

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 7 de marzo de 2006¹

1. La presente petición de decisión prejudicial formulada al amparo del artículo 234 CE versa sobre la determinación del lugar en que se efectúan las operaciones sujetas a gravamen a efectos del IVA aplicado y recaudado en virtud de la Directiva 77/388/CEE del Consejo (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. El asunto sometido al Verwaltungsgerichtshof austriaco, trata de una sociedad establecida en Alemania que compró una serie de licencias de pesca en Austria, donde no realiza operaciones y no está, por tanto, inscrita a efectos del IVA, con el fin de vender dichas licencias, que son para la práctica de la pesca en determinados lugares de un río en Austria, a clientes de otros países.

3. El órgano jurisdiccional nacional desea saber si dicha venta posterior de las licencias

constituye un «servicio relacionado con un bien inmueble» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de dicha Directiva.

4. De ser así, debe ser gravada en Austria, donde se encuentra el bien inmueble, y la sociedad demandante debe, en consecuencia, inscribirse en Austria a efectos del IVA, donde podrá deducir el impuesto soportado sobre el precio que pagó por las licencias.

5. De no ser así y si la operación debe considerarse una prestación de servicios ordinaria con arreglo al artículo 9, apartado 1, el lugar de prestación será Alemania, donde está situada la sede de la actividad económica de la empresa, y en lugar de deducir el impuesto soportado debe solicitar una devolución con arreglo al mecanismo establecido por la Directiva 79/1072/CEE del Consejo (en lo sucesivo, «Octava Directiva»).

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 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). Una versión consolidada no oficial de la Sexta Directiva puede encontrarse en <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3 — Directiva de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

Marco jurídico

Normativa comunitaria pertinente

6. En virtud del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, se entenderá por entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 5 facultan, respectivamente, a los Estados miembros para considerar como «bienes corporales» «ciertos derechos sobre bienes inmuebles» y «los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles».

7. El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva define las prestaciones de servicios como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5». Tales operaciones pueden consistir, entre otras, en «la cesión de un bien incorporal» y «la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas».

8. El séptimo considerando de la exposición de motivos de la Sexta Directiva dispone que la determinación del lugar de las operaciones impondibles ha provocado «conflictos de competencia entre los Estados miembros,

en especial por lo que se refiere [...] a las prestaciones de servicios». Por consiguiente, el artículo 9 de la Sexta Directiva establece normas para determinar el lugar en que se considera que se presta un servicio a efectos del IVA (y, en consecuencia, cuándo debe gravarse el servicio prestado).

9. El artículo 9, apartado 1, establece la regla general de que los servicios se considerarán prestados «en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

10. El artículo 9, apartado 2, establece una serie de reglas especiales que se apartan de la regla general del artículo 9, apartado 1. En virtud del artículo 9, apartado 2, letra a), «el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles».

11. El artículo 9, apartado 2, letra e), enumera una serie de prestaciones de servicios que, cuando se realizan para, entre otros,

sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, se consideran realizadas en «el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual». Dicha lista incluye, entre otros, las «prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones» y «las prestaciones consistentes en cesiones de personal».

12. El artículo 13 establece las exenciones del IVA. El artículo 13, parte B, letra b), exime, entre otros, el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

13. Las modalidades de devolución en relación con las prestaciones transfronterizas tienen su origen en la Octava Directiva. En esencia, el derecho a la devolución del IVA soportado conforme a la Octava Directiva se origina cuando el sujeto pasivo está establecido en otro Estado miembro y no ha llevado a cabo ninguna operación gravada posterior en el territorio del país en que se ha recaudado el IVA soportado. En cambio, cuando un sujeto pasivo haya llevado a cabo operaciones gravadas posteriores en el territorio del país en que se pagó el IVA, no disfruta de ningún derecho en virtud de la Octava Directiva para obtener la devolución

de dicho IVA, sino, en cambio, un derecho a solicitar la deducción general conforme al artículo 17 y siguientes de la Sexta Directiva.

