

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
 SRA. VERICA TRSTENJAK  
 presentadas el 2 de abril de 2009<sup>1</sup>

Índice

I.	Introducción . . . . .	I - 7537
II.	Marco jurídico . . . . .	I - 7537
III.	Hechos . . . . .	I - 7539
	A. Sobre la actividad empresarial de RCI Europe . . . . .	I - 7539
	B. El procedimiento ante las autoridades tributarias nacionales . . . . .	I - 7540
	1. Postura de la Administración tributaria del Reino Unido . . . . .	I - 7540
	2. Postura de la Administración tributaria española . . . . .	I - 7541
IV.	Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales . . . . .	I - 7541
V.	Procedimiento ante el Tribunal de Justicia . . . . .	I - 7543
VI.	Alegaciones esenciales de las partes . . . . .	I - 7543
	A. Sobre las dos primeras cuestiones . . . . .	I - 7543
	B. Sobre la tercera cuestión . . . . .	I - 7545
	C. Sobre la cuarta cuestión . . . . .	I - 7546
VII.	Apreciación jurídica . . . . .	I - 7548
	A. Observaciones preliminares . . . . .	I - 7548
	1. Necesidad de una determinación uniforme del lugar de la prestación de los servicios . . . . .	I - 7548

1 — Lengua original: alemán.

2. Principios básicos de las disposiciones sobre el lugar de la prestación . . . . .	I - 7549
B. Análisis de las cuestiones prejudiciales . . . . .	I - 7550
1. Consideraciones generales . . . . .	I - 7550
a) Distinción entre entrega y prestación de un servicio . . . . .	I - 7550
b) Precisiones a las cuestiones prejudiciales . . . . .	I - 7551
2. Valoración de las diferentes prestaciones a efectos del IVA . . . . .	I - 7552
a) Cuotas de inscripción . . . . .	I - 7553
i) Su calificación como contraprestación . . . . .	I - 7553
ii) Determinación de lugar de prestación de los servicios . . . . .	I - 7554
b) Cuotas de suscripción . . . . .	I - 7557
i) Su calificación como contraprestación . . . . .	I - 7557
ii) Determinación del lugar de prestación de los servicios . . . . .	I - 7558
c) Cuotas de intercambio . . . . .	I - 7558
i) Su atribución como contraprestación . . . . .	I - 7558
ii) Determinación de lugar de prestación de los servicios . . . . .	I - 7558
— Aplicabilidad del régimen especial para las agencias de viajes . . . . .	I - 7559
— Aplicabilidad del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva . . . . .	I - 7562

VIII. Conclusiones . . . . .	I - 7566
IX. Conclusión . . . . .	I - 7566

## I. Introducción

1. Con su petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE, el London VAT Tribunal (en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional remitente») plantea al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una serie de cuestiones relativas a la interpretación del artículo 9, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 (Sexta Directiva).<sup>2</sup>

2. Esta remisión prejudicial se realiza en el contexto de un recurso interpuesto por RCI Europe (en lo sucesivo, «demandante») ante los Value Added Tax Tribunals del Reino Unido (en lo sucesivo, «Tribunal»), contra tres decisiones de los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administración tributaria del Reino Unido; en lo sucesivo, «Commissioners»). Con su recurso, la demandante se opone judicialmente a la recaudación *a posteriori* del IVA correspondiente a sus operaciones, cuya declaración por la demandante es considerada incompleta por los Commissioners.

3. El litigio entre las partes del procedimiento principal se refiere básicamente a la calificación a efectos del IVA de servicios transfronterizos, concretamente en relación con el criterio de vinculación que ha de aplicarse para la determinación del lugar de la prestación. De esto depende la respuesta a la cuestión de si realmente corresponde al Reino Unido, donde la demandante tiene su domicilio social, la competencia para recaudar el impuesto sobre las operaciones controvertidas.

## II. Marco jurídico

4. La Sexta Directiva contiene ciertas normas para determinar el lugar de la operación sujeta al impuesto. Esta Directiva ha sido objeto de una nueva redacción a raíz de las modificaciones introducidas por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006,<sup>3</sup> que entró en vigor el 1 de enero de 2007, si bien las disposiciones relevantes para el asunto de autos han permanecido en gran medida inalteradas.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 — DO L 347, p. 1.

5. El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva<sup>4</sup> establece el siguiente régimen general:

«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 suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

6. El artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva<sup>5</sup> establece ciertos regímenes especiales. Así, con arreglo a la letra a) de esa disposición, «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».

7. El artículo 26 de la Sexta Directiva<sup>6</sup> establece un régimen especial para las agencias de viajes. Su tenor es el siguiente:

«1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación el apartado 3 del punto A del artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

2. Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio única de la agencia de viajes al viajero. Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y

4 — Correspondiente al artículo 43 de la Directiva 2006/112.

5 — Correspondiente al artículo 45 de la Directiva 2006/112.

6 — Correspondiente a los artículos 306 y ss. de la Directiva 2006/112.

prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.»

por turno semana por semana, de nombre «RCI Weeks», cuyas características concretas se detallan a continuación.

### III. Hechos

#### A. Sobre la actividad empresarial de RCI Europe

8. La demandante del procedimiento principal se constituyó en el Reino Unido el 29 de noviembre de 1973. Su actividad empresarial guarda relación con la facilitación y organización del intercambio de facultades de uso pertenecientes a socios que son titulares de un derecho de aprovechamiento por turno de viviendas vacacionales (también conocido como «multipropiedad»).

9. La naturaleza jurídica específica del derecho de aprovechamiento por turno depende de la legislación del país en el que esté sito el inmueble. No obstante, por lo general el titular de un derecho de aprovechamiento por turno está facultado para ocupar un inmueble vacacional específico, que forma parte de un conjunto turístico determinado, durante un período limitado dentro de la temporada comprendida entre ciertas fechas. Se hace referencia al derecho de aprovechamiento por turno que el miembro tiene sobre el inmueble como sus «facultades de uso vacacional».

10. La demandante explota un programa de intercambio de derechos de aprovechamiento

11. En el sistema RCI Weeks se ofrece a los promotores de conjuntos turísticos adquirir la condición de lo que se denomina «afiliados». Las personas titulares de derechos de aprovechamiento por turno (comprados a un promotor) en un conjunto turístico afiliado pueden solicitar su inscripción como socios de RCI Weeks.

12. La condición de socio de RCI Weeks faculta al socio para aportar las facultades de uso vacacional inherentes a su derecho de aprovechamiento por turno a un Fondo de alojamientos en régimen de aprovechamiento por turno (en lo sucesivo, «Fondo Weeks»), y para disfrutar de las facultades de uso vacacional aportadas por otro socio al Fondo Weeks. A este respecto, los socios establecen contacto exclusivamente con la demandante. Cuando se aportan las facultades de uso vacacional al Fondo Weeks, la demandante no adquiere derechos sobre el inmueble que es objeto del derecho de aprovechamiento por turno, sino que, en todo momento, a los efectos relevantes, el titular del derecho de aprovechamiento por turno conserva ese derecho.

13. Los socios de RCI Weeks abonan una cuota de inscripción, válida para un período de entre uno y cinco años, además de las cuotas de suscripción anuales. A esto se añade una cuota de intercambio que se paga por adelantado en la fecha en que se solicita el intercambio. Desde el punto de vista contable, la demandante considera esta cuota como un

depósito reembolsable. Si la demandante no consigue hallar dentro del Fondo Weeks un intercambio que interese al socio, retendrá la cuota de intercambio como crédito en la cuenta del socio para futuras cuotas de intercambio o, si lo pide el socio, la devolverá.

14. El Fondo Weeks puede completarse con la adquisición por la demandante de derechos de alojamiento de un tercero, o la aportación por un promotor de otros derechos de alojamiento por semana. El socio de RCI Weeks puede solicitar un intercambio con esos alojamientos adicionales mediante pago de una cuota de intercambio.

*B. El procedimiento ante las autoridades tributarias nacionales*

15. La demandante tiene su domicilio social en el Reino Unido, y la mayor parte de sus socios poseen la nacionalidad de ese Estado miembro. Por otro lado, muchos de los inmuebles sujetos al programa de intercambio RCI Weeks están situados en España.

16. A partir de estos hechos, las respectivas autoridades tributarias del Reino Unido y de España llegaron a conclusiones diferentes entre sí en cuanto al estatuto de la demandante a efectos del IVA. Cada una de ellas considera que los servicios prestados por la demandante están sometidos a sus respectivas legislaciones en materia del IVA, a raíz de lo

cual ambas exigieron a la demandante el pago del IVA por las operaciones realizadas, lo que dio lugar, en definitiva, a una doble imposición en dos Estados miembros diferentes.

1. Postura de la Administración tributaria del Reino Unido

17. Los Commissioners entienden que el servicio consistente en la inscripción en el sistema de intercambio de derechos de aprovechamiento por turno es un servicio prestado en el lugar donde la demandante tiene la sede de su actividad económica, es decir el Reino Unido. En consecuencia, los Commissioners consideran que los ingresos de cuotas de inscripción y de suscripción deben ser gravados por el IVA en el Reino Unido. Los Commissioners consideraron que los ingresos de cuotas de intercambio entran en el ámbito de las disposiciones nacionales que adaptan el Derecho nacional al artículo 26 de la Sexta Directiva del IVA. El servicio prestado a cambio de esas cuotas fue considerado por los Commissioners como un «servicio de viaje específico», y en consecuencia sujeto a gravamen en el Reino Unido.

