

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. VERICA TRSTENJAK

presentadas el 7 de septiembre de 2010<sup>1</sup>

Índice

I.	Introducción .....	I - 13186
II.	Marco normativo .....	I - 13186
III.	Hechos .....	I - 13189
IV.	Litigio principal y cuestiones prejudiciales .....	I - 13193
V.	Procedimiento ante el Tribunal de Justicia .....	I - 13195
VI.	Alegaciones esenciales de las partes .....	I - 13195
	A. Sobre la calificación de los servicios contemplados .....	I - 13195
	B. Sobre el lugar de tributación y la posibilidad de exención .....	I - 13197
VII.	Apreciación jurídica .....	I - 13200
	A. Observaciones preliminares .....	I - 13200
	1. Necesidad de una determinación uniforme del lugar de la prestación de los servicios .....	I - 13200
	2. Principios básicos de las disposiciones sobre el lugar de la prestación .....	I - 13201
	3. Necesidad de una reagrupación de las cuestiones prejudiciales .....	I - 13202

1 — Lengua original: alemán.

B. Sobre la clasificación de los servicios contemplados y del lugar de la prestación de los servicios .....	I - 13203
1. Necesidad de un vínculo sinalagmático .....	I - 13203
2. Los diferentes tipos de contraprestación económica .....	I - 13203
3. Valoración de las diferentes prestaciones a efectos del IVA .....	I - 13204
a) Cuotas de mejora .....	I - 13204
i) Identificación de la prestación característica .....	I - 13204
ii) Determinación del lugar de la prestación de los servicios .....	I - 13205
b) Cuotas de compra .....	I - 13206
i) Identificación de la prestación característica .....	I - 13206
ii) Determinación del lugar de la prestación de los servicios .....	I - 13207
— Primer planteamiento: vínculo de conexión con el inventario de bienes inmuebles .....	I - 13208
Necesidad de una relación directa con un bien inmueble .....	I - 13208
Relación directa entre el servicio y la contraprestación .....	I - 13209
Conclusión .....	I - 13210
— Segundo planteamiento: fecha del canje de los puntos .....	I - 13210
Argumentos a favor de este planteamiento .....	I - 13210

Argumentos en contra de este planteamiento .....	I - 13212
Conclusión .....	I - 13213
c) Sobre la posibilidad de alojamiento en hoteles .....	I - 13214
d) Improcedencia de la clasificación como pertenencia a un club .....	I - 13214
e) Conclusión provisional .....	I - 13215
C. Sobre la posibilidad de exención .....	I - 13216
1. La intermediación de alojamiento en hoteles operados por MRL .....	I - 13216
2. La intermediación de alojamiento en inmuebles objeto de derechos de aprovechamiento por turnos de terceros .....	I - 13216
a) Consideraciones generales sobre las exenciones y las excepciones en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva .....	I - 13216
b) El concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» .....	I - 13217
c) Aplicabilidad de la excepción del artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva .....	I - 13220
d) Aplicabilidad de la autorización del artículo 13, parte B, letra b), párrafo segundo, de la Sexta Directiva .....	I - 13221
D. Conclusiones .....	I - 13222
VIII. Conclusión .....	I - 13223
	I - 13185

## I. Introducción

1. Mediante su petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE,<sup>2</sup> la Court of Session in Scotland (en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional remitente») plantea al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una serie de cuestiones relativas a la interpretación de los artículos 9, apartado 2, y 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).3

2. Las cuestiones prejudiciales se refieren tanto a la clasificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de determinados servicios prestados en el marco de la adquisición de derechos de aprovechamiento por turnos como a la identificación de los criterios determinantes para concretar el lugar de la prestación de los servicios relevante a efectos tributarios. La petición de decisión prejudicial tiene su origen en un litigio entre Macdonald Resorts Limited (en lo sucesivo, «MRL»), una sociedad con domicilio social en el Reino Unido, cuya actividad económica incluye la venta de derechos de aprovechamiento por turnos, y los Commissioners for Her Majesty's Revenue

and Customs (autoridad competente en el Reino Unido en materia fiscal; en lo sucesivo, «HMRC») en relación con la sujeción al IVA de determinados rendimientos derivados de un servicio específico ofertado por dicha sociedad consistente en la intermediación a título oneroso de derechos de aprovechamiento por turnos con arreglo a un sistema específico de puntos.

3. El asunto de autos presenta un cierto paralelismo con el asunto RCI Europe, en el que recayó la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2009.<sup>4</sup> Al igual que en el asunto RCI Europe, antes citado, este asunto también gira en torno al tratamiento fiscal, a efectos del IVA, de transacciones relacionadas con la adquisición de derechos de aprovechamiento por turnos. No obstante, las diferencias entre ambos asuntos, relativas esencialmente a las modalidades de oferta de MRL, son evidentes. Por tanto, las declaraciones realizadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia RCI Europe, antes citada, pueden, a lo sumo, utilizarse como punto de partida en el análisis jurídico del presente asunto.

## II. Marco normativo

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, relativa al sistema común del

2 — La petición de decisión prejudicial queda ahora regulada por el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, conforme al Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007 (DO C 306, p. 1).

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

4 — Asunto C-37/08, Rec. p. I-7533.

impuesto sobre el valor añadido,<sup>5</sup> que entró en vigor el 1 de enero de 2007, si bien las disposiciones relevantes para el caso de autos han permanecido en gran medida inalteradas.

El artículo 10, apartado 2 de la Sexta Directiva<sup>8</sup> prevé lo siguiente:

«1. Se considerarán como:

5. El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva<sup>6</sup> establece el siguiente régimen general:

a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

«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.»

b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

6. El artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva<sup>7</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».

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales descuentos o pagos se refieran. Los Estados miembros podrán establecer que en determinados casos las entregas de bienes y las prestaciones de servicios continuas que se

5 — DO L 347, p. 1.

6 — Se corresponde con el artículo 43 de la Directiva 2006/112.

7 — Se corresponde con el artículo 45 de la Directiva 2006/112.

8 — Se corresponde con los artículos 62 a 66 de la Directiva 2006/112.

lleven a cabo a lo largo de un determinado período se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año.

Sin embargo, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

No obstante las disposiciones anteriores, los Estados miembros estarán facultados para disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos:

- sea, como plazo máximo, en el momento de la entrega de la factura;
- sea, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;
- sea, en los casos de no entrega o de entrega retrasada de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.»

7. El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva<sup>9</sup> dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;
2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

9 — Se corresponde con el artículo 135, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112.

3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
4. los alquileres de caja de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos [...]»

### III. Hechos

8. MRL es una sociedad que no cotiza en Bolsa y tiene su domicilio social en Escocia (Reino Unido). Su actividad económica consiste en la enajenación de derechos de aprovechamiento por turnos (participaciones de multipropiedad) de inmuebles situados en este Estado miembro y en España, junto con la prestación de los correspondientes servicios de mantenimiento y otros servicios relacionados. MRL posee varios conjuntos turísticos en ambos Estados así como una cadena de hoteles en el Reino Unido. HMRC es la autoridad británica responsable del cobro del IVA.

9. Hasta 2003, las participaciones de multipropiedad vendidas por MRL estaban compuestas por semanas de turno fijo: los clientes de MRL pagaban a ésta por el derecho a ocupar un inmueble específico durante un período de tiempo concreto, normalmente una o dos semanas determinadas cada año,

durante un período prolongado o indefinido. Los clientes debían correr con los gastos de mantenimiento anuales. MRL declaraba el IVA sobre las cantidades recibidas de los clientes que adquirirían semanas de multipropiedad fijas en función de la ubicación y antigüedad del inmueble correspondiente. Consecuentemente, cuando el inmueble estaba situado en el Reino Unido y tenía una antigüedad inferior a tres años, se pagaba el IVA al tipo general. Si el inmueble estaba situado en el Reino Unido y tenía al menos tres años de antigüedad, la prestación del servicio se consideraba exenta. Este tratamiento era acorde con el criterio seguido por los HMRC al aplicar la legislación sobre el IVA a la prestación de semanas de multipropiedad fijas. En caso de que los inmuebles estuvieran situados en España, la prestación de servicios se consideraba no comprendida en el ámbito de aplicación del IVA del Reino Unido, quedando sujeta al correspondiente tratamiento fiscal español. El IVA británico o español sobre los gastos de mantenimiento se declaraba en el Reino Unido o en España, según procediera.

10. En octubre de 2003, MRL introdujo un nuevo producto de aprovechamiento de inmuebles por turnos: «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (en lo sucesivo, «Opciones»). Para gestionar las Opciones, MRL fundó un club denominado «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (en lo sucesivo, «Club»), un ente sin personalidad jurídica y sin ánimo de lucro regido por unos estatutos escritos, con el siguiente objeto principal: «garantizar a los miembros el derecho a reservar alojamiento para sus vacaciones y otras ventajas complementarias durante períodos concretos cada año, para un período de 30 años, mencionadas más adelante en las condiciones del plan, según se define en los presentes Estatutos».