Legislación nacional pertinente

14. El artículo 3a, apartado 6, de la Umsatzsteuergesetz 1994 austriaca (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994; en lo sucesivo, «UStG») adapta el Derecho interno al artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, utilizando una formulación prácticamente idéntica.

15. Un Reglamento del Ministro Federal de Hacienda austriaco,⁴ adoptado con arreglo a la UstG de 1994, adapta el Derecho interno a las exigencias de, entre otras, la Octava Directiva. Con arreglo a dicho Reglamento, el derecho a devolución del IVA soportado pagado en Austria se origina, entre otros supuestos, si la empresa establecida fuera de Austria ha llevado a cabo una nueva operación (posterior) respecto de la que el lugar de prestación y, por tanto, el lugar de imposición, *no* se considera Austria. Sin embargo, si se considera que dicha operación posterior ha sido una prestación que se ha producido en Austria, no existe derecho a devolución del IVA soportado con arreglo a dicho Reglamento, sino a una deducción conforme a las normas ordinarias.

⁴ — Verordnung des Bundesminister für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, publicado en el BGBl n° 279/1995.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16. Rudi Heger GmbH (en lo sucesivo, «Heger») es una sociedad establecida en Alemania. No tiene locales comerciales en Austria. En 1997 y 1998, Heger compró un contingente de licencias de pesca en el río Gmunder Traun en Alta Austria a una sociedad establecida en Austria, Flyfishing Adverture GmbH (en lo sucesivo, «Flyfishing»). Al comprar dicho contingente, Heger adquirió licencias de pesca que daban derecho a pescar en determinados tramos de dicho río durante determinados períodos. Heger vendió a su vez dichas licencias a un gran número de compradores en la Unión Europea.

17. Además del precio de venta de las licencias de pesca, Flyfishing facturó a Heger el IVA austriaco del 20 %, lo que ascendió a un total de 152.000 ATS (es decir, en torno a 11.045 euros).

18. En diciembre de 1999, Heger solicitó a la autoridad nacional competente la devolución del IVA abonado en relación con las licencias de pesca para 1997 y 1998, basándose en la Octava Directiva conforme se había adaptado a ella el Derecho interno en Austria.

19. De la resolución de remisión se desprende que dicha solicitud fue desestimada debido a que la venta posterior de las licencias de pesca por parte de Heger a sus clientes constituyó una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles situados en Austria. Dicha prestación (pese al hecho de que Heger, el proveedor, estaba establecido en Alemania) debía considerarse, por tanto, una prestación realizada, y sujeta a imposición, en Austria. Por consiguiente, no concurrían los requisitos para tener derecho a una devolución del IVA soportado sobre la venta del contingente de licencias de pesca a Heger por Flyfishing con arreglo a las disposiciones austriacas que adaptan el Derecho interno a la Octava Directiva.

20. Heger impugnó dicha resolución ante el órgano jurisdiccional nacional, que suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye la cesión de un derecho de pesca, mediante la transmisión a título oneroso de permisos de pesca, una prestación de servicios relacionada con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva]?»

21. Italia y la Comisión han presentado observaciones escritas. No se ha solicitado ni celebrado vista oral.

Apreciación

22. Para que el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sea aplicable en el presente asunto, de modo que la operación se considere un «servicio relacionado con un bien inmueble», deben concurrir los siguientes requisitos acumulativos. En primer lugar, la transmisión de licencias de pesca debe constituir una «prestación de servicios»; en segundo lugar, los tramos del río a que se refieren las licencias de pesca deben considerarse «bienes inmuebles», y, por último, debe existir una relación suficiente entre los dos. De ser así, el lugar de la operación sujeta a gravamen se considerará Austria, donde está situado el río.