18. De la resolución de remisión se deduce que la demandante, hasta el 31 de diciembre de 2003, estuvo pagando el IVA en el Reino Unido por todas las cuotas de inscripción percibidas de nuevos socios y por todas las cuotas de suscripción percibidas de los antiguos socios en relación con los años posteriores como socio. Además, hasta el 31 de diciembre de 2005 estuvo pagando el IVA en el Reino Unido por los ingresos de las cuotas de intercambio que había percibido de

socios que adquirirían la facultad de uso de un aprovechamiento por turno sobre un inmueble sito en un Estado miembro de la UE. La demandante no pagaba el IVA por los ingresos de las cuotas de intercambio que había percibido de socios que adquirirían la facultad de uso de un aprovechamiento por turno sobre un inmueble sito fuera de la UE.

2. Postura de la Administración tributaria española

19. Por el contrario, las autoridades tributarias españolas consideran que los servicios de la demandante estaban relacionados con bienes inmuebles y que por tanto estaban sujetos al IVA en el país en el que estaba radicado el bien inmueble objeto de aprovechamiento por turno.

20. Las liquidaciones efectuadas por las autoridades tributarias españolas con cargo a la demandante, junto a las sentencias denegatorias de los tribunales económicos, han sido recurridas en casación ante el Tribunal Supremo.

#### **IV. Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales**

21. Basándose en el criterio español antes referido, el 1 de enero de 2004, la demandante dejó de declarar en el Reino Unido el IVA por los ingresos de cuotas de inscripción y de suscripción que percibía de los socios titulares de derechos relativos a inmuebles situados en España. También dejó de declarar en el Reino Unido el IVA por los ingresos de cuotas de intercambio que percibía de los socios que intercambiaban sus facultades de uso vacacional por las correspondientes sobre inmuebles sitios en España.

22. El 23 de marzo de 2005, los Commissioners decidieron practicar una liquidación con objeto de recaudar el impuesto devengado que consideraban habría debido declarar la demandante, durante el año 2004, por los ingresos de cuotas de inscripción y de suscripción percibidos de los socios titulares de facultades de uso vacacional de inmuebles sitios en España y por los ingresos de cuotas de intercambio percibidos por las facultades de uso vacacional de inmuebles sitios en España. La liquidación fue practicada el 5 de abril de 2005 por importe de 1.339.709 GBP.

23. Dicha liquidación fue impugnada el 5 de mayo de 2005 por la demandante ante el órgano jurisdiccional remitente.

24. El órgano jurisdiccional remitente, en su resolución de remisión, hace referencia a la incertidumbre jurídica continuada sobre la determinación del lugar de la prestación y a la posibilidad de que esa inseguridad afecte de manera adversa a la marcha del negocio de la demandante. Por este motivo, dicho órgano ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) Si alguno de los servicios prestados por la demandante, o todos ellos, están «relacionados con» bienes inmuebles, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva del IVA (actualmente artículo 45 de la Directiva refundida del IVA), el bien inmueble con el que está relacionado cada uno de los servicios, o todos éstos, ¿es el bien inmueble cuyos derechos de aprovechamiento se aportan al Fondo, o el bien inmueble cuyo aprovechamiento se solicita a cambio de los derechos aportados, o ambos bienes inmuebles?

En el contexto de los servicios prestados por la demandante a cambio de:

— la cuota de inscripción;

2) Si alguno de los servicios está «relacionado con» ambos bienes inmuebles, ¿cómo deben calificarse los servicios en virtud de la Sexta Directiva del IVA (actualmente Directiva refundida del IVA)?

— la cuota de suscripción, y

3) En vista de las divergentes soluciones adoptadas en diferentes Estados miembros, ¿cómo califica la Sexta Directiva del IVA (actualmente Directiva refundida del IVA) el ingreso de «la cuota de intercambio» que un sujeto pasivo percibe por las siguientes prestaciones de servicios:

— la cuota de intercambio

pagadas por los socios del sistema Weeks de la demandante, ¿cuáles son los factores que deben considerarse al determinar si los servicios están «relacionados con bienes inmuebles», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva del IVA (actualmente artículo 45 de la Directiva refundida del IVA)?

— facilitar el intercambio de las facultades de uso vacacional de las que es titular un socio del sistema gestionado por el sujeto pasivo con las facultades de uso vacacional de las

que es titular otro socio del mismo sistema; y/o

del Reino Unido, del Reino de España y de la República Helénica así como de la Comisión.

- proporcionar facultades de uso en un alojamiento cuyos derechos de aprovechamiento por turno adquiere el sujeto pasivo a terceros para complementar el Fondo de alojamientos de esa clase disponibles para los socios del sistema?

## V. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

25. La resolución de remisión de 9 de enero de 2008 se presentó en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 31 de enero de 2008.

26. Han presentado alegaciones escritas la demandante del procedimiento principal, los Gobiernos del Reino Unido, del Reino de España y de la República Helénica, así como la Comisión, dentro del plazo establecido en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia.

27. En la vista de 19 de febrero de 2009 comparecieron y formularon observaciones los representantes de la demandante del procedimiento principal, de los Gobiernos

## VI. Alegaciones esenciales de las partes

### A. Sobre las dos primeras cuestiones

28. La *demandante* del procedimiento principal es de la opinión de que los servicios prestados a cambio del pago de las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción no presentan una relación suficiente con ningún inmueble concreto, por lo que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva. Entiende que, por el contrario, es de aplicación el régimen general del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, de manera que los servicios, es decir, las inscripciones de nuevos socios, se han de considerar prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste. En el presente caso, ese lugar es el Reino Unido.

29. Y lo mismo, a su juicio, sucede con los servicios prestados a cambio del pago de las cuotas de intercambio, lo cual es, además, coherente con el tratamiento fiscal de los demás servicios prestados. No sería razonable tratar de maneras diferentes prestaciones que, en esencia, constituyen un solo servicio.

30. El *Gobierno del Reino Unido* alega que los servicios prestados a cambio del pago de las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción deben considerarse incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Al igual que la demandante del procedimiento principal, niega que exista suficiente relación directa entre inmueble alguno y los servicios, prestados a cambio de las contraprestaciones controvertidas. Entre otros argumentos, basa esta valoración en que la demandante se limita a facilitar el acceso a un tipo de mercado en que los socios pueden intercambiar sus derechos de uso. En cuanto a las cuotas de intercambio, el Gobierno del Reino Unido declara que no existe relación con inmueble alguno, máxime cuando el socio puede ofrecer tanto su derecho de aprovechamiento como las cuotas de intercambio hasta 24 meses antes de la recuperación de su derecho de aprovechamiento.

31. El *Gobierno del Reino de España* opina, respecto a la primera cuestión, que hay dos factores que se deben tener en cuenta esencialmente al valorar la cuestión de si ha de aplicarse el régimen correspondiente a los servicios relacionados con un inmueble o bien el régimen especial para las agencias de viajes. En primer lugar ha de atenderse al comportamiento del intermediario y determinar si éste actúa en nombre propio o ajeno. En segundo lugar, debe comprobarse si el intermediario adquiere de otros sujetos pasivos del impuesto los productos y servicios necesarios para su actividad económica.

32. Sobre la segunda cuestión, el Gobierno del Reino de España declara que, en la medida en que exista realmente una relación entre los servicios controvertidos y el correspondiente inmueble, las cuotas de inscripción y de suscripción se referirán directamente a los inmuebles sobre los que los socios posean derechos de aprovechamiento por turno y los aporten al club, pues se trata aquí de contraprestaciones que se han de abonar por el mero hecho de pertenecer al sistema, aunque el socio no haga uso de él.

33. El *Gobierno de la República Helénica* sostiene que entre los factores que se han de considerar para poder determinar si se trata de servicios «relacionados con bienes inmuebles» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva están la naturaleza de la actividad económica de la demandante y la relación entre los servicios controvertidos y el inmueble. En particular, hay que examinar si estamos ante prestaciones autónomas en forma de servicios de agencia de viajes que se han de realizar a favor de los titulares de derechos de aprovechamiento por turno, o bien ante prestaciones recíprocas realizadas entre los titulares de derechos de aprovechamiento por turno participantes del programa de intercambio por medio de la demandante.

34. El Gobierno de la República Helénica propone responder a la segunda cuestión en el sentido de que las cuotas de inscripción y de suscripción se refieren directamente al inmueble sobre el cual el socio posee un derecho de aprovechamiento por turno, mientras que las cuotas de intercambio se

refieren directamente al inmueble por el cual se ejerce el derecho de intercambio.

35. La *Comisión* alega que el servicio prestado por la demandante consiste en facilitar el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno. Por lo tanto, las cuotas y retribuciones que se han de satisfacer deben entenderse como contraprestación por la participación en este sistema. En su opinión, estos derechos de aprovechamiento por turno sobre inmuebles y su cesión mediante intercambio por el disfrute de derechos equivalentes constituyen, a su vez, un servicio relacionado con bienes inmuebles en el sentido del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva. El lugar de la prestación por la cual se abonan las cuotas de inscripción y de suscripción es el lugar donde se encuentre el bien inmueble sobre el cual posee el socio los derechos de uso. Por su parte, el lugar de la prestación por la cual se abonan las cuotas de intercambio es el lugar donde se encuentre el bien inmueble sobre el cual el socio recibe en intercambio los derechos de aprovechamiento por turno.

#### B. Sobre la tercera cuestión

36. En opinión de la *demandante*, la cuestión realmente no se plantea en la forma en que la ha formulado el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial. Tal como se demuestra en sus alegaciones sobre la primera y la segunda cuestión prejudicial, los servicios por ella prestados no guardan una relación suficiente con ningún inmueble.