11. De la resolución de remisión se desprende que los estatutos del Club, así como los contratos derivados de éstos, son documentos de gran complejidad, cuyo contenido, es, en esencia, el siguiente:
- i) El Club se constituyó para un período de 30 años a partir del 3 de octubre de 2003, es decir, hasta el 2 de octubre de 2033.
  - ii) Los estatutos y los derechos de las partes derivados de éstos, así como los contratos asociados, se rigen por las leyes de Escocia.
  - iii) MRL es el miembro fundador en virtud de los estatutos, con facultades y responsabilidad para llevar a cabo la actividad mercantil y demás asuntos del Club, gestionar el plan y hacer cuanto considere necesario a tal objeto.
  - iv) Cada miembro tiene derecho a un voto por cada Derecho a Puntos que reciba.
  - v) Como miembro fundador, MRL nombró un administrador fiduciario y le transfirió, aproximadamente en octubre de 2003, sus derechos y títulos sobre todas las semanas de multipropiedad no vendidas que tenía en su inventario de alojamiento en régimen de multipropiedad. En virtud de los estatutos, correspondían a MRL los Derechos a Puntos devengados sobre el citado alojamiento. Estos Derechos a Puntos (junto con los derechos sobre cualquier alojamiento posteriormente transferidos por MRL al administrador fiduciario) pueden ser vendidos por MRL a los miembros ordinarios. El concepto de «Derechos a Puntos» se explica en el subapartado vii).
  - vi) Los clientes de MRL que solicitan su admisión, y que cumplen todas las condiciones pertinentes para ello, se convierten en miembros ordinarios de Opciones. Adquieren Derechos a Puntos tanto mediante la compra directa a MRL —según se ha mencionado anteriormente— o depositando sus derechos a semanas fijas de multipropiedad ante el administrador fiduciario —según se explica en el subapartado viii)—.
  - vii) Los estatutos prevén que MRL pueda atribuir un valor a todas las semanas de multipropiedad disponibles para su uso por los miembros. Los valores se expresan como un número determinado de puntos que se calculan según la ubicación, calidad y tipo de alojamiento y según la época del año. A los miembros

se les concede cada año un número determinado de puntos, en función de sus Derechos a Puntos. Pueden canjear los puntos ese mismo año, ocupando el alojamiento de su elección durante el período elegido, hasta el valor de sus puntos. La expresión «Derechos a Puntos» hace referencia al derecho de los miembros a que se les entreguen puntos cada año para que puedan ejercer su derecho de ocupar el alojamiento durante ese año. El derecho de canje de los miembros está sujeto a la disponibilidad del alojamiento en las fechas y en el complejo en el que les gustaría alojarse.

a MRL (actualmente, a un precio de 2,50 GBP por Derecho a Puntos, con sujeción a los descuentos promocionales que se puedan ofrecer en cada momento). La compra se lleva a cabo mediante la firma de un «Contrato de Venta de Puntos» entre el cliente y MRL. En segundo lugar, puede recibir Derechos a Puntos a cambio de depositar ante el administrador fiduciario las semanas de multipropiedad que hubiese adquirido previamente a MRL más el pago de una «cuota de mejora». El segundo de estos métodos de adquisición de Derechos a Puntos puede llevarse a cabo de dos maneras: el propietario de una participación de multipropiedad de MRL ya existente puede aportar su inmueble al plan de Opciones, suscribiendo un «Contrato de Mejora» con MRL y recibiendo así Derechos a Puntos referidos a esa participación de multipropiedad. Como alternativa, un miembro que todavía no sea titular de semanas de multipropiedad puede suscribir un «Contrato de Reventa y Mejora» con MRL, por el que adquiera semanas de multipropiedad y simultáneamente las aporte al plan de Opciones. Los miembros que hayan suscrito cualquiera de los contratos mencionados, son denominados «Miembros Especiales». Esas personas conforman una clase particular de Miembros Ordinarios. El Miembro Especial tiene el derecho, que puede ejercer durante los dos primeros meses de cada año, de decidir utilizar sus semanas de multipropiedad ese año. Si no opta por ello, se le entregará el número correspondiente de puntos, que podrá utilizar en otros alojamientos de las Opciones con valor equivalente, y sus semanas de multipropiedad, tras ser depositadas ante el administrador fiduciario, podrán ser utilizadas por otros miembros que decidan canjear sus puntos a cambio del disfrute del alojamiento en esas semanas.

viii) No es necesario abonar ninguna cuota de inscripción para convertirse en miembro de las Opciones, pero para solicitar su participación en las Opciones, el miembro ordinario debe adquirir Derechos a Puntos, lo que puede hacer de dos formas distintas. En primer lugar, puede adquirir Derechos a Puntos directamente

- ix) Además, incumbe a los miembros ordinarios el pago de los gastos de gestión anuales correspondientes a los Derechos a Puntos que posean, así como de las comisiones de transacción generadas por la reserva de alojamiento al canjear los puntos. El pago se abona a MRL en Escocia.
- x) Los miembros ordinarios pueden adquirir a MRL Derechos a Puntos adicionales en cualquier momento.
- xi) Los estatutos prevén que MRL pueda acordar con los miembros el canje de puntos por alojamiento en hoteles operados por MRL o por otras ventajas. En la práctica, MRL ha contemplado la posibilidad de que, en lugar de canjear puntos a cambio de la ocupación del alojamiento en multipropiedad, los miembros puedan solicitar, con hasta diez meses de antelación, el canje de puntos por alojamiento en períodos de tres, cuatro o siete noches en alguno de los más de 70 hoteles que conforman la oferta hotelera, según disponibilidad. El número de puntos exigidos para hacer una reserva varía según una clasificación específica en la que se ordenan los hoteles participantes. Una vez aceptada la reserva, MRL se convierte en el responsable frente al hotel de los gastos de alojamiento.
- xii) Los estatutos prevén que los miembros puedan, previa solicitud, guardar los puntos no utilizados de un año para el siguiente. Los miembros pueden guardar todos sus puntos acumulados si la solicitud se presenta con una antelación mínima de nueve meses respecto del final del año en curso, y pueden conservar hasta el 50 % de los puntos si la solicitud se presenta entre nueve y tres meses antes del final del año.
- xiii) Los estatutos prevén que los miembros puedan, hasta tres meses antes del final del año, pedir en préstamo puntos de los que les corresponderían el año siguiente al hacer una reserva que exija más puntos de los que, en ese año, les corresponderían según sus Derechos a Puntos. En tal caso, deben pagar en el momento de hacer su reserva los gastos de gestión estimados para el año siguiente.
- xiv) Los estatutos también prevén que MRL pueda hacer los trámites necesarios para que los miembros tengan acceso y disfruten como miembros de un plan de multipropiedad externo (es decir, operado por un tercero). MRL ha establecido contactos con un plan de esas características, denominado Interval International. Al ingresar en las Opciones, los miembros se convierten, sin necesidad de realizar ningún pago adicional, en miembros de Interval International durante dos años. Posteriormente, los miembros pueden continuar siendo socios de Interval International suscribiendo un contrato separado y a sus propias expensas. La pertenencia a Interval International permite a los miembros del Club canjear semanas de multipropiedad ofrecidas en el marco

de las Opciones, para las que hayan canjeado sus puntos en un año en concreto, por el alojamiento que ofrezcan otros miembros de Interval International. En virtud de los estatutos, MRL está facultada para resolver o modificar la afiliación a cualquier plan de multipropiedad externo que haya acordado.

- xv) MRL está facultada en todo momento para eliminar de las Opciones cualquiera de las semanas de multipropiedad que haya transferido al administrador fiduciario –véase el subapartado v) *supra*–. No obstante, MRL estará obligada a garantizar que haya siempre alojamientos suficientes para satisfacer la totalidad de los Derechos a Puntos que posean tanto los miembros ordinarios como ella misma. MRL tiene asimismo facultad para determinar y modificar la clasificación de puntos del alojamiento, y cambiar la denominación de puntos y Derechos a Puntos aumentando o disminuyendo su número respecto a los otros, pero siempre manteniendo su valor.

#### IV. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. El litigio principal se refiere a la calificación que deba darse, a efectos de la sujeción al pago del IVA, a la prestación de servicios por parte de MRL en el desarrollo de su actividad económica en el sector de la multipropiedad. También resulta controvertido cuál es el lugar de prestación de esos servicios.

13. El conflicto surge a raíz de una resolución dictada por los HMRC en marzo de 2004, en la que se establecía que las prestaciones consistentes en el otorgamiento de Derechos a Puntos debían ser consideradas como prestaciones de ventajas derivadas de la pertenencia a un club sujetas al IVA. Los HMRC determinaron, igualmente, que el lugar de la prestación era el Reino Unido.

14. MRL presentó ante el Value Added Tax Tribunal de Edimburgo (Tribunal del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «VAT Tribunal») un recurso contra la decisión de los HMRC. El 24 de abril de 2006, el VAT Tribunal valoró las pruebas, consideró una Declaración de Hechos No Controvertidos presentada por las partes y escuchó las alegaciones orales de las partes. El 16 de junio de 2006, el VAT Tribunal pronunció su fallo definitivo, desestimando el recurso de MRL.

15. Posteriormente, MRL recurrió ante el órgano jurisdiccional remitente. Tras oír a las partes, éste apreció que procede plantear al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una petición de decisión prejudicial sobre las cuestiones que se indican a continuación:

- «1) En el supuesto de que MRL, conforme a lo dispuesto en los estatutos del Club y los contratos derivados de estos, otorgue derechos contractuales (“Derechos a Puntos”) en virtud de los cuales el comprador tiene derecho a puntos que puede canjear cada año por la ocupación y uso de alojamiento en régimen de multipropiedad en

los complejos de MRL, ¿debe calificarse esa prestación:

a) como arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva IVA [actualmente, artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112)];

b) como pertenencia a un club, o

c) de otra forma?