23. Son necesarias tres observaciones preliminares.

24. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, a falta de definición expresa en la Sexta Directiva de los conceptos en ella contenidos y de remisión a los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, tales conceptos constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad.⁵ Así, el Tribunal de Justicia

(por ejemplo) ha definido para toda la Comunidad los conceptos de «bienes inmuebles» y «alquiler» al interpretar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva⁶ y el concepto de «prestaciones de publicidad» a efectos del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.⁷

25. El mismo razonamiento debe aplicarse en principio a la definición de los conceptos contenidos en artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Este artículo no define expresamente los conceptos que menciona, ni se remite a los ordenamientos jurídicos nacionales para su definición. Es evidente que, a falta de indicación específica en contrario y en aras de la seguridad jurídica, debe darse un mismo significado a un concepto mencionado en distintas disposiciones de la misma norma comunitaria. Además, del séptimo considerando de la exposición de motivos de la Sexta Directiva se desprende que la finalidad de las reglas establecidas en el artículo 9, apartado 2, letra a), como el Tribunal de Justicia ha declarado ya en relación con el artículo 9, apartado 2, letra e),⁸ es aplicar criterios comunes y uniformes para evitar conflictos entre los órganos jurisdiccionales nacionales, y evitar diferencias en la aplicación de regímenes de IVA entre Estados miembros, así como supuestos de doble imposición y de

5 — Véase, por ejemplo, en relación con el artículo 13 de la Sexta Directiva, la sentencia de 12 de junio de 2003, *Sinclair Collis* (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartado 22, y la jurisprudencia que en éste se cita. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto *Maierhofer* (sentencia de 16 de enero de 2003, C-315/00, Rec. p. I-563), punto 34.

6 — Sentencia *Sinclair Collis*, citada en la nota 5.

7 — Sentencia de 17 de noviembre de 1993, *Comisión/España* (C-73/92, Rec. p. I-5997), apartado 12.

8 — *Ibidem*.

no imposición. Ello sólo puede conseguirse dando a los conceptos del artículo 9, apartado 2, letra a), una definición comunitaria.⁹

26. En segundo lugar, al interpretar el artículo 9 de la Sexta Directiva, el lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica es normalmente el «punto de relación prioritario».¹⁰ Sin embargo, el Tribunal de Justicia señaló en la sentencia Dudda¹¹ que «el artículo 9, apartado 1, no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si ésta [es decir, la operación] se rige por [...] el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1».

27. En tercer lugar, el principio básico subyacente al IVA, que es un impuesto sobre el consumo, es sin duda que debe recaudarse en el lugar de consumo.¹² Sin embargo, la

Sexta Directiva estableció la regla básica, en relación con la prestación de servicios, según se expresa en el artículo 9, apartado 1, de que el lugar de prestación de servicios y, *en consecuencia*, el lugar de imposición es el lugar donde esté situado el proveedor. De este modo, el legislador comunitario creó un grado de tensión interna dentro de la Sexta Directiva, en la medida en que las normas relativas al lugar de prestación correspondientes a los servicios se basan en el principio de origen y no en el principio de destino.

Prestación de servicios

28. El artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros considerar «bienes corporales» y, por tanto, bienes, ciertos derechos sobre bienes inmuebles o ciertos derechos reales. Sin embargo, aunque las licencias de pesca pudieran, en principio, clasificarse como derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales (lo que es cuestionable), las observaciones de la Comisión indican que Austria no ha hecho uso de dicha opción.

29. De ello se desprende que las operaciones comerciales relacionadas con las licencias de pesca no pueden considerarse entregas de bienes con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. Por lo tanto, están comprendidas en el concepto residual de «prestaciones de servicios» conforme al artículo 6, apartado 1. Además, no resulta

9 — Véanse las conclusiones del Abogado General Pojares Maduro presentadas en el asunto RAL (Channel Islands) y otros (sentencia de 12 de mayo de 2005, C-452/03, Rec. p. I-3947), punto 21, y la jurisprudencia que en éste se cita.

10 — Sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 17.

11 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-327/94, Rec. p. 4595), apartado 21.