37. Además, entiende que la conclusión de que el servicio puede estar relacionado con ambos inmuebles (es decir, tanto el aportado como el que se desea obtener a cambio del aportado) es contraria a la finalidad perseguida por el artículo 9 de la Sexta Directiva. Cree que con esta disposición el legislador comunitario pretendía evitar los conflictos entre Estados miembros sobre la competencia para la recaudación del IVA, o bien evitar la doble imposición. Por lo tanto, el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sólo puede comprender un inmueble, que ha de ser aquel con el cual se guarde la relación más estrecha.

38. El *Gobierno del Reino Unido*, por los mismos motivos que la demandante, también considera que no es preciso responder a la tercera cuestión prejudicial, ya que el servicio de la demandante no está en relación con ningún inmueble. Por el contrario, esta cuestión demuestra los problemas a que conduciría la interpretación opuesta. Así, si el servicio de la demandante ha de estar relacionado tanto con el derecho de aprovechamiento aportado como con el obtenido mediante el intercambio, la misma prestación quedaría sujeta al IVA de dos Estados miembros diferentes.

39. Igualmente, el *Gobierno del Reino de España* cree que es muy improbable que un mismo servicio pueda guardar relación con dos bienes inmuebles. Es lo que se desprende también de sus alegaciones sobre la segunda

cuestión prejudicial: el servicio de admisión en el Fondo Weeks, que se realiza a cambio de las cuotas de inscripción y de suscripción, está relacionado solamente con el inmueble sobre el cual el socio posee su derecho de aprovechamiento por turno; por el contrario, el servicio prestado a cambio de la cuota de intercambio (ofrecer al socio un derecho de aprovechamiento de otro socio a cambio del suyo conforme a sus requerimientos) se refiere directamente al inmueble sobre el cual se ejerce el derecho de intercambio. Sin embargo, si la contraprestación por las cuotas de inscripción o de suscripción, por un lado, o la cuota de intercambio, por otro, estuviera realmente relacionada con ambos bienes inmuebles, conforme a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-429/97, Comisión Francia,<sup>7</sup> deberá considerarse el lugar de las prestaciones de servicios el lugar del domicilio de quien los preste.

opinión (esencialmente coincidente con la de los Gobiernos español y de la República Helénica), dicha cuestión no se plantea. Entiende que el servicio de la demandante está en relación bien con el inmueble sobre el cual el socio posee el derecho de aprovechamiento por turno (como sucede con la admisión en el sistema de intercambios a cambio de la cuota de inscripción y de la cuota de suscripción), o bien con el inmueble del cual puede hacer uso el socio mediante el intercambio (como sucede con la contraprestación por la cuota de intercambio), pero no con ambos a la vez.

### C. Sobre la cuarta cuestión

40. El *Gobierno de la República Helénica*, tras su argumentación sobre la segunda cuestión prejudicial, básicamente idéntica a la del Gobierno español, llega también a la conclusión de que debe responderse a la tercera cuestión en el sentido de que una operación nunca puede estar simultáneamente relacionada con ambos inmuebles.

41. La *Comisión*, por último, no se ocupa siquiera de la tercera cuestión prejudicial en sus observaciones escritas, porque, en su

42. La *demandante* sostiene que, con respecto al lugar de la prestación de los servicios, es absolutamente indiferente si los derechos de aprovechamiento por turno los aporta otro socio al Fondo Weeks o los adquiere la demandante de terceros sujetos pasivos para complementar su oferta de alojamientos. En efecto, el servicio prestado por la demandante a cambio de la cuota de intercambio es el mismo con independencia del origen del derecho de aprovechamiento que se ofrece al socio a cambio del derecho que él mismo aporta. Por lo tanto, independientemente de la procedencia del derecho de aprovechamiento obtenido en el intercambio, entiende la demandante que el servicio debe recibir un trato a efectos del IVA con arreglo a lo alegado sobre las dos primeras cuestiones prejudiciales.

<sup>7</sup> — Sentencia de 25 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-429/97, Rec. p. I-637).

43. Asimismo, el *Gobierno del Reino Unido* opina que la procedencia del derecho de aprovechamiento por turno es irrelevante para el lugar de la prestación de los servicios. En los dos casos a que se refiere la cuarta cuestión prejudicial, la demandante, a cambio de la cuota de intercambio, realiza una misma prestación de carácter administrativo, consistente en ofrecer al socio diversos derechos de aprovechamiento por turno en otros inmuebles atendiendo a sus requerimientos. No se produce la transmisión efectiva de un derecho de aprovechamiento por turno, porque la demandante no puede garantizar que vaya a encontrar el derecho correspondiente, y porque el socio tampoco está obligado a aceptar los derechos que se le ofrezcan. Por lo tanto, las operaciones del servicio prestado por la demandante a cambio de la cuota de intercambio deben someterse al impuesto con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva 77/388, independientemente de la procedencia del derecho de aprovechamiento.

44. No obstante, con carácter subsidiario el Gobierno del Reino Unido alega que, en caso de que se consideren erróneos sus argumentos y se entienda que la cuota de intercambio se cobra a cambio de la transmisión efectiva del derecho de aprovechamiento por turno sobre otro inmueble, en el segundo caso de la segunda cuestión prejudicial, en que la demandante ha adquirido los derechos de un tercero sujeto pasivo, la cuota de intercambio debería seguir tributando en el lugar del domicilio de la demandante, pues en tal caso sería de aplicación el régimen especial para las agencias de viajes.

45. El *Gobierno del Reino de España*, para la respuesta a la cuarta cuestión prejudicial, se remite a sus argumentos sobre la tributación de la cuota de intercambio. Tal como ya ha expuesto respecto a la segunda cuestión, la cuota de intercambio se cobra por el derecho a ejercer el derecho de aprovechamiento por turno sobre otro inmueble, por lo que está en relación con este último y, en consecuencia, debe tributar en el lugar donde está situado.

46. El *Gobierno de la República Helénica* diferencia entre los dos casos de la cuarta cuestión prejudicial y, a ese respecto, parece interpretar que ha de pagarse una contraprestación adicional por la transmisión de los derechos de uso adquiridos por la demandante de terceros sujetos pasivos. En el primer caso (si la demandante ofrece al socio el derecho de aprovechamiento por turno de otro socio), la cuota de intercambio ha de tributar en el lugar en que esté ubicado el inmueble sobre el cual posea el derecho de aprovechamiento por turno ese otro socio. En el segundo caso, a su vez, ha de hacerse otra distinción: si la demandante ofrece un derecho de aprovechamiento de un promotor de conjuntos turísticos, deberá tratarse el caso según se ha descrito; pero si la demandante adquiere el derecho de aprovechamiento expresamente para satisfacer los requerimientos del socio y se lo revende a éste, el

servicio entra en el ámbito de aplicación del régimen especial para las agencias de viajes. Por último, si la demandante cede exclusivamente derechos de aprovechamiento de su propiedad, estaremos ante una actividad hotelera, por lo cual quedará también sujeta al impuesto del lugar en que esté situado el inmueble a que se refieran esos derechos.

47. La *Comisión*, por último, en sus observaciones escritas ni siquiera se detiene a tratar la cuarta cuestión prejudicial, por lo cual a este respecto sólo puede hacerse remisión a su opinión de que la contraprestación por la cuota de intercambio está relacionada con el inmueble que se pone a disposición del socio a cambio del derecho de aprovechamiento por turno que él mismo ha aportado.

## VII. Apreciación jurídica

### A. Observaciones preliminares

#### 1. Necesidad de una determinación uniforme del lugar de la prestación de los servicios

48. La cuestión que ha dado lugar al litigio entre la demandante y los Commissioners es

el lugar de la operación sujeta al impuesto. Además, de la respuesta que se dé a esta cuestión depende si las operaciones realizadas por la demandante en el marco de su actividad económica se someten a la potestad tributaria de las autoridades del Reino Unido o de las españolas.

49. Al valorar los servicios transfronterizos a efectos del IVA son de vital importancia las disposiciones relativas al lugar de las demás prestaciones, pues con arreglo a ellas se ha de responder a la cuestión de la aplicabilidad de la legislación nacional en materia de IVA.<sup>8</sup> Dado que el ámbito de aplicación del sistema del IVA comprende entregas y demás prestaciones realizadas por un empresario en el territorio nacional a cambio de una contraprestación y en el marco de su empresa, sólo si el lugar de la prestación está en el territorio nacional es de aplicación la legislación nacional en materia del IVA.