2) ¿Incide en la respuesta que deba darse a la primera cuestión la circunstancia de que:

a) en algunos casos, los derechos contractuales se adquieran a cambio de que el cliente deposite ante MRL derechos de ocupación preexistentes de los que ya fuera titular sobre un alojamiento en multipropiedad en un lugar determinado durante una o varias semanas fijas;

b) el cliente pueda, en cualquier año, decidir no canjear los puntos a los que tiene derecho ese año en su totalidad o en parte por derechos de ocupación y, en su lugar, elija aumentar

su derecho a puntos para el año siguiente o, con sujeción a las condiciones contractuales del plan en un año determinado, pueda aumentar el número de puntos a que tiene derecho “pidiendo prestados” los puntos que le corresponderían el año siguiente;

c) los bienes inmuebles que conforman el inventario de alojamiento puedan cambiar entre el momento en que se adquieren los Derechos a Puntos y el momento en que se canjean los puntos a cambio de la ocupación de un inmueble;

d) el número de puntos a los que el cliente tiene derecho cada año puede ser modificado por el proveedor de conformidad con las condiciones contractuales del plan;

e) la Parte Recurrente pueda en un momento dado disponer que los titulares de Derechos a Puntos tengan acceso a un plan de multipropiedad externo;

f) la Parte Recurrente pueda en un momento dado disponer que los titulares de Derechos a Puntos puedan canjear sus puntos por alojamiento

en hoteles operados por la Parte Recurrente o por otras ventajas ofrecidas por ésta?

3) En el supuesto de que un sujeto pasivo preste los servicios descritos en las cuestiones primera y segunda:

a) ¿se trata de “servicios relacionados con bienes inmuebles” en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva IVA (actualmente artículo 45 de la Directiva 2006/112)?

b) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión planteada en el apartado anterior: en el supuesto de que los Miembros del Club puedan ejercer sus derechos contractuales ocupando alojamientos en régimen de multipropiedad en más de un Estado miembro, y en la fecha de realización de la prestación no se conozca qué alojamiento va a ser ocupado, ¿cómo debe determinarse el lugar de la prestación?»

## V. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

16. La resolución de remisión de 10 de julio de 2009 se recibió en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de julio de 2009.

17. Han presentado observaciones escritas MRL, el Gobierno del Reino Unido, el Gobierno de la República de Portugal, el Gobierno de la República Helénica, así como la Comisión, dentro del plazo establecido en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia.

18. En el juicio oral, celebrado el 10 de junio de 2010, han presentado observaciones los representantes de MRL, de los Gobiernos del Reino Unido y de la República Helénica, así como los representantes de la Comisión.

## VI. Alegaciones esenciales de las partes

19. Según una interpretación razonable de la petición de decisión prejudicial, las cuestiones prejudiciales pueden agruparse esencialmente en dos cuestiones de fondo. La primera cuestión de fondo atañe a la correcta calificación tributaria de los servicios prestados por MRL así como a la identificación de los criterios de valoración relevantes. La segunda cuestión de fondo se refiere a la eventual aplicabilidad de la exención del arrendamiento de bienes inmuebles.

A. *Sobre la calificación de los servicios contemplados*

20. *MRL* sostiene que sus servicios según el plan de puntos, que concede al comprador la posibilidad de intercambiar Derechos a Puntos por derechos de aprovechamiento por turnos, deben calificarse de arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Con carácter subsidiario, podrían calificarse de servicios relacionados con bienes inmuebles según el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, pero en ningún caso de servicio prestado por un club.

21. El *Gobierno portugués* considera que, en la medida en que un miembro de un club de vacaciones abona al mismo una cantidad de dinero o le transfiere un derecho de aprovechamiento por turnos del que es titular a cambio de una determinada cantidad de puntos, esta cantidad de dinero o este derecho de aprovechamiento por turnos representa la contraprestación de un servicio oneroso consistente en el alojamiento vacacional, independientemente de que el propietario de dicho alojamiento sea el mismo club o un tercero que factura al club los servicios de alojamiento.

22. El *Gobierno helénico* alega que los servicios controvertidos basados en el plan de puntos, según el cual se otorga al comprador la posibilidad de intercambiar Derechos a Puntos por derechos de aprovechamiento por turnos, deben calificarse de servicios de alojamiento efectuados en el marco del sector

hotelero o en sectores que tengan una función similar, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, según el artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva, por lo que no pueden incluirse en los servicios de alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles exentos del IVA.

23. En opinión del *Gobierno del Reino Unido*, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no es aplicable a los servicios contemplados en el asunto de autos. A su juicio, es necesario partir de una interpretación estricta acorde con los principios sentados por la jurisprudencia y las exigencias del sistema normativo en materia del IVA. Dichos principios deben aplicarse especialmente al concepto de alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles. Respecto al arrendamiento de bienes inmuebles, el Gobierno del Reino Unido alega que el Tribunal de Justicia ha declarado que este contrato consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. En lo que concierne a los principios jurisprudenciales, el Gobierno del Reino Unido señala la necesidad de tener en cuenta todas las circunstancias relacionadas con los servicios de los que se trata a fin de poder apreciar su sujeción al impuesto. En cuanto al litigio principal, el Gobierno del Reino Unido duda que el modelo de negocio practicado por *MRL* pueda considerarse un alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles: En apoyo de su postura alega que en el momento en que se adquieren los puntos aún es imposible determinar el alojamiento, la duración del mismo, e incluso el derecho de aprovechamiento por turnos. En ese momento, las partes contratantes desconocen aún el tipo de alojamiento, de manera que la adquisición de los puntos

no guarda ninguna relación con un bien inmueble concreto.

24. El Gobierno del Reino Unido, por tanto, concluye que debería darse una respuesta negativa a la cuestión. A su juicio, se trata de un servicio sujeto al IVA prestado en el marco de la pertenencia a un club.

25. Según la *Comisión*, el dinero pagado por unos servicios consistentes en la intermediación de derechos de aprovechamiento por turnos a cambio de Derechos a Puntos no puede considerarse una cuota de pertenencia a un club. Alega que el cliente no paga para ser miembro de un club, sino para tener el derecho a utilizar anualmente los bienes inmuebles de MRL objeto de derechos de aprovechamiento por turnos. Coherentemente con esta consideración, la Comisión mantiene que el lugar de la prestación de los servicios controvertidos debe apreciarse a la luz de estas ventajas.

26. La Comisión considera que en la medida en que se cambian los Derechos a Puntos por derechos de aprovechamiento por turnos, resulta manifiesto que éstos guardan una relación suficientemente directa con un bien inmueble. Según el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el volumen de negocios correspondiente a estos servicios está sujeto al IVA en el lugar donde radique el bien inmueble. La Comisión infiere que la ubicación geográfica del bien inmueble que se pone a disposición del titular de los Derechos

a Puntos determina el lugar de la prestación de los servicios.

27. La Comisión concluye que la intermediación de Derechos a Puntos en el marco de un plan como el gestionado por MRL debe estar sujeta a la misma normativa en materia del IVA que el servicio que prevé la conversión de los Derechos a Puntos. La Comisión entiende que la conversión de Derechos a Puntos en la utilización de un determinado bien inmueble objeto del derecho de aprovechamiento por turnos o en la estancia en un hotel, representa un servicio relacionado con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

*B. Sobre el lugar de tributación y la posibilidad de exención*

28. MRL señala que los servicios descritos en las cuestiones prejudiciales primera y segunda representan servicios «relacionados con bienes inmuebles», en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Respecto a la letra b) de la tercera cuestión prejudicial, MRL entiende que la determinación del lugar de la prestación de los servicios debe ser objeto de una valoración diferente, según se trate de servicios prestados a cambio del pago de una cuota de mejora o de la compra de Derechos a Puntos.

29. Para el primer caso MRL propone que se fije el lugar de la prestación de servicios en el lugar donde se halle el bien inmueble objeto del derecho de aprovechamiento por turnos

del miembro del que se trate, al igual que en la sentencia RCI Europe, antes citada. En cuanto al segundo caso, MRL declara que el servicio comprende todo el inventario de alojamientos en régimen de multipropiedad de MRL en el momento en que se adquieren los Derechos a Puntos, tal y como le fue transmitido al administrador fiduciario a efectos de la administración de las semanas de multipropiedad aportadas.

30. Habida cuenta de que el inventario de alojamientos en régimen de multipropiedad de MRL se encuentra en dos Estados miembros, a saber, en España y en el Reino Unido, MRL considera conveniente un reparto. En consecuencia, MRL propone introducir un método de reparto a partir de los activos inmobiliarios ubicados en ambos Estados miembros en el momento en que se venden los Derechos a Puntos. Según MRL, este método de reparto no es nuevo y la situación es equiparable a la de un agente inmobiliario establecido en el Reino Unido que vende un inventario de bienes inmuebles, de los cuales unos están situados en el Reino Unido y otros en España. Dicho agente inmobiliario puede vender la totalidad del inventario a un único comprador por un precio global. En este caso, el agente inmobiliario debe presentar una declaración tributaria en cada Estado sobre la base de un reparto ponderado de la contraprestación recibida.