12 — Véase el artículo 6, apartado 3, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), que disponía que «se considerará como lugar de las prestaciones de servicios, en principio, aquél en que el servicio prestado, el derecho cedido o reconocido y el bien arrendado se utilizan o son explotados económicamente». Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Mancini presentadas en el asunto Berkholz, citado en la nota 10, punto 2; las conclusiones del Abogado General La Pergola en el asunto DFDS (sentencia de 20 de febrero de 1997, C-260/95, Rec. p. I-1005), punto 32, y las conclusiones del Abogado General Pojares Maduro en el asunto RAL (Channel Islands) y otros, citado en la nota 9, puntos 24 y 30.

especialmente forzado o artificial considerar la venta de una licencia de pesca como la «cesión de un bien incorporeal» o una «obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas» en el sentido del artículo 6.

Bienes inmuebles

30. De la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto Fonden Marselisborg Lystbådehavn se deduce que determinadas partes de un terreno sumergido en un puerto pueden constituir un bien inmueble en el sentido de la Sexta Directiva.¹³ El mismo principio debe aplicarse a las partes delimitadas del lecho de un río al que se refieren los derechos de pesca. Al igual que los atraques para embarcaciones controvertidos en el asunto Fonden Marselisborg Lystbådehavn, constituyen bienes inmuebles.

Grado de relación

31. La respuesta a la pregunta planteada por el órgano jurisdiccional nacional gira en

torno al grado y la naturaleza de la relación que debe exigirse entre el servicio prestado y el bien inmueble. Desde un punto de vista sencillo –propugnado, naturalmente, por Italia en sus observaciones– los derechos de pesca controvertidos en el presente asunto sólo pueden ejercerse en el río Gmunder Traun y precisamente en el tramo del río que se indica en la licencia. Los clientes de Heger pueden vivir en Alemania, Italia, Países Bajos y Bélgica, y pueden adquirir las licencias de pesca a Heger, establecida en Alemania. Sin embargo, sólo pueden beneficiarse de las licencias de pesca que han comprado yendo a pescar al río Gmunder Traun. Las licencias de pesca están íntimamente relacionadas con un uso determinado del bien inmueble de que se trata. Por consiguiente, la venta de una licencia de pesca es «un servicio relacionado con un bien inmueble».

32. Pese a que, por intuición, este razonamiento resulta atractivo, no aborda la cuestión fundamental: ¿por qué, cómo y en qué medida debe el servicio efectivamente prestado (es decir, la venta posterior de las licencias de pesca por Heger a sus clientes) estar «relacionado» con el bien inmueble (el río Gmunder Traun)?

33. Es evidente que distintos servicios están relacionados con un bien inmueble en diferentes grados y de diferentes maneras. Como la Comisión señala acertadamente en sus observaciones, una interpretación demasiado amplia de los términos «relacionados con» sería inadecuada. Se trata, en efecto, de una reducción al absurdo, ya que cualquier servicio puede, en última instancia, estar «relacionado» de un modo o de otro con un

13 — Sentencia de 3 de marzo de 2005 (C-428/02, Rec. p. I-1527), apartado 34. Véanse asimismo las conclusiones de la Abogada General Kokott en el mismo asunto, puntos 30 a 32. Por lo demás, dicha conclusión refleja el planteamiento aplicable en varios ordenamientos jurídicos nacionales como, por ejemplo, el español, el italiano, el francés y el belga.

bien inmueble, entendido como un espacio delimitado. No me parece útil enfocar este problema con arreglo a un criterio de caso por caso. En cambio, debe buscarse un criterio objetivo que pueda aplicarse para determinar si procede considerar el servicio prestado «relacionado con» el bien inmueble de que se trate.