50. Si cada Administración tributaria nacional atendiera a criterios diferentes para determinar el lugar de la prestación, inevitablemente habría casos de doble imposición y también de no imposición. Precisamente esta consideración ha otorgado una especial

8 — Véase también Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Viena, 1997, p. 121. Asimismo, véanse Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives — Introduction to the European VAT 2008*, vol. 1, p. 497, según los cuales la doctrina de la determinación del lugar de prestación de los servicios no es aplicable en los casos en que las operaciones se someten a la competencia tributaria de un solo país. Siempre que concurren las competencias de las autoridades tributarias de varios países, por ejemplo, porque se transportan productos al territorio de otro Estado miembro o se prestan servicios a personas con residencia en otro Estado miembro, no se puede determinar con tanta claridad si la actividad económica ha tenido lugar dentro o fuera del territorio de un Estado concreto. La determinación del lugar de prestación de los servicios es decisiva para responder a la cuestión de si procede recaudar el IVA y qué IVA.

relevancia al criterio de conexión única para determinar el lugar de la prestación dentro del mercado común.<sup>9</sup> Las disposiciones de la Sexta Directiva sobre el lugar de la prestación, según se desprende de su séptimo considerando, pretenden delimitar la competencia tributaria de los distintos Estados miembros, para evitar así dichos conflictos de competencia.<sup>10</sup> El establecimiento de un criterio uniforme en toda la Comunidad para determinar el punto de conexión a efectos fiscales pretende facilitar una adecuada delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia del IVA.<sup>11</sup>

unas reglas lo más sencillas y claras posible, y desde el punto de vista legislativo pueden plantearse diferentes puntos de conexión en función de si se concede preferencia al principio del domicilio de la empresa o al del país de destino. Con arreglo al primero de ellos, se establece la conexión con el lugar en que el prestador del servicio haya establecido la sede de su actividad económica, mientras que con arreglo al segundo se determina el lugar de la prestación en el lugar donde se produzca el consumo previsible o la utilización del ingreso de la contraprestación.

## 2. Principios básicos de las disposiciones sobre el lugar de la prestación

### 51. Para evitar conflictos de competencia entre los Estados miembros son necesarias

9 — Weiermayer, R., «Der Leistungsort im Blick der Rechtsprechung des EuGH», en: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (coord. M. Achatz/M. Tumpel), Viena, 2001, p. 125.

10 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 20; de 6 de marzo de 1997, Linthorst y otros (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartado 10, y de 12 de mayo de 2005, RAL (C-452/03, Rec. p. I-3947), apartado 23. En ellas, el Tribunal de Justicia, en relación con las disposiciones del artículo 9 de la Sexta Directiva relativas al lugar de la prestación de los servicios, declaró que el objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos.

11 — Según Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft — Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Colonia, 1992, p. 81, el objetivo fundamental de esta normativa es delimitar claramente las competencias tributarias entre los Estados miembros, a fin de evitar la doble imposición tanto como el consumo libre de cargas fiscales.

52. Consciente de que ambos principios presentan tanto ventajas como inconvenientes para el funcionamiento del mercado común, el legislador comunitario se decidió, en las disposiciones de la Sexta Directiva sobre el lugar de la prestación, por una solución intermedia,<sup>12</sup> al establecer, en el artículo 9, apartado 1, como lugar de la prestación, en principio, el lugar donde tenga su domicilio la empresa de quien la realiza. Sin embargo, en el apartado 2 introdujo numerosas excepciones obligatorias que limitan sustancialmente el ámbito de aplicación del apartado 1 y llegan a convertir en

12 — En sus conclusiones presentadas el 7 de marzo de 2006 en el asunto Heger (sentencia de 7 de septiembre de 2006, C-166/05, Rec. p. I-7749), punto 27, la Abogado General Sharpston afirma el legislador comunitario creó un grado de tensión interna dentro de la Sexta Directiva, en la medida en que las normas generales relativas al lugar de prestación correspondientes a los servicios se basan en el principio de origen y no en el principio de destino, a pesar de que el principio básico subyacente al IVA, que es un impuesto sobre el consumo, es que debe recaudarse en el lugar de consumo.

excepcional el principio del lugar del domicilio que rige en la Sexta Directiva.<sup>13</sup> A esto se añaden regímenes especiales que tienen en cuenta las particularidades de determinadas actividades económicas.

servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva. Desde mi punto de vista, esta valoración jurídica es correcta y, por eso, basaré en ella el siguiente análisis.

## B. Análisis de las cuestiones prejudiciales

### 1. Consideraciones generales

#### a) Distinción entre entrega y prestación de un servicio

53. En primer lugar procede aclarar que ni el órgano jurisdiccional remitente ni las partes del presente procedimiento cuestionan que la actividad económica de la demandante consista exclusivamente en la prestación de

54. Habida cuenta de la clara delimitación que establece la Sexta Directiva en cuanto a la calificación jurídica de las operaciones sometidas al IVA,<sup>14</sup> queda excluido el recurso a las disposiciones relativas a la entrega de bienes con arreglo a los artículos 5 y 8 de la Sexta Directiva. Por lo tanto, el único conflicto se plantea en torno a la aplicabilidad del artículo 9, apartados 1 y 2, letra a), de la Sexta Directiva, así como del régimen especial para las agencias de viajes del artículo 26, apartado 1, a los servicios controvertidos.

13 — Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruselas, 2001, p. 293, explica este fenómeno remitiéndose a los antecedentes de la Sexta Directiva. Según expone, al elaborarse la propuesta de directiva se partió del hecho de que atender al lugar del domicilio de la empresa era la solución más práctica, y en la propuesta aún se preveían relativamente pocas excepciones. No obstante, a lo largo de las negociaciones en el Consejo, el número de excepciones fue aumentando, con la consecuencia de que, desde entonces, el texto normativo aceptado por el Consejo de mayo de 1977 ha resultado difícil de manejar.

14 — Entregas y servicios se excluyen mutuamente. El artículo 6, apartado 1, de la Directiva 77/388 establece que serán consideradas como «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de esa misma Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Aparecen problemas de delimitación en el caso de prestaciones consistentes en conjuntos de prestaciones, pero que, en virtud del principio de unidad de la prestación, sólo pueden ser bien una entrega, bien un servicio [véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer el 23 de noviembre de 2004 en el asunto en que recayó la sentencia «Der Steuergegenstand», de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic (C-412/03, Rec. p. I-743), punto 21, y Haunold, P., en: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (coord. Markus Achatz/Michael Tumpel), Viena, 2001, p. 110]. El Tribunal de Justicia se ha ocupado en diversas ocasiones de la cuestión de si en los casos que se le presentaba una operación cumplía los requisitos de una entrega de bienes o de una prestación de servicios [véanse, por ejemplo, las sentencias de 14 de julio de 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Rec. p. I-4387); de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395); de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C-68/92, Rec. p. I-5881), y de 14 de mayo de 1985, Van Dijk's Boeckhuis (139/84, Rec. p. 1405)].

b) Precisiones a las cuestiones prejudiciales

es fundamental desde el momento en que, con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, sólo están sujetas al impuesto sobre el valor añadido las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso.<sup>15</sup> En consecuencia, en el presente caso es precisa una exacta identificación de las obligaciones contractuales concretas de la demandante.

55. Por lo demás, cabe señalar que las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente presentan sustanciales intersecciones de contenido, lo que, en mi opinión, hace necesario precisarlas.

56. En primer lugar, según una interpretación razonable de la petición de decisión prejudicial, las cuestiones prejudiciales tienen por objeto determinar en qué medida pueden asignarse a servicios concretos de la demandante las diferentes clases de aportaciones y cuotas que deben satisfacer los socios del programa de intercambios «RCI Weeks».

57. La existencia de una relación jurídica sinalagmática en cuyo marco las partes contractuales se obligan recíprocamente a intercambiar prestaciones correlativas en forma de un servicio y una contraprestación

58. Por otro lado, las cuestiones prejudiciales se dirigen a examinar a cuáles de las disposiciones que rigen el lugar de prestación de los servicios han de someterse los servicios en cuestión. Dichas disposiciones permitirán determinar si es competente el Reino Unido para recaudar el correspondiente impuesto, y en su caso, en qué medida.

59. Por razones de claridad y para responder de manera útil a las cuestiones planteadas, centraré mi análisis jurídico en esos dos aspectos fundamentales.

15 — Sobre la naturaleza onerosa de un servicio, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Directiva 77/388 y, por tanto, 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 [véanse, por ejemplo, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14; First National Bank of Chicago, citada en la nota 14, apartados 26 a 29, y de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartado 39].

## 2. Valoración de las diferentes prestaciones a efectos del IVA

60. La forma más efectiva de examinar las prestaciones de la demandante, parece ser razonar, en cierto modo *a sensu contrario*, partiendo de las diferentes cuotas cobradas a los clientes. Éstas consisten, por un lado, en una cuota de inscripción en forma de gastos de inscripción que debe pagar el socio al darse de alta, así como la cuota anual de socio y, por último, una «cuota de intercambio» en caso de que la intermediación obtenga un intercambio de derechos de aprovechamiento de una vivienda en el seno del programa «RCI Weeks». A continuación analizaré, diferenciando en función de dichas cuotas, a qué prestaciones de la demandante están asociadas. A tal efecto, comprobaré si las prestaciones constituyen una sola prestación unitaria o prestaciones que han de considerarse por separado, y si representan una contraprestación adecuada a cada cuota. De los datos así obtenidos se podrá deducir qué supuesto de hecho del IVA cumple la prestación y, por ende, el lugar donde se realiza.

61. En los llamados contratos de multipropiedad es difícil determinar cuál es el servicio prestado. El Derecho civil no contempla una

figura contractual unitaria para ellos.<sup>16</sup> Se pueden encontrar derechos de uso continuado en forma de contratos de arrendamiento, modelos fiduciarios de intermediación en derechos reales de uso, modelos accionariales, clubs de vacaciones y muchas otras variantes. Esta falta de claridad fue el motivo por el que se adoptó la Directiva 94/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 1994, relativa a la protección de los adquirentes en lo relativo a determinados aspectos de los contratos de adquisición de un derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido.<sup>17</sup> Debido a la aparición en el mercado de nuevos modelos de multipropiedad inmediatamente después de la entrada en vigor de esta Directiva, la Comisión, a fin de resolver los vacíos legales existentes, presentó en el año 2007 ciertas propuestas de modificación dirigidas a una mayor protección de los consumidores, propuestas que, con ligeras variaciones, fueron aceptadas por el Parlamento Europeo el 22 de octubre de 2008.