31. El *Gobierno portugués* considera que el hecho de que se efectúen pagos o se transmitan derechos antes de que el cliente determine el alojamiento vacacional del que se trata no puede tener ningún tipo de repercusión sobre el lugar de prestación de los servicios, ya que los elementos relevantes del devengo, es decir, del servicio futuro, no se conocerán

hasta que se determine el conjunto turístico donde se alojará el cliente. El Gobierno portugués entiende que hasta ese momento, MRL no puede determinar con carácter pleno a efectos tributarios el servicio del que se trata ni realizar el cálculo del impuesto correspondiente. Dado que el servicio no puede considerarse prestado hasta que se determine el complejo turístico donde se efectúa el alojamiento, no ha lugar a ninguna duda sobre el lugar de la prestación de los servicios.

32. Esta valoración de los servicios controvertidos tanto desde el punto de vista de su naturaleza jurídica como respecto al lugar de su tributación garantiza, a juicio del Gobierno portugués, que la imposición tenga lugar en el lugar donde los servicios fueron efectivamente prestados. El Gobierno portugués opina que cualquier otra valoración, especialmente la expuesta por el Gobierno del Reino Unido, impediría la tributación de los rendimientos derivados de los servicios de alojamiento en el Estado miembro en el que efectivamente fueron prestados y recibidos.

33. Por todo ello, el Gobierno portugués llega a la conclusión de que la respuesta a las letras a) y b) de la tercera cuestión prejudicial debe ser que el lugar de la prestación de los servicios de MRL es, de acuerdo con el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el lugar donde radique el respectivo complejo turístico, si bien el lugar de tributación sólo puede determinarse, y, por ende, la exigibilidad del impuesto sólo nace cuando se conocen todos los elementos relevantes del devengo, es decir, el concreto complejo turístico donde se aloja el cliente.

34. En opinión del *Gobierno helénico*, no hay duda de que los derechos de aprovechamiento

por turnos son derechos relacionados con bienes inmuebles y que la intermediación y el otorgamiento de la posibilidad de su canje constituyen servicios relacionados con bienes inmuebles, tal y como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 39 de la sentencia RCI Europe, antes citada. Entiende el Gobierno helénico que, por consiguiente, procede dar una respuesta afirmativa a la letra a) de la tercera cuestión prejudicial en el sentido de que los servicios descritos en las dos primeras cuestiones prejudiciales prestados por un sujeto pasivo representan servicios relacionados con bienes inmuebles, en el sentido del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva.

35. El Gobierno helénico propone que se responda a la letra b) de la tercera cuestión prejudicial en el sentido de que en los casos en los que los derechos contractuales de los miembros de un club consisten en la facultad de utilizar una vivienda vacacional objeto de un derecho de aprovechamiento por turnos y en el momento de la prestación de los servicios aún se desconozca cuál será dicha vivienda, los servicios mencionados en las cuestiones prejudiciales primera y segunda se considerarán prestados, de acuerdo con el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios, o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

36. A juicio del *Gobierno del Reino Unido*, el otorgamiento de Derechos a Puntos no depende de un bien inmueble determinado

con carácter suficiente para afirmar la aplicabilidad del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva. El mero hecho de que se desconozca el bien inmueble del que se trata, que puede que en el momento del otorgamiento de los Derechos a Puntos no forme parte del inventario de bienes inmuebles en régimen de multipropiedad de MRL, pone de manifiesto la falta de un nexo suficiente entre este servicio y el bien inmueble que finalmente se utiliza. El Gobierno del Reino Unido ve corroborada su postura por el hecho de que el titular de los Derechos a Puntos se reserva la facultad de decidir si hace uso de los puntos o si canjea los mismos por otras ventajas. Alega que tampoco parece irrazonable negar la aplicabilidad del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva, máxime cuando no existe vínculo suficiente entre el otorgamiento de los Derechos a Puntos y el ulterior uso de un inmueble. Por todo ello, el Gobierno del Reino Unido considera que procede dar una respuesta negativa a la letra a) de la tercera cuestión prejudicial.

37. El Gobierno del Reino Unido alega que no es posible establecer un paralelismo entre el presente asunto y el asunto RCI Europe, antes citado. A diferencia de lo que ocurría en este último asunto, el objetivo de los servicios prestados por MRL no es establecer un mecanismo de canje de los derechos de aprovechamiento por turnos ya existentes. MRL no ofrece el acceso a un fondo de viviendas vacaciones como elemento adicional, como ocurría en el asunto RCI Europe, antes citado, sino al contrario, el acceso al mismo constituye el único objetivo de su actividad económica.

38. El Gobierno del Reino Unido propone que se responda negativamente a la letra a) de la tercera cuestión prejudicial y, en consecuencia, no se aborde el análisis de la letra b)

de dicha cuestión prejudicial. No obstante, indica que las dificultades descritas en esta cuestión prejudicial ponen de manifiesto la ausencia de relación entre el otorgamiento de los Derechos a Puntos, por un lado, y un ulterior uso de los alojamientos, por otro, lo cual demuestra, a su juicio, que la aplicación del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva conduce a un resultado sencillo y razonable, a diferencia de lo que ocurre en caso de aplicar el artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva.

39. La *Comisión* aboga por la aplicabilidad del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, al considerar que existe una relación suficientemente estrecha entre el otorgamiento de los Derechos a Puntos y un bien inmueble concreto. Alega asimismo que si se aplicara la regla general enunciada en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, sería fácil para un operador económico eludir el IVA sobre sus prestaciones de servicios desarrollando su actividad económica en seno de un club y estableciendo su sede fuera del territorio de aplicación del IVA comunitario.

40. A juicio de la Comisión, es difícil justificar una exención fiscal sobre la base del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, amén de que los Estados miembros disponen de un considerable margen de discrecionalidad para determinar el alcance de la excepción, dado que la última frase de esta disposición reconoce a los Estados miembros la facultad de ampliar el ámbito de aplicación de la misma a otros supuestos. En apoyo de su postura, la Comisión alega la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros establecer una regla general que somete al IVA los arrendamientos de bienes inmuebles y prever una excepción a dicha regla mediante la cual

se eximen del pago del referido impuesto únicamente los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas.

41. La Comisión concluye, por tanto, que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no impide a los Estados miembros eximir unos servicios del pago del IVA, siempre que dicho servicio consista en la cesión de corta duración de un alojamiento vacacional.

## VII. *Apreciación jurídica*

### *A. Observaciones preliminares*

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

42. La cuestión que ha dado lugar al litigio entre MRL y los HMRC 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 MRL en el marco de su actividad económica se someten a la potestad tributaria de las autoridades del Reino Unido o de las españolas.

43. 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>10</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.

44. 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 relevancia al criterio de conexión única para determinar el lugar de la prestación dentro

del mercado común.<sup>11</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>12</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>13</sup>

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

45. Para evitar conflictos de competencia entre los Estados miembros son necesarias 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,

10 — 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.

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

12 — 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.

13 — 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.

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.

46. 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>14</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 excepcional el principio del lugar del domicilio que rige en la Sexta Directiva.<sup>15</sup> A esto se añaden regímenes especiales

que tienen en cuenta las particularidades de determinadas actividades económicas.

### 3. Necesidad de una reagrupación de las cuestiones prejudiciales

47. Las cuestiones prejudiciales se formulan de modo que establecen un orden de examen. No obstante, tal y como se ha expuesto inicialmente, su objetivo es, en esencia, que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre tres cuestiones de Derecho básicas, que, a su vez, pueden agruparse en dos conjuntos temáticos distintos. En primer lugar, se trata de la clasificación jurídico-tributaria de los servicios controvertidos así como de la determinación del lugar de la prestación de dichos servicios. En segundo lugar, se plantea el interrogante de si la excepción prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe aplicarse en el caso de autos. En aras de una mayor comprensión, procede reagrupar las cuestiones prejudiciales ateniendo a la sistemática de la normativa en materia del IVA y responder a las mismas en el orden que propongo.<sup>16</sup>

48. Por lo tanto, en primer lugar voy a identificar la prestación característica de los servicios controvertidos que, por consiguiente,

14 — 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 que 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.

15 — 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.

16 — El Tribunal de Justicia está facultado para reformular las cuestiones que se le hayan planteado a fin de proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta adecuada que le permita dirimir el litigio que se le haya sometido. Véanse las sentencias de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 32; de 28 de noviembre de 2000, Roquette Frères (C-88/99, Rec. p. I-10465), apartados 18 y 19, y de 4 de marzo de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Rec. p. I-1301), apartado 16.

sirve de base para la tributación de las operaciones efectuadas. A continuación, procederé a determinar el lugar de la prestación de los servicios a la luz de las disposiciones de la Sexta Directiva. Finalmente, analizaré la cuestión de si la prestación de servicios realizada por MRL está exenta del IVA.

*B. Sobre la clasificación de los servicios contemplados y del lugar de la prestación de los servicios*

1. Necesidad de un vínculo sinalagmático

49. Según el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva están sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal». Tal como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva 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.<sup>17</sup>

<sup>17</sup> — Véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14; de 14 de julio de 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Rec. p. I-4387), apartados 26 a 29, y de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartado 39.