34. Ha de subrayarse que el servicio prestado por Heger a sus clientes, sobre la base de los contingentes de pesca que compró a Flyfishing y sobre el que se aplicó el IVA soportado cuya devolución solicitó Heger, fue la venta posterior de las licencias de pesca. Ello implica que el grado de relación entre el bien inmueble (los sectores delimitados del lecho del río) y el servicio prestado (venta de la licencia de pesca) había pasado a ser menos directo; y que parte del «servicio» prestado por Heger consistía en obtener las licencias que posteriormente proporcionaba a sus clientes. Cabe considerar lo que se proporcionaba, en dicho sentido, como un «bien mixto», consistente tanto en la propia licencia como en la satisfacción del deseo del cliente de ir a pescar. Al comprar una licencia de pesca a Heger, el cliente obtiene la licencia que efectivamente le permite ir a pescar y se evita el problema y la molestia de tratar de obtener directamente una licencia de pesca. Este análisis refuerza, a mi juicio, la necesidad de un criterio objetivo para determinar si existe o no una relación entre el servicio prestado y el bien inmueble de que se trata.

35. En mi opinión, el significado del término «relacionados» en la primera frase del

artículo 9, apartado 2, letra a) de la Sexta Directiva puede interpretarse mejor a la luz de los ejemplos dados en su segunda frase. La referencia a «prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como de las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras» puede considerarse una indicación del tipo de relación entre los servicios y el bien inmueble que el legislador comunitario tenía en mente al adoptar dicha disposición.

36. La enumeración en la segunda frase del artículo 9, apartado 2, letra a), es más ilustrativa que exhaustiva. No obstante, todos los servicios expresamente indicados en dicha disposición comparten una característica común por lo que respecta al modo en que están «relacionados con» los bienes inmuebles. Todos son servicios que se prestan a los propios bienes o que están dirigidos a ellos. Tienen por objeto la modificación jurídica o física del bien inmueble. Los agentes inmobiliarios y los peritos valoran y venden bienes inmuebles. Los arquitectos diseñan, preparan y conjuntamente con los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, coordinan y gestionan su creación y modificación.

37. En cambio, la venta de licencias de pesca no es un servicio cuyo objeto sea la modificación jurídica o física del bien inmueble (el lecho del río) con el que están

«relacionadas». Más bien, permite a los particulares disfrutar, con carácter no exclusivo, de uno de los varios usos posibles del río. Dicho de otro modo, es un servicio que se deriva del bien inmueble, y no un servicio prestado a éste.

38. Un posible enfoque sería concluir que debe considerarse que la expresión «relacionados con bienes inmuebles», además de incluir servicios *prestados a* dicho bien, incluye servicios que entrañan el *uso de* dicho bien. La modificación propuesta de la Sexta Directiva (analizada más adelante) introduce, en efecto, expresamente este criterio adicional. Sin embargo, dicha norma en su estado actual no lo recoge, y ninguno de los ejemplos de la segunda frase del artículo 9, apartado 2, letra a), entrañan el uso del bien de que se trate. Una lectura de la norma actual lleva de manera más natural a la conclusión de que la relación que se exige actualmente en virtud del artículo 9, apartado 2, letra a), es que el servicio prestado sea un servicio dirigido *al* bien inmueble, en lugar de un servicio derivado *de* éste. Por este motivo, la relación entre la venta de las licencias de pesca y el río Gmunder Traun es un tipo de relación que no está comprendida en el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

39. He examinado la analogía entre las licencias de pesca y los derechos de caza, que me parecen bastante próximos. Después de todo, ambos confieren derechos no exclusivos para perseguir y tratar de apresar animales en libertad cuyos hábitat y territo-

rio están situados en una «sección determinada de la superficie de la tierra [...] en la que puede fundarse la propiedad y la posesión».¹⁴ El Tribunal de Justicia abordó los derechos de caza en el asunto Stadt Sundern,¹⁵ en el que declaró que la venta de derechos de caza no es una prestación de servicios agrícolas con arreglo al artículo 25, apartado 2, de la Sexta Directiva, sino una prestación de servicios ordinaria que está comprendida en el régimen común de la directiva.¹⁶ Sin embargo, la cuestión de si la venta de derechos de caza era una «prestación de [...] servicios relacionados con bienes inmuebles» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), no se planteó en dicho asunto.