16 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, p. 45, por ejemplo, señala que los contratos de multipropiedad, debido a la diversidad de configuración de los contratos, no constituyen un tipo contractual homogéneo. No es posible subsumir los contratos de multipropiedad en ninguno de los tipos clásicos del Derecho privado alemán, aun dividiéndolos en contratos de multipropiedad obligacionales, reales y societarios o asociativos. Por este motivo, tras su aparición en el espacio jurídico alemán, fueron inicialmente clasificados como contratos atípicos, caracterizados por la ausencia de una normativa legal a pesar de su creciente frecuencia en el tráfico jurídico, y por la falta de uniformidad en los intereses que regulan y en su contenido normativo. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bruselas, 2006, pp. 29 y 30, y Mostin C./Feron, B., «Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé», *Annales de droit de Louvain* (1994), pp. 33 y 34, proponen una serie de modelos jurídicos que permiten subsumir los contratos de multipropiedad en las categorías del Derecho civil belga y francés. En su opinión, se plantean modelos obligacionales, reales y societarios o asociativos. Vanbrabant señala que en Portugal y España los derechos de aprovechamiento por turno se consideran derechos reales. En Portugal se creó, ya en los años ochenta, el llamado «direito de habitação periodica», mientras que en España se adoptó la Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias. Papp, T., «Timesharing Contract», *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egyetemi Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged 2007*, p. 573, observa que los contratos de multipropiedad pertenecen al grupo de los contratos atípicos.

17 — DO L 280, p. 83.

62. No obstante, el presente asunto no versa sobre la celebración en sí de los contratos de multipropiedad, sino sobre el intercambio de derechos de uso vacacional entre socios de un club de intercambios.

a) Cuotas de inscripción

i) Su calificación como contraprestación

63. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que sólo puede considerarse que existe una relación jurídica sinalagmática si hay un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas.<sup>18</sup>

64. También ha de poder establecerse una relación directa entre las cuotas de inscripción y un servicio suficientemente individualizable.

65. Un análisis detenido de la estructura del negocio de la demandante, como el que exponen detalladamente ella misma y el Gobierno del Reino Unido en sus escritos respectivos, muestra que a cambio del pago de las cuotas de inscripción el socio sólo obtiene en un primer momento el acceso al programa de intercambios de RCI Weeks.

66. Sin embargo, la mera inscripción no permite aún beneficiarse de los derechos de aprovechamiento por turno de otros socios. Para ello, además de la condición de socio de RCI Weeks, se requiere la aportación al club de intercambios de los propios derechos de aprovechamiento por turno. En concreto, se exige a este respecto que el titular de un derecho de aprovechamiento por turno solicite a la demandante que se lleve a cabo un intercambio y para ello, en primer lugar, debe poner a disposición del club su propio derecho de aprovechamiento y, en segundo lugar, ha de elegir a cambio un derecho de aprovechamiento equivalente.

67. Además de la posibilidad de participar en el programa de intercambios, el socio obtiene el acceso a información sobre los inmuebles vacacionales que se ofrecen, por ejemplo, en forma de un catálogo actualizado impreso, y en una versión disponible en Internet. Asimismo, se facilita al socio un número de teléfono mediante el cual puede ponerse en contacto, en su caso, con el personal de la demandante e informarse tanto sobre las modalidades exactas de intercambio como sobre los servicios adicionales que ofrece la demandante.

18 — Véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rec. p. 1443), apartados 11, 12 y 16; de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11; *Tolsma*, citada en la nota 15, apartado 14; de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck* (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 12; *Kenemer Golf*, citada en la nota 15, apartado 39; de 19 de junio de 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, Rec. p. I-6289), apartado 30; de 23 de marzo de 2006, *FCE Bank* (C-210/04, Rec. p. I-2803), apartado 34, y de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, Rec. p. I-6415), apartado 19.

68. El acceso a RCI Weeks, por lo tanto, desde la perspectiva de un nuevo socio, es en cierto modo un paso previo para poder participar en el programa de intercambios. En contraprestación por el pago de la cuota de inscripción, el socio accede a todas las posibles opciones. La información que se ofrece al socio recién inscrito está dirigida a prepararle para el programa de intercambios propiamente dicho. Sin embargo, la inscripción no lleva aparejada la cesión de derechos, sino que únicamente facilita el acceso a un tipo de mercado en que el socio puede intercambiar sus derechos de aprovechamiento por turno con ayuda de la demandante. Pero la condición de socio no obliga por sí misma a participar en dicho programa de intercambios.

69. Por lo tanto, sólo entre la actividad de facilitar el acceso al programa de intercambios controvertido y el pago de las cuotas de inscripción existe una relación directa en el sentido de la jurisprudencia.

70. En cambio, no se puede afirmar con igual rotundidad que exista una relación directa entre la inscripción y la ejecución propiamente dicha del programa de intercambios, pues para ello son precisas más intervenciones de las partes del contrato: la solicitud del socio, la confirmación por la demandante de que es posible el intercambio y, por supuesto, el pago de la cuota de intercambio.

ii) Determinación de lugar de prestación de los servicios

71. Por otra parte, ha de analizarse la forma en que se integra este servicio en el sistema de reglas sobre el lugar de la prestación que establece la Sexta Directiva. Cabe considerar aplicables los regímenes previstos en el artículo 9, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva. A este respecto, son necesarias algunas observaciones preliminares sobre la interpretación de estas disposiciones.

72. El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva establece una regla general para determinar el lugar de conexión fiscal, mientras que el apartado 2 del mismo artículo enumera una serie de puntos de conexión específicos.<sup>19</sup>

73. Aunque la Sexta Directiva no contiene ninguna norma expresa sobre la relación entre la regla general del artículo 9, apartado 1, y las reglas especiales del artículo 9, apartado 2, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2. En cada situación hay que preguntarse si es aplicable una de las disposiciones del apartado 2 del artículo 9; de no ser así, es aplicable el apartado 1.<sup>20</sup> De ello ha

<sup>19</sup> — Sentencia Heger (citada en la nota 12), apartado 15.

<sup>20</sup> — Véanse, en este sentido, las sentencias Dudda, citada en la nota 10, apartado 21; RAL, citada en la nota 10, apartado 24; de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, Rec. p. I-9433), apartado 33, y Heger, citada en la nota 19, apartado 15. A este respecto, dicha jurisprudencia marca un cambio respecto de la sentencia Berkholz, citada en la nota 10, apartado 17, según la cual, con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, el lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica es, por lo general, el punto de conexión prioritario.

deducido el Tribunal de Justicia que la regla especial del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no debe interpretarse en sentido estricto como excepción a una regla general.<sup>21</sup>

74. Por lo tanto, es evidente que el Tribunal de Justicia entiende que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva contiene normas más especiales que, en virtud del principio *lex specialis derogat legi generali*, se han de analizar en primer lugar y, si se cumplen los requisitos para su aplicación, ésta es prioritaria.<sup>22</sup>

75. Por consiguiente, ha de examinarse en primer lugar si una operación como la antes descrita está comprendida en el ámbito de aplicación de la regla especial del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, y para ello es preciso que el servicio de que se trate esté relacionado «con bienes inmuebles».

76. Pero aquí se plantea la cuestión de con qué bien inmueble concreto se relaciona el servicio en cuestión. En principio cabe pensar en una conexión con el inmueble sobre el cual el socio ya posea un derecho de aprovechamiento por turno, tal como sostienen los Gobiernos español y griego y la Comisión.

77. Con independencia de los requisitos precisos que ha de reunir dicha relación, de los que me ocuparé con detenimiento más adelante,<sup>23</sup> en el presente caso, ya a primera vista parece que no existe una relación directa entre el servicio propiamente dicho y el inmueble de que se trata.

78. Como ya he expuesto, para un nuevo socio el acceso a RCI Weeks es un paso previo para poder participar en el programa de intercambios.<sup>24</sup> Los servicios prestados por la demandante al facilitar el acceso y la información se dirigen realmente a preparar al socio para el programa de intercambios, sin que de ello se derive ninguna obligación de participar. En esta primera fase de la condición de socio aún no tiene lugar intercambio alguno de derechos de uso vacacional.

79. Aunque al socio, tras su inscripción en RCI Weeks, le asiste la posibilidad de aportar al club de intercambio sus propios derechos de aprovechamiento por turno, esta facultad carece de valor mientras no se cumplan los requisitos para la realización efectiva del intercambio.

80. El reconocimiento de la mera posibilidad de aportar al club de intercambios los propios derechos de aprovechamiento por turno de un inmueble no puede considerarse, en sí mismo, como una prestación principal a

21 — Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2001, SPI (C-108/00, Rec. p. I-2361), apartado 17.

22 — Opinión que comparte Weiermayer, R., *loc. cit.* (nota 9), p. 134.

23 — Véanse los puntos 108 y ss. de estas conclusiones.

24 — Véase el punto 68 de estas conclusiones.

efectos del IVA. Objetivamente no puede pasar de ser, a lo sumo, una prestación accesoria que para el socio no constituye un fin en sí mismo, sino un medio para poder beneficiarse en las mejores condiciones del servicio principal del prestador: facilitar el intercambio de derechos de uso vacacional.