50. Para clasificar los servicios contemplados debe constatarse, en primer lugar, la prestación característica, situándola en un nexo sinalagmático respecto a la contraprestación debida. En el presente asunto, el servicio prestado por MRL consiste, tal y como se desprende de la resolución de remisión, en el «otorgamiento de derechos contractuales en forma de “Derechos a puntos”, en virtud de los cuales el comprador tiene derecho a puntos que puede canjear cada año por la ocupación y uso de alojamiento en régimen de multipropiedad en los complejos de MRL». Empero, dado su carácter general, esta descripción no permite apreciar claramente la relación entre prestación y contraprestación.

2. Los diferentes tipos de contraprestación económica

51. La forma más efectiva de examinar las prestaciones de MRL, parece ser razonar, en cierto modo *a sensu contrario*, partiendo de las diferentes contraprestaciones económicas cobradas a los clientes.

52. De la resolución de remisión se desprende que si bien MRL no cobra a sus clientes ninguna cuota de inscripción, sí les exige el pago de diferentes contraprestaciones económicas, dependiendo de la categoría a la que pertenezca el miembro en cada caso concreto. Común a las tres categorías es que incumbe a los miembros ordinarios el pago de los «gastos de gestión» anuales correspondientes a los Derechos a Puntos que posean, así como

de las «comisiones de transacción» generadas por la reserva de alojamiento al canjear los puntos.

el siguiente análisis debe limitarse a ambos tipos de cuotas.

53. A estas cantidades deben añadirse, en tercer lugar, los importes satisfechos por la adquisición de Derechos a Puntos, que puede realizarse de dos formas, a saber, a través de la compra de los mismos (en lo sucesivo, «cuotas de compra») o mediante el depósito de semanas de multipropiedad propias más el pago adicional de una «cuota de mejora». Según indica el órgano jurisdiccional remitente, el segundo de estos métodos de adquisición de Derechos a Puntos puede llevarse a cabo de dos maneras: el propietario de una participación de multipropiedad ya existente puede aportar su inmueble al plan de Opciones, suscribiendo un «Contrato de Mejora» con MRL y recibiendo así Derechos a Puntos referidos a esa participación de multipropiedad. Como alternativa, un miembro que todavía no sea titular de semanas de multipropiedad puede suscribir un «Contrato de Reventa y Mejora» con MRL, por el que adquiere semanas de multipropiedad y simultáneamente las aporta al plan de Opciones.

54. De la primera cuestión prejudicial se infiere que el órgano jurisdiccional remitente únicamente solicita la valoración a efectos del IVA de las prestaciones realizadas en forma de otorgamiento de Derechos a Puntos. Habida cuenta de que sólo las cuotas de compra y las cuotas de mejora guardan relación con el otorgamiento de dichos Derechos a Puntos,

3. Valoración de las diferentes prestaciones a efectos del IVA

a) Cuotas de mejora

i) Identificación de la prestación característica

55. Las cuotas de mejora cobradas por MRL deben entenderse como contraprestación por el derecho a participar en un sistema que, de entrada, permite a los clientes de MRL intercambiar semanas de multipropiedad entre sí. Estas cuotas se caracterizan, en primer lugar, por el hecho de que no llevan aparejada la realización de un intercambio concreto y, en segundo lugar, porque el abono de las mismas es un requisito de acceso a un Fondo de intercambios virtual. Por lo tanto, la verdadera prestación no consiste en el intercambio mismo, sino que debe vincularse necesariamente con un hecho anterior. Este hecho sólo puede ser el otorgamiento por parte de MRL de la posibilidad de intercambio de semanas de multipropiedad. Por consiguiente, la verdadera prestación a cambio de las cuotas de

mejora consiste en facilitar el intercambio de las semanas de multipropiedad de las que ya se dispone. A este respecto, es posible trazar algún paralelismo con el sistema analizado en el asunto RCI Europe, antes citado. Como acertadamente indica MRL,<sup>18</sup> las cuotas contempladas son equiparables a las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción anuales cobradas por RCI Europa.

56. A este respecto, debe recordarse el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en el apartado 34 de la sentencia RCI Europe, antes citada, en la que abordó la calificación de las cuotas que deben abonarse al operador de un Fondo de intercambios. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia declaró que las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción anuales deben considerarse «la contrapartida de la participación en un sistema concebido inicialmente para permitir a cada socio de RCI Europe intercambiar su derecho de aprovechamiento por turnos». En consecuencia, el Tribunal de Justicia constató que «el servicio que presta [RCI Europe] consiste en facilitar el intercambio, y las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción anuales representan la contrapartida abonada por un socio por este servicio.» En el presente asunto la situación es semejante.

57. El hecho de que en el sistema del presente asunto no tenga lugar un intercambio directo entre dos clientes, sino que el intercambio se

efectúe de forma indirecta mediante la adquisición de Derechos a Puntos y el canje de los puntos no obsta al paralelismo entre ambos asuntos. La finalidad del sistema, cuyo objeto es facilitar el intercambio de semanas de multipropiedad sirviéndose de una plataforma común gestionada por un tercero, es prácticamente la misma. La única diferencia entre el sistema creado por MRL y el analizado en el asunto RCI Europe, antes citado, radica en que el primero ofrece la posibilidad de integrar derechos de aprovechamiento por turnos en un plan de puntos abstracto tras convertirlos en puntos, para después ponerlos a disposición de los demás clientes. Los puntos a los que tiene derecho el titular de Derechos a Puntos reflejan el valor de un bien inmueble determinado y, al mismo tiempo, constituyen en cierto modo el medio de pago empleado por los clientes como contraprestación de la cesión del uso de un bien inmueble.

ii) Determinación del lugar de la prestación de los servicios

58. Teniendo en cuenta el paralelismo señalado anteriormente con el asunto RCI Europe, antes citado, en cuanto a la finalidad de los modelos de negocio de los respectivos operadores y el objetivo de las prestaciones, en principio también cabría secundar el mismo planteamiento que en dicho asunto respecto a las cuotas de mejora.

18 — Véase la página 14, punto 3.32, del escrito de MRL.

59. El supuesto de hecho previsto por el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva exige una relación suficientemente estrecha entre el servicio y el bien inmueble afectado. En una situación como la dada en el asunto RCI Europe, antes citado, el Tribunal de Justicia afirmó la existencia de dicha relación. Además, en el apartado 37 de la sentencia pronunciada en aquel asunto, el Tribunal de Justicia declaró que «los derechos de aprovechamiento por turno constituyen derechos sobre bienes inmuebles, y su cesión como contrapartida del disfrute de derechos análogos constituye una transacción conectada con bienes inmuebles».

60. Con respecto a la pregunta sobre de qué bien inmueble concreto debe partirse en el caso de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos, el Tribunal de Justicia ha declarado que el «artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el lugar de las prestaciones de servicios realizadas por una asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus socios de sus derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles vacacionales como contrapartida de las cuales dicha asociación percibe de sus socios cuotas de inscripción, cuotas de suscripción anuales y cuotas de intercambio, es el lugar en el que está situado el inmueble del que el socio en cuestión es titular del derecho de aprovechamiento por turno».

61. A favor de la aplicación de este enfoque al asunto de autos cabe alegar la función de intermediaria asumida por MRL en la relación de los clientes entre sí. De manera semejante

al modelo de negocio de RCI Europe, el cliente que desee intercambiar su semana de multipropiedad con la de otro cliente no se pone en contacto con éste, sino con MRL. Asimismo, cabe alegar la verdadera finalidad de la prestación por la que el cliente abona a MRL la cuota de mejora, ya que el cliente no paga un servicio vacacional, sino el servicio de MRL, a saber, facilitar el intercambio de su derecho de aprovechamiento por turnos de un bien inmueble concreto. De ello se infiere que el bien inmueble relacionado con el servicio de MRL es aquel sobre el que el titular que desea efectuar el intercambio tiene una semana de multipropiedad. De acuerdo con el enfoque seguido por el Tribunal de Justicia en el asunto RCI Europe, antes citado, el lugar determinante para la tributación de la cuota de mejora según el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva es aquel en el que radica el bien inmueble aportado por el cliente.

#### b) Cuotas de compra

##### i) Identificación de la prestación característica

62. En cambio, las cuotas de compra devengadas con la adquisición de Derechos a puntos sólo se cobran cuando el cliente no deposita semanas de multipropiedad propias.

Según declara MRL,<sup>19</sup> estas cuotas se satisfacen de cara a una adquisición concreta o futura de derechos de aprovechamiento por turnos sobre bienes inmuebles ajenos. Por consiguiente, debe partirse de que el servicio prestado por MRL consiste en el otorgamiento de Derechos a Puntos y en la intermediación de bienes inmuebles para su uso.

de servicios contenidas en el artículo 9 de la Sexta Directiva, la imposición debe efectuarse en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios. La recepción de los servicios prestados por MRL consistentes en el uso de alojamiento del bien inmueble contemplado tiene lugar indiscutiblemente en el lugar en donde radica dicho inmueble.

ii) Determinación del lugar de la prestación de los servicios

63. En este caso debe descartarse una extrapolación del enfoque aplicado a las cuotas de mejora, dado que el cliente no dispone de semanas de multipropiedad propias que pueda intercambiar. Por tanto, es imposible establecer la relación con un bien inmueble impuesta por el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sobre la base de un bien inmueble propiedad del comprador.