40. Al examinar la cuestión desde un punto de vista más amplio, me parece que una interpretación amplia de la expresión «relacionados con» contenida en el artículo 9, apartado 2, letra a), daría lugar a resultados poco prácticos en al menos dos aspectos.

41. En primer lugar, entrañaría cargas apreciables para muchos proveedores de servicios de la Unión Europea. Imagínese, por ejemplo, una sociedad que vende, desde su establecimiento permanente en un Estado miembro, reservas para excursiones a parques de ocio o cursos de golf en diferentes

14 — Véase la definición propuesta por la Abogado General Kokott en sus conclusiones presentadas en el asunto Fonden Marselisborg Lystbådehavn, citado en la nota 13, punto 30.

15 — Sentencia de 26 de mayo de 2005 (C-43/04, Rec. p. I-4491).

16 — Véase el análisis efectuado en los apartados 22 a 31.

Estados miembros. Si el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva pudiera interpretarse en sentido amplio, dicha sociedad tendría que inscribirse en cada uno de los Estados miembros de destino a efectos del IVA para no perder su capacidad de deducir el IVA soportado que se le haya aplicado por los parques de ocio y los cursos de golf, ya que sus servicios de reserva estarían «relacionados con» bienes inmuebles.

42. En segundo lugar, haría superfluas otras disposiciones de la Sexta Directiva. La Comisión ilustra este razonamiento haciendo referencia a los servicios mencionados en el artículo 9, apartado 2, letra e), como los prestados por consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, o las prestaciones consistentes en cesiones de personal. Una ligera conexión con un bien inmueble (que no es difícil de imaginar) haría que dichos servicios estuvieran comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a). Sin embargo, el artículo 9, apartado 2, letra e), contiene una regla específica en el sentido de que el lugar en que se presten dichos servicios es el lugar en que el cliente tenga establecida la sede de su actividad económica o en que habitualmente resida. El mismo razonamiento parece aplicarse respecto del artículo 26 de la Sexta Directiva que establece que los servicios de las agencias de viajes se consideran prestados, a efectos del IVA, en el lugar donde esté situado el establecimiento principal de la agencia de viajes y no en el que residan los clientes.

43. La interpretación propuesta tiene la ventaja de evitar estos defectos, mientras que al mismo tiempo refuerza la seguridad jurídica en la aplicación de la Sexta Directiva al proporcionar un criterio razonablemente claro para distinguir el ámbito de aplicación actual del artículo 9, apartado 2, letra a), del de otras disposiciones de la Sexta Directiva.

44. He examinado si resulta más probable que una interpretación, y no la otra, favorezca la libre circulación y la integración del mercado único. Cabe señalar que la interpretación restrictiva del artículo 9, apartado 2, letra a), tiene dicho efecto, en la medida en que supone que un operador establecido en otro Estado miembro no resulta perjudicado al no poder reclamar el IVA soportado con arreglo a la Octava Directiva ni tampoco se ve obligado, si no desea que dicho IVA soportado sea irre recuperable, a inscribirse a efectos del IVA en uno o varios Estados miembros en los que adquiera servicios, distintos de su Estado miembro de establecimiento y de inscripción a efectos del IVA, para llevar a cabo una deducción conforme a la Sexta Directiva. Por otra parte, el procedimiento de devolución es en sí mismo engorroso,¹⁷ quizá más engo-

17 — Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto SPI (sentencia de 15 de marzo 2001, C-108/00, Rec. p. I-2361), punto 30, en relación con la naturaleza y la efectividad de este mecanismo. Así, el hecho de que Heger, inscrita a efectos del IVA en Alemania, obtenga la devolución del IVA soportado en Austria, pero se le aplique el IVA posterior sobre la venta de las licencias de pesca al tipo alemán se compensa (parcialmente) por la duración y la complejidad del procedimiento de devolución. A fin de cuentas, ni la interpretación amplia ni la interpretación restrictiva del artículo 9, apartado 2, letra a), consiguen un sistema sin ninguna distorsión.

roso en la práctica (dependiendo de las circunstancias concretas) que inscribirse a efectos del IVA en más de un Estado miembro.