81. El principio de «unidad de la prestación»<sup>25</sup> en materia de IVA impide considerar tal prestación accesoria como una prestación principal. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia,<sup>26</sup> la operación sujeta a tributación no puede

fraccionarse en sus distintos componentes para someterlos por separado al IVA. Por el contrario, para calificar una operación debe atenderse a su componente predominante dentro de un conjunto de prestaciones. *A fortiori*, tal prestación accesoria no puede considerarse en primer lugar como la prestación decisiva para determinar el lugar de prestación de los servicios, sino que ha de supeditarse a la prestación principal propiamente dicha. Por lo tanto, sólo ésta puede considerarse prestación de servicios sujeta al impuesto en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

25 — El Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer utilizó por primera vez esta expresión («principio de unidad de la prestación») en sus conclusiones presentadas en el asunto Hotel Scandic, citadas en la nota 14, punto 21. Con ella se remitía a Haunold, P., «Der Steuergegenstand», *loc. cit.*, nota 14, p. 111.

26 — Sobre la esencia de las prestaciones de servicios relacionadas en el sentido de la legislación en materia del IVA, véanse mis conclusiones presentadas el 9 de diciembre de 2008, en el asunto Tellmer Property (C-572/07, aún no publicadas en la Recopilación), puntos 33 y 34. El artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que, en principio, cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente [véanse las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 29; Levob Verzekeringen y OV Bank, citada en la nota 20, apartado 20, y de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, Rec. p. I-897), apartado 50]. No obstante, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (véase la sentencia Part Service, recién citada, apartado 51). Así sucede, por ejemplo, cuando, al término de un análisis meramente objetivo, se comprueba que una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y que la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal [véanse las sentencias CPP, recién citada, apartado 30; de 15 de mayo de 2001, Primback (C-34/99, Rec. p. I-3833), apartado 45; Levob Verzekeringen y OV Bank, citada en la nota 20, apartado 21, y Part Service, recién citada, apartado 52]. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véanse las sentencias recién citadas CPP, apartado 29, y Part Service, apartado 52). Puede igualmente considerarse que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (véanse las sentencias Levob Verzekeringen y OV Bank, citada en la nota 20, apartado 22, y Part Service, recién citada, apartado 53).

82. Por último, la aplicación del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva queda excluida porque en el presente caso no se aprecia que exista una relación suficientemente estrecha entre la prestación de servicios propiamente dicha por la cual el socio paga la cuota de inscripción y el bien inmueble sobre el que el socio posee derechos de aprovechamiento por turno.

83. Si se considera, como aquí se sostiene, que la prestación de servicios controvertida, por la que el socio paga la cuota de inscripción, consiste simplemente en el acceso al club de intercambios y en la obtención de información relativa a las posibilidades de intercambio de derechos de aprovechamiento por turno, tampoco será aplicable el artículo 26 de la Sexta Directiva, ya que la demandante no utiliza entregas y prestaciones de otros sujetos pasivos que estén dirigidos a la realización de un viaje.

84. Dado que no es de aplicación ningún régimen especial, procede aplicar el régimen general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, de manera que, en relación con la cuota de inscripción, el lugar de la prestación será aquel en que el demandante haya establecido la sede de su actividad económica.

cuota de suscripción también se devenga cuando el socio no participa en el programa de intercambios, ya sea porque no ha aportado al club de intercambios sus propios derechos de aprovechamiento por turno, o bien porque no ha encontrado un derecho de uso que le interese intercambiar.

## b) Cuotas de suscripción

### i) Su calificación como contraprestación

85. De las alegaciones de la demandante se desprende que no existe diferencia sustancial entre las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción, ya que ambas constituyen conjuntamente la contraprestación por la participación en el programa de intercambios RCI Weeks y por la posibilidad de beneficiarse de las ventajas de la condición de socio.<sup>27</sup>

87. Es indiscutible que en el presente caso se da una relación jurídica en el marco de la cual se intercambian prestaciones recíprocas, y a ello no obsta tampoco el hecho de que las cuotas de suscripción no se puedan atribuir a cada utilización personal del programa de intercambios. Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Kennemer Golf*,<sup>28</sup> también existe una relación sinalagmática cuando una asociación presta de forma permanente una serie de servicios y sus socios abonan, como contraprestación, un importe fijo en forma de cuota anual. Por tanto, las prestaciones realizadas por la demandante cumplen los requisitos de un servicio prestado a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva y, por lo tanto, están en principio sujetas al IVA.

86. El pago de la cuota de suscripción parece limitarse a un pago periódico de importe fijo por la utilización del conjunto de los servicios ofrecidos por la demandante. Por lo tanto, la

28 — Sentencia *Kennemer Golf*, citada en la nota 15, apartado 40. El objeto de dicho asunto era fundamentalmente la calificación de las prestaciones de una asociación deportiva como prestaciones de servicios en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. A juicio del Tribunal de Justicia, la circunstancia de que la cuota anual de los socios de una asociación deportiva fuera fija y no pudiera vincularse con cada utilización personal del campo de golf no incide en el hecho de que se intercambiaran prestaciones recíprocas entre los miembros de una asociación deportiva y la propia asociación. En efecto, las prestaciones de la asociación estaban 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. Existía, por tanto una relación directa entre las cuotas anuales que abonaban los miembros de una asociación deportiva como aquella de que se trataba en el litigio principal y las prestaciones que ésta efectuaba.

27 — Véase el apartado 32 del escrito de la demandante.

- ii) Determinación del lugar de prestación de los servicios      c) Cuotas de intercambio

88. Si tenemos en cuenta que las cuotas de suscripción se conciben como contraprestación por una pluralidad de servicios que, en primer lugar, no siempre presentan una relación con un bien inmueble y, en segundo lugar, no se prestan necesariamente con motivo del intercambio de derechos de aprovechamiento por turno, en mi opinión no sería acertado afirmar la existencia de una relación con bienes inmuebles en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Ello no sólo sería incompatible con los hechos alegados, sino que, además, conduciría a una extensión injustificada de la situación de hecho cubierta por esa norma.

89. Al igual que las cuotas de inscripción, las cuotas de suscripción vinculan la condición de socio con las ventajas que ésta lleva aparejadas, de modo que resulta lógico tratarlas a efectos del IVA de manera análoga a las cuotas de inscripción.

90. En consecuencia, en relación con las cuotas de suscripción, el lugar de la prestación será aquel en que la demandante haya establecido la sede de su actividad económica.

- i) Su atribución como contraprestación

91. A diferencia de lo que sucede con las cuotas antes mencionadas, el socio abona la cuota de intercambio como contrapartida de la ejecución concreta del programa de intercambios. La demandante, que desempeña básicamente a estos efectos una función de coordinación,<sup>29</sup> factura al socio la cuota de intercambio a más tardar en el momento en que se efectúa debidamente el intercambio de derechos de aprovechamiento.

92. Por lo tanto, ambas partes contractuales ejecutan su prestación con vistas a una contraprestación, de modo que está fuera de toda duda que los derechos de una y otra se basan en una relación jurídica sinalagmática.

- ii) Determinación de lugar de prestación de los servicios

93. En cambio, no está claro el régimen por el que se ha de determinar el lugar de prestación de los servicios.

29 — Según Kelp, U., *loc. cit.* (nota 16), p. 27, una organización de intercambios coordina las preferencias de las personas con derecho a intercambio de tal manera que transmite los derechos de disfrute de una vivienda de unos interesados a otros, a fin de que puedan disfrutar de inmuebles de multipropiedad «ajenos» en otros destinos vacacionales.

— Aplicabilidad del régimen especial para las agencias de viajes

94. En primer lugar debe examinarse el régimen especial del IVA previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva. El Gobierno del Reino Unido, a diferencia de los demás intervinientes, no excluye totalmente que sea aplicable.

96. El régimen especial del IVA introducido por el artículo 26 de la Sexta Directiva tiene por objeto adaptar el Derecho aplicable a las peculiaridades de la actividad de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos. Los servicios prestados por estas empresas se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente. La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad.<sup>32</sup>

#### Interpretación teleológica de la disposición

95. El artículo 26 de la Sexta Directiva establece una excepción al régimen general sobre la base imponible en lo que respecta a determinadas operaciones de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos.<sup>30</sup> Por constituir una excepción al régimen normal, dicho artículo sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo.<sup>31</sup>

97. Para evitarlo, el artículo 26, apartado 2, prevé, entre otras cosas, que las operaciones efectuadas para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio única al viajero. Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios.

30 — Sentencias de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin* (C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartado 5, y *First Choice Holidays*, citada en la nota 18, apartado 21.

31 — Sentencias *Madgett y Baldwin*, citada en la nota 30, apartado 34, y *First Choice Holidays*, citada en la nota 18, apartado 22.

32 — Sentencias de 12 de noviembre de 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, Rec. p. I-5723), apartados 11 y 12; de 20 de febrero de 1997, *DFDS* (C-260/95, Rec. p. I-1005), apartado 13; *Madgett y Baldwin*, citada en la nota 30, apartado 18, *First Choice Holidays*, citada en la nota 18, apartados 23 a 25, y de 13 de octubre de 2005, *iST internationale Sprach- und Studienreisen* (C-200/04, Rec. p. I-8691), apartado 21.

Requisitos para la aplicación del régimen especial para las agencias de viajes.

— Condición de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos

98. A título preliminar cabe señalar que el hecho de que la demandante no sea una agencia de viajes ni un organizador de circuitos turísticos en el sentido tradicional de la palabra no se opone, en principio, a la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva, siempre que realice operaciones del mismo tipo conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el marco de una actividad diferente.<sup>33</sup>

99. En el presente caso se cumple ese requisito. Al ofrecer la demandante servicios que permiten a sus socios utilizar inmuebles vacacionales situados en el extranjero con fines de ocio, desarrolla una actividad económica que, en cierto modo, se asemeja a la de una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos, aun sin ser totalmente idéntica a la de éstos. Además, la finalidad del artículo 26 de la Sexta Directiva justifica la

inclusión en el ámbito de aplicación de este régimen, pues la actividad económica de la demandante, debido a la pluralidad de servicios que presta y a la distancia física entre la sede de la empresa y el objeto de la prestación, está expuesta al mismo riesgo de doble tributación que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos.