64. No obstante, una aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva podría ser posible si se tomase como referencia el bien inmueble que el cliente selecciona y efectivamente recibe tras canjear sus puntos. Este enfoque sería compatible con los principios establecidos por la normativa en materia del IVA, y en especial con el principio del país de destino, toda vez que de acuerdo con la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación

65. Por el contrario, si se aplicara la regla general enunciada en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, ello conllevaría el riesgo de que los operadores económicos eludiesen totalmente el IVA sobre sus prestaciones de servicios estableciendo su sede fuera del territorio de aplicación del IVA comunitario. De los apartados 39 y 40 de la sentencia RCI Europa se desprende que la decisión del Tribunal de Justicia se basó en estas consideraciones.<sup>20</sup>

66. Dado que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva contiene normas más especiales, en virtud del principio *lex specialis derogat legi generali*, se han de analizar éstas en primer lugar y, si se cumplen los requisitos para su aplicación, ésta es prioritaria.<sup>21</sup> Por lo tanto, sólo se recurrirá al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva en caso de que no exista ninguna conexión con algún bien inmueble.

19 — Véase la página 14, punto 3.33, del escrito de MRL.

20 — Sentencia citada en la nota 4 *supra*, apartados 39 y 40.

21 — Véase en este sentido también Weiermayer, R., *loc. cit.*, nota 11 *supra*, p. 134.

— Primer planteamiento: vínculo de conexión con el inventario de bienes inmuebles

Necesidad de una relación directa con un bien inmueble

67. Como señalan varias partes interesadas en el procedimiento,<sup>22</sup> un obstáculo a la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva lo constituye el hecho de que el cliente, por regla general, desconoce en el momento de la adquisición de los Derechos a Puntos qué bienes inmuebles estarán disponibles en un año concreto y cuál será su valor expresado en puntos. Un modo pragmático y objetivo de salvar este obstáculo podría ser, secundando la propuesta de MRL,<sup>23</sup> determinar el lugar de la prestación de los servicios atendiendo al inventario de alojamientos disponibles en el momento de la adquisición de los Derechos a Puntos. Teniendo en cuenta que MRL posee bienes inmuebles tanto en España como en el Reino Unido, sería, en principio, posible recaudar el IVA en ambos Estados miembros a prorrata de los bienes inmuebles sitos en sus respectivos territorios y abonar posteriormente dicho impuesto a las Administraciones tributarias competentes. La ventaja de este planteamiento radicaría en la previsibilidad de la imposición y, por ende, en un mayor grado de seguridad jurídica para las empresas prestadoras de servicios análogos a los ofrecidos por MRL. La seguridad ju-

rídica exige que la aplicación de la normativa comunitaria sea previsible por quienes están sujetos a ella<sup>24</sup> y, como recalcó el Abogado General Poiras Maduro en sus conclusiones presentadas el 16 de febrero de 2005 en los asuntos Optigen y otros,<sup>25</sup> constituye un principio fundamental en materia de legislación fiscal que debe tomarse adecuadamente en consideración en cuanto expresión de la neutralidad fiscal.<sup>26</sup>

68. Con ello, se cumpliría simultáneamente el requisito legal de que los servicios estén «relacionados con bienes inmuebles» recogido en el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, dado que, en cualquier caso, el bien inmueble seleccionado vinculado a los servicios prestados por MRL formaría parte de un fondo relativamente bien definido de inmuebles vacacionales disponibles. En este sentido señalan también las alegaciones de MRL, según la cual, a diferencia de lo que ocurriría en el modelo de negocio analizado en el asunto RCI Europe, antes citado, dispone de un núcleo básico de inmuebles vacacionales libres a fin de garantizar que todos los clientes puedan efectivamente canjear sus puntos. Suponiendo que esto es así, la conexión con un bien inmueble estaría garantizada en todo

22 — Véanse las pp. 7, 9 y 22 del escrito de MRL, así como la p. 8, punto 20, del escrito del Gobierno del Reino Unido, y el punto 23 del escrito del Gobierno helénico.

23 — Véase la página 11, punto 3.22, y p. 22, punto 5.10, del escrito de MRL.

24 — Véanse, entre otras, las sentencias de 22 de febrero de 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075), apartado 11; de 15 de diciembre de 1987, Dinamarca/Comisión (348/85, Rec. p. 5225), apartado 19; de 1 de octubre de 1998, Reino Unido/Comisión (C-209/96, Rec. p. I-5655), apartado 35; de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo (C-301/97, Rec. p. I-8853), apartado 43, y de 29 de abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Rec. p. I-4243), apartado 34.

25 — Asuntos C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, punto 29.

26 — En este sentido, Ridsdale, M., «Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT», *EC Tax Review*, 2005, n.º 2, p. 87. También Terra, B./Kajus, J., *loc. cit.*, nota 10 *supra*, p. 36, se remiten a la especial importancia del principio de seguridad jurídica en materia de Derecho fiscal.

caso. A mi juicio, la circunstancia de que en el momento en que se adquieran los Derechos a Puntos no se haya concretado aún el bien inmueble, debe considerarse irrelevante incluso a la luz del requisito legal de «relación directa» de los servicios con un bien inmueble, impuesto por la normativa en materia del IVA.

última instancia, estar «relacionado» de un modo o de otro con un bien inmueble, entendido como un espacio delimitado. En efecto, tal relación con un bien inmueble puede existir en mayor o menor grado e intensidad, dependiendo de los servicios de los que se trate. No obstante, en el asunto de autos estas reticencias son infundadas ya que no se cuestiona que la actividad económica de MRL consiste en la intermediación de bienes inmuebles para su uso.

69. Procede señalar que 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>27</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. Con ello, el Tribunal de Justicia tuvo en cuenta las dudas expresadas por la Abogado General Sharpston<sup>28</sup> en sus conclusiones presentadas en dicho asunto acerca de una interpretación exclusivamente literal del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. En ellas, la Abogado General Sharpston señaló acertadamente que una interpretación demasiado amplia de los términos «relacionados con» sería inadecuada, dado que cualquier servicio puede, en

Relación directa entre el servicio y la contraprestación

70. Este planteamiento tendría asimismo en cuenta el criterio del «carácter directo del servicio»<sup>29</sup> establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según el cual, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. De un examen detenido del servicio descrito en la primera cuestión prejudicial se desprende que el mismo consta de dos transacciones: en primer lugar, la venta de Derechos a Puntos y, en segundo lugar, la intermediación de bienes inmuebles objeto de derechos de aprovechamiento por turnos y que el cliente puede ocupar tras canjear los Derechos a puntos previamente adquiridos. Ello arroja forzosamente el interrogante sobre qué transacción es la relevante a efectos fiscales. Habida cuenta de que en el asunto de autos el rendimiento

27 — Sentencia de 7 de septiembre de 2006 (C-166/05, Rec. p. I-7749), apartado 24.

28 — Conclusiones presentadas el 7 de marzo de 2006 en el asunto Heger, citadas en la nota 14 *supra*, puntos 31 y 33.

29 — Sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443), apartados 11 y 12, y Tolsma, citada en la nota 17 *supra*, apartado 13.

ya se obtiene en el momento de la venta de los Derechos a Puntos y no al canjear los puntos, la relación directa debería afirmarse respecto a la transacción mencionada en primer lugar.

Argumentos a favor de este planteamiento

## Conclusión

71. Por consiguiente, cuando los servicios prestados consistan en el otorgamiento de Derechos a Puntos a cambio de una contraprestación monetaria en concepto de cuota de compra, el lugar de la prestación de los servicios podría fijarse en el Estado miembro en el que el prestador de los servicios posee bienes inmuebles en el momento en que el cliente adquiere los Derechos a Puntos. En este caso, el IVA se recaudaría a prorrata de los bienes inmuebles disponibles sitos en cada uno de los Estados miembros.

73. En primer lugar, este planteamiento tiene la ventaja de permitir establecer una clara relación entre los servicios prestados por MRL y un bien inmueble concreto. Por lo tanto, no es necesario partir de un bien inmueble abstracto e indeterminado integrante del fondo de bienes inmuebles del operador.

74. Además, el primer planteamiento podría rebatirse alegando que obvia el hecho de que el cliente no realiza la primera transacción para obtener los puntos en sí, sino que lo hace con la intención de poder alojarse más tarde en el inmueble por el que se decante. Es plausible la suposición de que para el cliente, la compra de los Derechos a Puntos carece de valor en sí misma.<sup>30</sup> Podría decirse que, en realidad, la compra de los Derechos a Puntos y el canje constituyen pasos intermedios necesarios para obtener el derecho de aprovechamiento por turnos del inmueble del que se trate. Esto quiere decir que la prestación del verdadero servicio no se efectúa sino en el momento en el que el cliente canjea los

— Segundo planteamiento: fecha del canje de los puntos

72. Alternativamente, cabe considerar un segundo planteamiento en el que no se parte de la venta de los Derechos a Puntos sino de la segunda transacción, es decir, del canje de los puntos obtenidos. Empero, este planteamiento presenta ventajas e inconvenientes que deben ser ponderados.