Posible modificación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva

45. En mi opinión, con independencia de que el operador establecido en otro Estado miembro trate de abordar la cuestión de la recuperación del IVA soportado inscribiéndose también a efectos del IVA en el Estado miembro de prestación de los servicios [la consecuencia de una interpretación amplia del artículo 9, apartado 2, letra a)] o invocando el procedimiento de devolución (la consecuencia de una interpretación restrictiva de dicha disposición), sigue resultando perjudicado en comparación con el operador establecido en el país, que no tiene más que deducir el IVA soportado de la manera habitual. En cualquier caso, soporta una carga administrativa adicional precisamente porque opera en más de un Estado miembro (un problema inherente a cualquier prestación transfronteriza entre sujetos pasivos). Naturalmente, puede «abordar» el problema soslayándolo, si incluye el IVA soportado «perdido» en el precio que cobra por sus servicios y cobra después el IVA en su propio Estado miembro sobre el total del precio así generado. Sin embargo, si se plantea la cuestión de este modo, es probable que el precio del servicio prestado sea más elevado que el del operador establecido en el país.

46. He de señalar las recientes propuestas de modificación de la Sexta Directiva por lo que respecta al lugar de prestación de servicios.¹⁸

47. Tales propuestas persiguen expresamente un cambio general hacia la imposición de los servicios en su lugar de consumo, lo que por lo general se considera deseable. Tienen su origen en un proceso de consulta iniciado en mayo de 2003 por la DG Fiscalidad y Unión Aduanera — Política Fiscal de la Comisión.¹⁹ En su documento de consulta «IVA — El lugar de prestación de servicios», la Comisión resumió la «modificación» propuesta de las normas de IVA de la imposición en el lugar en que está situado el proveedor a la imposición en el lugar en que está situado el cliente, señaló que seguía siendo necesaria una exclusión con respecto a los servicios relacionados con bienes

18 — Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios [COM(2003) 822 final], y propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios [COM(2005) 334 final].

19 — Como resumen del proceso de consulta, la síntesis de las conclusiones derivadas de dicho proceso y el procedimiento legislativo, véase en http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

inmuebles,²⁰ e instó expresamente a las partes interesadas a que presentaran «observaciones acerca de la idea de cambiar las normas relativas al lugar de prestación para los sujetos pasivos del principio de origen al principio del destino». Sobre la base de las observaciones recibidas, la Comisión redactó sus propuestas.

48. En cuanto respecta al actual artículo 9, apartado 2, letra a), la propuesta del nuevo artículo 9 *bis* tiene el siguiente tenor:

«Bienes inmuebles

El lugar de la prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los prestados por agentes inmobiliarios y profesionales y peritos, *la provisión de alojamiento en hoteles o establecimientos similares, la concesión de derechos de usufructo debienes inmuebles*, así como los servicios dirigidos a la preparación o coordi-

nación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y los de vigilancia o seguridad, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles.»²¹

49. Es evidente que la nueva versión añade determinados servicios *derivados de los bienes inmuebles* a la versión actual que (como se ha indicado antes) enumera sólo servicios que pueden describirse como *dirigidos al bien*. Lo que resulta más pertinente, dispone expresamente que la *concesión de derechos de usufructo de bienes inmuebles estará comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a)*.

50. La exposición de motivos de la Comisión señala que las modificaciones ponen en práctica la «nueva estrategia en materia de IVA» y explica que «en consonancia con las orientaciones definidas por la Comisión en relación con la labor futura, la citada revisión se basó en el principio con arreglo al cual el

20 — Según la Comisión en la introducción del documento de consulta, «sería en esencia idéntico al actual artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. La norma actual es razonablemente sencilla de aplicar y en general da lugar a la imposición donde se consume el servicio», en la página 3. Véase asimismo la exposición de motivos de la propuesta original en COM(2003) 822 final, que no fue modificada a este respecto por la modificación posterior de la propuesta, p. 7.