— Actuación por cuenta propia

100. Es requisito para la aplicación del artículo 26, con arreglo a su apartado 1, que la agencia de viajes actúe en su propio nombre con respecto al viajero y que utilice para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. En cambio, una agencia de viajes que se limite a intermediar en servicios de viajes no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 26, sino que presta servicios de intermediación en su sede con arreglo al régimen general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva.<sup>34</sup>

101. Por lo tanto, lo fundamental es, en primer lugar, si la demandante presta sus servicios en su propio nombre o en nombre de terceros.

33 — En la sentencia *Madgett y Baldwin*, citada en la nota 30, apartado 20, el Tribunal de Justicia declaró que las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad, como es la actividad hotelera. En efecto, una interpretación que reserve la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico. Este argumento fue corroborado en la sentencia *iSt internationale Sprach- und Studienreisen*, citada en la nota 32, apartado 22.

34 — En este sentido, también *Birkenfeld, W./Forst, C., Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3ª ed., Bielefeld, 1998, p. 169.

102. Como observa acertadamente el Gobierno español,<sup>35</sup> para esta distinción es determinante si la actividad de la demandante se limita a aproximar a dos socios para que éstos se puedan poner de acuerdo contractualmente sobre un intercambio de derechos de uso vacacional. En tal caso, estaríamos ante una actividad de mediación, pues la demandante estaría actuando en nombre ajeno. Por el contrario, si los socios realizan el intercambio desconociendo quién va a ser el beneficiario de los mismos, se trataría de una mediación en nombre propio, pues es la demandante quien centraliza por sí misma la gestión del fondo y distribuye las facultades de uso de los inmuebles.

103. Según información aportada por la demandante del procedimiento principal, al comprobar la disponibilidad de la vivienda vacacional elegida y buscar ofertas alternativas, actúa en cada caso «por encargo de los socios».<sup>36</sup> Asimismo, señala que los socios establecen contacto exclusivamente con su personal, y nunca entran en comunicación directa entre sí.<sup>37</sup> A la vista de estas aclaraciones, cabe suponer que los socios únicamente entablan relación contractual con la demandante del procedimiento principal.

104. En consecuencia, no estamos ante una actividad de intermediación, sino que la demandante actúa en su propio nombre con arreglo al artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva.

— Utilización de entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos

105. Por el contrario, no está claro si en el presente caso se verifica otro presupuesto esencial de este régimen: la exigencia de utilización de entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. Entre dichas prestaciones estarían, por ejemplo, los servicios de alojamiento y transporte realizado por terceros. Sin embargo, estas prestaciones a cargo de terceros deben ser algo más que un simple medio para poder hacer uso de la prestación principal de este operador económico en las mejores condiciones. De lo contrario, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,<sup>38</sup> tales prestaciones seguirían siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias, por lo que estaría excluido gravarlas con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva. Si la demandante, además de sus servicios relacionados con el intercambio de derechos de aprovechamiento de inmuebles, ofreciera otras prestaciones habitualmente realizadas por terceros, como por ejemplo el traslado a España, sería de aplicación el artículo 26 de la Sexta Directiva.

35 — Véase el apartado 20 de las observaciones del Gobierno español.

36 — En el apartado 11 de su escrito, la demandante declara lo siguiente: «Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not.» (El subrayado es mío.)

37 — Véase el apartado 33 de las observaciones de la demandante.

38 — Véanse las sentencias Madgett y Baldwin, citada en la nota 30, apartados 24 a 27, e *IST internationale Sprach- und Studienreisen*, citada en la nota 32, apartados 25 a 27. El Tribunal de Justicia no ha considerado prestaciones meramente accesorias las que no están incluidas dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por los hoteleros y cuya realización no puede dejar de incidir notablemente en el precio global practicado, tales como el viaje hasta el hotel desde puntos de recogida alejados. En cambio, sí ha considerado prestaciones meramente accesorias las prestaciones de viaje habitualmente relacionadas con la formación y educación lingüísticas, como pueden ser el viaje al Estado de destino y la estancia en éste.

106. Ni la resolución de remisión ni las alegaciones de la demandante contienen referencias precisas a entregas o prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos de que se sirva la demandante para la prestación de los servicios a sus socios. Lo único que se sabe es que el Fondo Weeks puede completarse con la adquisición por la demandante de derechos de alojamiento de un tercero, o la aportación por un promotor de semanas adicionales de alojamiento. El socio puede solicitar un intercambio con esas semanas adicionales de alojamiento mediante el pago de una cuota de intercambio. Sin embargo, las previsiones necesarias para la valoración jurídica de estas transacciones me parecen insuficientes.

107. Por lo tanto, corresponde al juzgador nacional comprobar de forma detallada si en el procedimiento principal se da una utilización de entregas y de prestaciones de servicios. De no ser así, no procedería aplicar el artículo 26 de la Sexta Directiva.

— Aplicabilidad del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva

108. En caso de no ser aplicable el artículo 26 de la Sexta Directiva, procederá examinar, acto seguido, si un servicio consistente en facilitar a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno sobre ciertas viviendas vacacionales el intercambio de dichos derechos presenta una relación con determinados bienes inmuebles en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

109. A mi parecer, una interpretación literal de la disposición permite considerar que exista dicha relación, ya que las prestaciones realizadas por la demandante están dirigidas a facilitar al socio un derecho de uso sobre un inmueble ajeno durante un período de tiempo específico.

110. La Abogado General Sharpston, no obstante, en sus conclusiones presentadas en el asunto Heger,<sup>39</sup> expresó sus dudas respecto a una interpretación exclusivamente literal del precepto. Señaló acertadamente que sería inadecuada una interpretación demasiado amplia de los términos «relacionados con», ya que cualquier servicio puede, en definitivo, estar «relacionado» de un modo o de otro con un bien inmueble, entendido como un espacio delimitado. De hecho, tal relación con un inmueble, dependiendo del servicio, puede ser más o menos estrecha o acusada.

111. El Tribunal de Justicia, hasta ahora, no ha expuesto de forma más precisa qué exigencias se han de imponer a la naturaleza e inmediatez de esta relación. En la sentencia Heger<sup>40</sup> se limitó a declarar que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva las prestaciones de servicios que guarden una «relación lo suficientemente directa» con un bien inmueble, máxime cuando este tipo de relación caracteriza a todas las prestaciones de servicios enumeradas en dicha disposición.

39 — Conclusiones de la Abogado General Sharpston en el asunto Heger, citadas en la nota 12, puntos 31 y 33.

40 — Sentencia Heger, citada en la nota 19, apartado 24.

112. En vista de lo anterior, se plantea si la interpretación aquí expuesta del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva concuerda con la ubicación de esta disposición en el sistema de las disposiciones relativas al lugar de la prestación de los servicios, así como con su finalidad.

113. Resulta reveladora la enumeración de ejemplos que contiene y que, según el inequívoco tenor del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva («incluidas», «por ejemplo»), en ningún modo puede considerarse exhaustiva, pues, como apuntó el Tribunal de Justicia en su sentencia Heger, dichos ejemplos constituyen importantes referencias en cuanto a la naturaleza y a las características de la relación.

114. No obstante, en la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, a falta de una definición expresa o de una remisión a los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, los términos contenidos en la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en

consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad.<sup>41</sup>

115. Los ejemplos de servicios relacionados con bienes inmuebles que enumera el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en cualquier caso, sugieren que el contacto físico no puede ser un criterio determinante, máxime si se tiene en cuenta que un agente inmobiliario o un arquitecto pueden prestar sus servicios incluso sin haber inspeccionado ni visitado nunca el inmueble. El agente inmobiliario sólo necesita saber cuál es el inmueble sobre el que ejerce la intermediación, y al arquitecto le basta con tener los planos.

116. Igualmente, parece innecesario que el servicio lo preste exclusivamente la persona jurídicamente facultada para disponer del inmueble, ya sea en sentido jurídico-real para enajenar o gravar la propiedad, ya en sentido obligacional para arrendárselo a un tercero, sobre todo si se considera que el

41 — Esta jurisprudencia, que inicialmente se refería a la interpretación de las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva [véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 51; de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563), apartado 25, y de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartado 22], debe considerarse válida, por analogía, para la definición de los conceptos contenidos en el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. En primer lugar, el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no define expresamente los conceptos que menciona, ni se remite a los ordenamientos jurídicos nacionales para su definición. En segundo lugar, los conflictos entre los órganos jurisdiccionales y Administraciones tributarias nacionales, como he mencionado en el punto 51 de estas conclusiones, sólo se pueden evitar aplicando criterios comunes y uniformes para la determinación del lugar de prestación de los servicios, como los que establece la Sexta Directiva. Sin embargo, ello sólo puede conseguirse dando a los conceptos del artículo 9, apartado 2, letra a), una definición comunitaria. En este sentido se expresó ya la Abogado General Sharpston en sus conclusiones en el asunto Heger, citadas en la nota 12, punto 25.

facultado y el agente inmobiliario normalmente no son la misma persona.