30 — Véase al respecto la sentencia RCI Europe, en la que claramente subyace una lógica semejante. Respecto a la estructura del negocio controvertida en aquel asunto, el Tribunal de Justicia declaró acertadamente en el apartado 28 de la sentencia que «aunque es cierto [...] 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, también es cierto que la inscripción en tal programa no permite beneficiarse de los derechos de aprovechamiento por turnos si no tiene la intención de intercambiar sus derechos con los de otros socios». El apartado 29 precisó además que «aunque se tomen en consideración las diferentes etapas del sistema RCI Weeks, no es menos cierto que si la intención de efectuar un intercambio de los derechos de aprovechamiento por turnos compartidos mediante el mercado creado por RCI Europe no existiera, las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción carecerían de toda utilidad».

Derechos a Puntos previamente adquiridos por el derecho de aprovechamiento por turnos de un tercero. Conforme al artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva, el devengo del IVA no se produciría, y el impuesto no se haría exigible hasta ese momento, dado que según la regla general contenida en esta disposición, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, [...] que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta». <sup>32</sup> Estas reflexiones llevaron al Tribunal de Justicia a concluir que «no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no están claramente identificados». <sup>33</sup>

75. En apoyo de este planteamiento podría argumentarse asimismo que tomar como única referencia a efectos tributarios la fecha de la primera transacción supondría una escisión artificial de los servicios contemplados que dificultaría de manera innecesaria la aplicación de la normativa en materia del IVA, aparte de que la imposición de los rendimientos derivados de la venta de los Derechos a Puntos en el momento de la primera transacción no podría basarse en el artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Esta disposición se aparta de la regla general contenida en el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, en cuanto que prevé que en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios. No obstante, tal como acertadamente precisó el Tribunal de Justicia en la sentencia BUPA, <sup>31</sup> para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que «ya se

76. Si se extrapolasen estas conclusiones al asunto de autos, se constataría que el cliente, en el momento en que adquiere los Derechos a Puntos, se encuentra precisamente en la situación mencionada, es decir, desconoce qué bienes inmuebles estarán disponibles en un año concreto y cuál será su valor expresado en puntos. Una incertidumbre adicional existe, además, en los casos en los que el cliente deposita su propio derecho de aprovechamiento por turnos, ya que es MRL quien determina la clasificación de puntos de los alojamientos, de manera que, desde un principio, la elección del cliente queda limitada a aquellos bienes inmuebles que no sobrepasan el número de puntos de los que dispone. A la luz de lo expuesto, no puede afirmarse que en el momento en que se efectúa la primera transacción ya se conozcan los elementos relevantes del devengo del impuesto. Por consiguiente, procedería negar la aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el presente asunto.

77. Tras un análisis objetivo de todos los aspectos de los servicios prestados por MRL,

31 — Sentencia de 21 de febrero de 2006 (C-419/02, Rec. p. I-1685).

32 — *Ibidem*, apartado 48.

33 — *Ibidem*, apartado 50.

este planteamiento llevaría a afirmar que la transacción relevante en el presente asunto, característica de los servicios prestados, es el canje de los Derechos a Puntos previamente adquiridos por el cliente. En consecuencia, el lugar de la prestación de los servicios debería situarse en el lugar donde se encuentra el bien inmueble en el que se aloja el cliente tras canjear sus puntos.

#### Argumentos en contra de este planteamiento

78. Empero, este planteamiento incurre en ciertas desventajas derivadas en esencia, como expondré a continuación, de la dificultad del cálculo del IVA en cada caso concreto.

79. La base imponible del IVA estará constituida en todo caso, sea cual sea el planteamiento seguido, por el volumen de negocios realizado con la venta de los Derechos a Puntos. Ahora bien, si se parte, como en el segundo planteamiento, de la fecha del canje de los puntos y no de la venta de los Derechos a Puntos, el cálculo del IVA exige en cada caso concreto convertir los puntos canjeados por el cliente en Derechos a Puntos y éstos en su respectivo valor monetario, a fin de determinar el volumen de negocios, resultante de la suma de estos importes. Analizado con más detenimiento, este cálculo resulta extraordinariamente complejo, máxime si se tiene en cuenta que el proceso de conversión está sometido a la influencia de diferentes factores.

80. Uno de estos factores es el carácter variable del valor monetario de los Derechos a Puntos. En la resolución de remisión se indica que el precio de los Derechos a Puntos es de 2,50 GBP cada uno, si bien está sujeto a los descuentos promocionales que se puedan ofrecer en cada momento. De ello se desprende que el precio no es constante, sino que, en efecto, sufre alteraciones.

81. Otro factor es la falta de precisión del tipo de cambio entre Derechos a Puntos y puntos, que, por definición, no son lo mismo. Los primeros fundamentan el derecho del cliente a que se le entreguen puntos cada año en función de sus Derechos a Puntos, y los segundos son los únicos que pueden canjearse. A falta de una exposición de los hechos más detallada, resulta poco claro cómo se efectúa la entrega anual de puntos, y, sobre todo, de cuántos puntos por Derecho a Puntos dispone exactamente cada cliente.

82. Un grave inconveniente de este planteamiento es una posible no sujeción al IVA de las operaciones durante un largo período de tiempo. Los clientes que adquieren Derechos a Puntos no siempre canjean todos sus puntos, sino que, tal como prevén expresamente los estatutos de MRL, pueden guardar los puntos no utilizados de un año para el siguiente. En otras palabras, entre la compra de los Derechos a Puntos y el canje de los puntos transcurre con frecuencia un período de tiempo considerable, durante el cual, siguiendo este planteamiento, no hay sujeción al IVA, aunque el cliente ya haya pagado por

los Derechos a Puntos adquiridos y, de este modo, ya haya tenido lugar una transacción no carente de envergadura a efectos fiscales. De acuerdo con este planteamiento, el gravamen de la operación no se efectúa sino hasta la fecha del canje de los puntos.

83. La relevancia de la primera transacción se pone de manifiesto entre otras cosas con el hecho de que, para determinar la operación sujeta al impuesto, el proceso de conversión de la cuota de compra en Derechos a Puntos y de éstos en puntos debe efectuarse, en definitiva, siguiendo un cálculo retrospectivo que, por otra parte, implicaría para MRL llevar a cabo complejos servicios contables en aras de la mayor transparencia posible del sistema tanto para el cliente sujeto pasivo del impuesto como para las autoridades tributarias. Por regla general, el cliente estará interesado en que únicamente se grave el importe que efectivamente se corresponde con los puntos que canjeó, mientras que las autoridades tributarias velarán por que no se abuse de un plan abstracto de puntos como el de MRL con fines de fraude fiscal. Estas consideraciones deben ser tenidas en cuenta al optar por alguno de los planteamientos posibles.

84. En la vista, MRL hizo hincapié en los problemas prácticos inherentes a este planteamiento y expuso de forma convincente, entre otras cosas, que, habida cuenta de la larga duración de los contratos, no puede descartarse la posibilidad de que en el período comprendido entre la fecha de adquisición de

los Derechos a Puntos y el canje de los puntos obtenidos cambien los tipos impositivos del IVA, lo que dificultaría aún más el cálculo de este impuesto para cada uno de los clientes.

85. Otro problema de este planteamiento es la cuestión, aún abierta, de la valoración a efectos del IVA de la situación en la que el cliente no canjea sus puntos sino que deja que prescriban. Aunque en la resolución de remisión no se alude expresamente a una posible prescripción de los puntos, ésta parece estar prevista implícitamente en los Estatutos, como se infiere de una interpretación de la cláusula relativa al derecho a guardar para el año siguiente los puntos no utilizados.

## Conclusión

86. Por todo ello, llego a la conclusión de que el segundo planteamiento, en el que se parte de la fecha del canje de los puntos, ofrece una solución razonable sólo a primera vista. Por una parte, tiene la ventaja de que permite establecer fácilmente una relación directa con un bien inmueble y, por lo tanto, determinar sin lugar a dudas el lugar de la prestación de los servicios. Por otra parte, hace temer que su puesta en práctica conlleve dificultades de carácter administrativo. En cambio, considero que la ejecución del primer planteamiento, que conduce a una aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva al

establecer un vínculo con un inventario determinado de bienes inmuebles, es sencilla y pragmática. Por esta razón, recomiendo seguir el primer planteamiento.

c) Sobre la posibilidad de alojamiento en hoteles

87. Las consideraciones expuestas también deben regir en aquellos casos contemplados en la letra f) de la segunda cuestión en los que el titular de Derechos a Puntos canjea los puntos por alojamiento en hoteles operados por MRL, siempre que estos hoteles estén incluidos en el inventario de alojamientos en régimen de multipropiedad disponible al adquirir los Derechos a Puntos.

88. La provisión de alojamiento en el sector hotelero también representa una prestación de servicios «relacionados con bienes inmuebles» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Esta postura se sustenta en la precisión llevada a cabo por el legislador comunitario mediante la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE<sup>34</sup> en lo que respecta al lugar

de la prestación de servicios.<sup>35</sup> La Directiva 2008/8 modifica el artículo 47 de la Directiva 2006/112 — que sustituyó al artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva — en el sentido de que «la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar» y la «la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios» deben considerarse servicios relacionados con bienes inmuebles.