21 — COM(2003) 822 final, no alterada a este respecto por la modificación posterior de la propuesta, p.18; el subrayado es mío. En su dictamen acerca de la propuesta de la Comisión sobre el artículo 9, apartado 2, letra a), el Parlamento se limitó a señalar que «lo razonable es que los servicios relacionados con bienes inmuebles continúen siendo gravados en el lugar donde radique el bien (artículo 9 *bis* de la Directiva modificada, *que se limita a transcribir las normas actuales*), y aprobó la propuesta (Parlamento Europeo, A5-0233/2004 Final, de 6 de abril de 2004, PE 333.127; el subrayado es mío). El dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta indica de manera todavía más sencilla «el lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles seguiría siendo el país donde radique que el bien inmueble». (DO 2004, C 117, p. 15).

IVA debe aplicarse en el lugar en que se realiza el consumo» y que, «una vez instrumentadas, las mencionadas modificaciones deberán asegurar la sujeción al impuesto en el lugar de consumo».²²

51. La Comisión sugiere que el tenor del artículo 9, apartado 2, letra a), sigue siendo prácticamente idéntico y que las modificaciones que he señalado se han incluido «para garantizar que los servicios de hotel y el acceso a las carreteras de peaje se consideran relacionados con bienes inmuebles».²³

52. No puedo aceptar que la modificación no suponga ningún cambio con respecto a la situación actual. A mi juicio, la inserción de la frase expresa «la concesión de derechos de usufructo de bienes inmuebles»²⁴ modifica sustancialmente el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), al establecer un nuevo criterio con arreglo al cual debe valorarse si un servicio está «relacionado con» bienes inmuebles. Sin duda, ello se ajusta a la finalidad de modificar el régimen de IVA de modo que, en general, los servicios se graven en su lugar de consumo. Aplicado a los hechos del presente asunto, daría lugar

a que una venta posterior se grave cuando los permisos de pesca se «consuman» efectivamente, es decir, en Austria. La posición propugnada por la Comisión en sus observaciones en el presente asunto en apoyo de una interpretación restrictiva del artículo 9, apartado 2, letra a), es, por tanto, diametralmente opuesta a la posición que ha adoptado en la parte de la exposición de motivos que aborda la modificación del artículo 9, apartado 2, letra a) y en la modificación propuesta del tenor del artículo 9, apartado 2, letra a).²⁵

53. Considero que las modificaciones propuestas de la Sexta Directiva tienen por objeto –como la Comisión afirma en su documento de consulta inicial– *modificar* la posición general al cambiar la regla del lugar de prestación de los servicios, pasando del principio de origen al principio de destino. Una modificación resultante es que la concesión de derechos y la venta posterior de tales derechos de *usufructo* de bienes inmuebles pasa a ser imponible en el lugar de consumo, es decir, en el lugar donde radique el bien inmueble. Por consiguiente, sigo considerando que la versión *actual* del artículo 9, apartado 2, letra a), debe interpretarse en sentido restrictivo, como he señalado.

22 — Las tres citas se han extraído de la página 2 de la exposición de motivos de la propuesta modificada (COM(2005) 334 final), citada la nota 18.

23 — COM(2003) 822 final, no alterada a este respecto por la modificación posterior de la propuesta, p. 11.

24 — De la que, por lógica, «la provisión de alojamiento en hoteles o establecimientos similares» no constituye más que un subgrupo.

25 — Es una cuestión que sólo incumbe al legislador comunitario el aceptar o no dichas propuestas y, al hacerlo, optar por aceptar las consecuencias negativas de una interpretación más amplia del artículo 9, apartado 2, letra a), que he señalado antes con el fin de alcanzar el más amplio interés de trasladar la imposición al lugar de consumo.

Conclusión

54. Por consiguiente, la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional nacional debe responderse del siguiente modo:

«La concesión de autorización para la práctica de la pesca, en forma de transmisión de licencias de pesca a título oneroso, no constituye una prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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.»