117. En cambio, sí podría ser determinante que el núcleo económico de la prestación por lo general no fuera posible o no tuviera sentido sin la existencia de un bien inmueble concreto. A este respecto, podría ser suficiente cualquier relación objetiva con un inmueble o con partes de un inmueble.<sup>42</sup> Esta hipótesis se cumple, por ejemplo, en los servicios dirigidos a la utilización, explotación, construcción y mantenimiento de un inmueble, incluidos los que directamente sirven a dichas operaciones, sin que exista en primer plano una operación económica diferente.<sup>43</sup>

118. Parece dudoso que se cumplan esos requisitos en el caso de un agente inmobiliario o de un arquitecto, pues las actividades de ambas profesiones no se conciben sin la existencia de bienes inmuebles. Y lo mismo puede decirse del tipo de negocio ejercido por la demandante, que sería irrealizable sin la existencia de inmuebles sobre los cuales se dispusiera de derechos de aprovechamiento por turno.

119. Por otra parte, si se compara la naturaleza de las prestaciones de la demandante con los tipos de profesiones enumerados a título

de ejemplo por el legislador, se observa una similitud mucho mayor con las prestaciones de un agente inmobiliario. Éstas se caracterizan generalmente por la intermediación en la celebración de contratos sobre inmuebles o por facilitar la ocasión para dicha celebración, y por que el objeto de esos contratos puede ser la compraventa o también el arrendamiento de inmuebles o partes de inmuebles. Con los servicios de un agente inmobiliario tienen en común los servicios prestados por la demandante que su objeto es la cesión de un inmueble para su disfrute, y que la demandante, al igual que el agente inmobiliario, actúa en cierto modo como mediadora entre las partes recíprocamente interesadas y percibe una contraprestación por el éxito del acuerdo sobre la mencionada cesión.

120. De la anterior descripción de la profesión de los agentes inmobiliarios se desprende que la cesión para el disfrute que se consigue gracias a sus servicios, por lo general, consiste en la enajenación o el arrendamiento de un inmueble. Esta última actividad, debido a su estrecha vinculación con un bien inmueble concreto, puede calificarse como una prestación de servicios a los efectos del IVA, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.<sup>44</sup>

42 — En este sentido, también Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, loc. cit. (nota 8), p. 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (coord. Sölch/Ringleb), versión: 1 de septiembre de 2005, Múnich, § 3a, marginal 74, p. 14.

43 — Martin, S., loc. cit. (nota 42), § 3a, marginal 75, pp. 14 y 15.

44 — En cualquier caso, el arrendamiento de un inmueble podría constituir una prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Véase la Propuesta de la Comisión para la Sexta Directiva (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, suplemento 11/73, p. 12), que menciona estos grupos de casos expresamente, como comprendidos en el ámbito de aplicación de la norma, junto al arrendamiento de cajas de seguridad. Véase también Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias — Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid, 2000, p. 79, que se remite a la disposición del artículo 70, apartado 1, letra a), de la española Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con arreglo al cual se han de considerar relacionados con bienes inmuebles el arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes. Una disposición similar contiene el artículo 3a, apartado 2, punto 1, letra a), en relación con el artículo 4, punto 12, de la *Umsatzsteuergesetz* (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios) en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles.

121. Sin embargo, en mi opinión no se opone a la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva en el presente caso el hecho de que se trate aquí exclusivamente del intercambio de derechos de aprovechamiento por turno.

122. En primer lugar, la enumeración que contiene esa disposición, como ya he mencionado, no es taxativa, sino que comprende una serie de ejemplos, de manera que nada obsta a que se amplíe a otros tipos de servicios mediante la interpretación jurisprudencial.

123. En segundo lugar, el derecho de aprovechamiento por turno, independientemente de la naturaleza jurídica que le otorgue la legislación del Estado miembro en cada caso,<sup>45</sup> concede al titular un derecho de disfrute, en cualquier caso, equivalente al del arrendamiento de una vivienda.<sup>46</sup> Ciertamente, al intercambio de derechos de aprovechamiento por turno, que constituye la actividad de la empresa demandante, no

lleva consigo la transmisión de derechos de un socio a otro. Sin embargo, dado que los contratos de multipropiedad normalmente prevén la cesión, a título oneroso o gratuito, de derechos de uso a un tercero, el otro socio participante en el intercambio también puede hacer valer esos derechos.<sup>47</sup>

124. En tercer lugar, la imposición de las operaciones realizadas, en virtud del principio del país de destino, correspondería al lugar donde esté situado el inmueble. Se tendría en cuenta el hecho de que el socio sólo puede hacer uso de la vivienda vacacional elegida *in situ*, es decir, sólo puede beneficiarse de prestación recibida, desde el punto de vista del IVA, en dicho lugar.

125. Por todo lo anterior, entre un servicio consistente en facilitar a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno sobre determinadas viviendas vacacionales el intercambio de esos derechos, y el inmueble respecto al cual se ejerce el derecho de intercambio, existe una relación suficientemente directa. En consecuencia, con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el lugar de prestación del servicio será el lugar en que esté situado dicho inmueble.

45 — El artículo 1 de la Directiva 94/47 prevé que los Estados miembros conserven, entre otras, su competencia «para determinar la naturaleza jurídica de los derechos objeto de los contratos a los que se refiere la presente directiva». El artículo 2 de dicha Directiva define, en consecuencia, el derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido como «un derecho real o cualquier otro derecho relativo a la utilización de uno o más inmuebles, durante un período determinado o determinable del año que no podrá ser inferior a una semana».

46 — Kelp, U., *loc. cit.* (nota 16), pp. 118 y 119, señala que la utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido de carácter obligatorio gira en torno de la cesión de un inmueble, pues sin ella no sería factible ese tipo de disfrute de viviendas vacacionales. Por eso, en la doctrina se impone el punto de vista de que el eje de la relación contractual es la legislación en materia de arrendamientos. En opinión de la autora, esto es así siempre que los servicios prestados se limiten al mantenimiento, limpieza y administración de los inmuebles en régimen de tiempo compartido, especialmente si se tiene en cuenta que el mantenimiento del inmueble arrendado también es una de las obligaciones del arrendador en los contratos de arrendamiento puros. Asimismo, la limpieza y la administración del inmueble constituyen prestaciones accesorias subordinadas a la cesión de la vivienda.

47 — Véase Vanbrabant, B., *loc. cit.* (nota 16), p. 48, quien señala que en el marco de un intercambio no tiene lugar ninguna transmisión del derecho de aprovechamiento, sino que se limita a constituir obligaciones entre los usuarios o entre éstos y las empresas que gestionan el club de intercambios. Kelp, U., *loc. cit.* (nota 16), p. 26, ve en la posibilidad de ceder a un tercero derechos de aprovechamiento la razón del actual éxito de los clubes de intercambios. Los titulares de derechos de aprovechamiento por turno que no quisieran utilizar su derecho, en principio, debían preocuparse ellos mismos de transmitirlo. La multipropiedad no fue una opción realmente flexible e interesante para el gran público hasta que se pudo incorporar el inmueble a una organización de intercambios que coordinase las preferencias de intercambio de los titulares del derecho al uso.

**VIII. Conclusiones**

126. A la vista del anterior análisis, llego a la conclusión de que los servicios prestados por la demandante en contraprestación por el pago de las cuotas de inscripción y de suscripción no presentan una relación directa con ningún bien inmueble en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (o bien del artículo 45 de la Directiva 2006/112) y, por lo tanto, están sometidas al régimen general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva (o bien del artículo 43 de la Directiva 2006/112).

127. La determinación del lugar de prestación de los servicios ofrecidos por la demandante en contraprestación por el pago de las cuotas de intercambio depende, a su vez, de si la demandante utiliza entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. Dado que el Tribunal de Justicia no dispone de datos concretos que le permitan pensar que la demandante, para la prestación de los servicios a sus socios, utiliza entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, corresponde al tribunal nacional examinar si es así en el presente asunto. En caso afirmativo, será aplicable el régimen especial del artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva (o bien del artículo 307, segundo párrafo, de la Directiva 2006/112). Pero si no se cumple este requisito, procederá aplicar el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta directiva (o bien el artículo 45 de la Directiva 2006/112).

**IX. Conclusión**

128. En virtud de todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del VAT and Duties Tribunal del modo siguiente:

- «1) Los servicios prestados por la demandante en contraprestación por el pago de las cuotas de inscripción y de suscripción no presentan una relación directa con ningún bien inmueble en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (o bien del artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE) y, por lo tanto, están sometidos al régimen general del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva (o bien del artículo 43 de la Directiva 2006/112). En consecuencia, el lugar de prestación

del servicio se encuentra en el lugar en que la demandante haya establecido la sede de su actividad económica o donde posea un establecimiento permanente, desde el que suministre la prestación de servicios.

- 2) En cuanto a los servicios prestados por la demandante en contraprestación por el pago de las cuotas de intercambio, corresponde al tribunal nacional examinar si la demandante utiliza entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. En caso afirmativo, será aplicable el régimen especial del artículo 26, apartado 1, de la Sexta Directiva (o bien del artículo 307, segundo párrafo, de la Directiva 2006/112). Por lo tanto, habrá que apreciar el lugar de prestación del servicio en el lugar en que la demandante haya establecido la sede de su actividad económica o donde posea un establecimiento permanente, desde el que suministre la prestación de servicios.

Pero si no se cumple este requisito, procederá aplicar el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta directiva (o bien el artículo 45 de la Directiva 2006/112), de manera que el lugar de prestación del servicio será aquel en que esté situado el inmueble de que se trate.»