89. Por consiguiente, el hecho de que los clientes, de acuerdo con las disposiciones estatutarias, puedan canjear sus puntos por el alojamiento en hoteles operados por MRL no desvirtúa la apreciación jurídica, sino que debe partirse en cada caso de la modalidad de adquisición de los Derechos a Puntos por el cliente.<sup>36</sup>

d) Improcedencia de la clasificación como pertenencia a un club

90. Por el contrario, la tesis defendida por el Gobierno del Reino Unido, según la cual la prestación relevante debe calificarse de pertenencia a un club, y por ende, es aplicable el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, no puede prosperar.

35 — Terra, B./Kajus, J., *loc. cit.*, nota 10 *supra*, p. 514, consideran que el único objetivo de la modificación del tenor literal es aclarar la situación jurídica existente. En apoyo de su postura alegan el sexto considerando de la Directiva 2008/8, según el cual, determinadas excepciones, cuya función es garantizar la imposición en el lugar de consumo, deben partir, en términos generales, de los «actuales criterios».

36 — Sobre las modalidades de la adquisición de los Derechos a Puntos, véase el punto 53 de las presentes conclusiones.

34 — DO L 44, p. 11.

91. Como acertadamente ha declarado la Comisión, en el asunto de autos el cliente no paga para ser miembro de un club. Las cantidades abonadas por el cliente no son cuotas de suscripción regulares abonadas a tanto alzado como contraprestación por una serie de servicios. A diferencia de lo que ocurría en el asunto en que recayó la sentencia *Kennemer Golf*,<sup>37</sup> donde sí se producía la circunstancia mencionada,<sup>38</sup> en el asunto de autos los pagos efectuados pueden atribuirse directamente a cada uno de los servicios prestados. No obstante, desde la sentencia *RCI Europe*, considero que la clasificación defendida por el Gobierno del Reino Unido ya no es sostenible jurídicamente. En aquel asunto, en el que se trataba de la valoración a efectos del IVA de una estructura de negocio similar a la pertenencia a un club, el Tribunal de Justicia, tras un estudio cuidadoso de todas las circunstancias, pudo establecer un vínculo sinalagmático entre las diferentes cuotas y las respectivas prestaciones efectuadas por la asociación.<sup>39</sup>

92. La aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva fue posible en el asunto *RCI Europa* porque, en el marco de su línea argumentativa, el Tribunal de Justicia constató que el acceso al Fondo de intercambios sólo es un elemento accesorio al objetivo principal de cada socio, a saber, el propio intercambio o la posibilidad de participar en tal intercambio.<sup>40</sup> Habida cuenta de que el Tribunal de Justicia declaró que los derechos de aprovechamiento por turnos constituyen derechos sobre bienes inmuebles, y su cesión

como contrapartida del disfrute de derechos análogos constituye una transacción conectada con bienes inmuebles,<sup>41</sup> la aplicación de esta disposición en aquel asunto es irrefutable.

93. En consecuencia, procede descartar la aplicación del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva en el asunto de autos alegando que el servicio contemplado debe calificarse de pertenencia a un club.

#### e) Conclusión provisional

94. Procede, pues, responder a la letra a) de la tercera cuestión que los servicios prestados por MRL son servicios «relacionados con bienes inmuebles» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 45 de la Directiva 2006/112), debiendo tenerse en cuenta lo siguiente respecto a la determinación del lugar de la prestación de los servicios.

95. En cuanto a las cuotas de mejora, el lugar de la prestación de los servicios es el lugar donde se halle el bien inmueble objeto del derecho de aprovechamiento por turnos del miembro del que se trate.

96. En cuanto a las cuotas de compra, el lugar de la prestación de los servicios se determina

37 — Sentencia citada en la nota 17 *supra*.

38 — *Ibidem*.

39 — Sentencia citada en la nota 4 *supra*, apartados 34 y 35.

40 — *Ibidem*, apartado 35.

41 — *Ibidem*, apartado 37.

atendiendo a los Estados miembros en los que el prestador de los servicios posee bienes inmuebles en el momento en que el cliente adquiere los Derechos a Puntos, por lo que el IVA debe recaudarse a prorrata de los bienes inmuebles disponibles en cada uno de los Estados miembros.

turnos de terceros operada a título oneroso por MRL está sujeta al IVA debe ser objeto de un examen más detallado, toda vez que la respuesta a esta cuestión depende de si esta actividad debe calificarse de «arrendamiento de bienes inmuebles» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva y de si eventuales excepciones resultan aplicables.

### *C. Sobre la posibilidad de exención*

#### 1. La intermediación de alojamiento en hoteles operados por MRL

97. La cuestión sobre si la prestación de servicios realizada por MRL está exenta del IVA merece claramente una respuesta negativa respecto a la venta de Derechos a Puntos y la intermediación de alojamiento en hoteles operados por MRL, dado que el artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva exceptúa expresamente de la exención del impuesto las operaciones de alojamiento que se efectúen en el marco del sector hotelero.

#### 2. La intermediación de alojamiento en inmuebles objeto de derechos de aprovechamiento por turnos de terceros

98. Por el contrario, la cuestión sobre si la intermediación de alojamiento en inmuebles objeto de derechos de aprovechamiento por

#### a) Consideraciones generales sobre las exenciones y las excepciones en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva

99. Según la Sexta Directiva, el arrendamiento de bienes inmuebles está, en principio, exento del IVA. Como de manera pormenorizada expuso el Abogado General Jacobs en sus conclusiones presentadas en el asunto Blasi,<sup>42</sup> esta exención refleja las especiales dificultades que entraña la aplicación del IVA a dichos bienes. A diferencia de los bienes ordinarios, los terrenos no son resultado de un proceso de producción, sino que el arrendamiento de dichos inmuebles suele ser una actividad relativamente pasiva que no entraña un valor añadido significativo. Por tanto, aunque es una actividad económica a efectos del artículo 4 de la Directiva, el arrendamiento de bienes inmuebles está, en principio, exento, del impuesto. Otra cosa sucede con las operaciones mencionadas en el artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva, dado que las mismos implican una explotación

<sup>42</sup> — Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 25 de septiembre de 1997 (C-346/95, Rec. p. I-481), puntos 15 y 16.

más activa del bien inmueble que justifica su tributación.<sup>43</sup>

razonables es necesario limitar los regímenes especiales y las medidas de excepción».

100. La relación «regla/excepción» contenida en esta disposición influye en la interpretación de cada uno de los elementos de hecho de esta norma. La generalización del impuesto lo más amplia posible derivada del principio de neutralidad fiscal recogido en el quinto considerando de la Primera Directiva<sup>44</sup> conduce a una interpretación amplia de los elementos de hecho que determinan el ámbito de aplicación del IVA, y, recíprocamente, a una interpretación estricta de las excepciones, es decir, de las exenciones fiscales.<sup>45</sup> Esta interpretación se veía corroborada en la Segunda Directiva,<sup>46</sup> entretanto derogada, en cuyo cuarto considerando se afirmaba que «para poder aplicar el sistema en condiciones de sencillez y neutralidad y mantener el tipo normal del impuesto dentro de límites

101. Aunque no exista ninguna disposición en este sentido, el Tribunal de Justicia interpreta las exenciones fiscales siempre restrictivamente, remitiéndose para ello a su jurisprudencia reiterada. Coherentemente con el principio anteriormente mencionado, el Tribunal de Justicia declaró que «los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».<sup>47</sup>

b) El concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles»

102. Además, procede señalar que el Tribunal de Justicia parte de que las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del

43 — Véase la argumentación similar del Abogado General La Pergola en sus conclusiones presentadas en 18 de marzo de 1999 en el asunto Amegual (C-12/98, Rec. p. I-527), punto 9, y del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en sus conclusiones presentadas el 4 de mayo de 2004 en el asunto Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237), punto 24.

44 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

45 — En este sentido, Lohse, C., «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», en: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, citado en la nota 11 *supra*, p. 62.

46 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), derogada por el artículo 37 de la Sexta Directiva.

47 — Sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13; de 11 de agosto de 1995, Bultuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), apartado 19; de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20; de 12 de febrero de 1998, Blasi, citada en la nota 42 *supra*, apartado 18; de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 12; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 64, y Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartados 52 y 55; de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 25; de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Rec. p. I-5965), apartado 23; de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237), apartado 17, y de 3 de marzo de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Rec. p. I-1527), apartado 29.

Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad.<sup>48</sup> Esto mismo rige asimismo para el concepto de «arrendamiento», cuya característica fundamental, según declara el Tribunal de Justicia, es que «confiere al interesado, por un plazo pactado y a cambio de una renta, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho.»<sup>49</sup> Para apreciar si esta definición conviene a un pacto en particular, han de tomarse en consideración todos los componentes de la operación y las circunstancias en las que se desarrolla,<sup>50</sup> revelándose decisivo su contenido objetivo,<sup>51</sup> cualquiera que sea la calificación que las partes le hayan otorgado.<sup>52</sup>

103. Entiendo que estos requisitos se cumplen en el caso del derecho de aprovechamiento que recibe el cliente al canjear sus puntos. Así, como resalta MRL de manera

convinciente,<sup>53</sup> y admiten al menos implícitamente la mayoría de las partes interesadas en el proceso, las características de este derecho se asemejan a las de la definición de «arrendamiento» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Además, el derecho de aprovechamiento por turnos, independientemente de la naturaleza jurídica que le otorgue la legislación del Estado miembro en cada caso,<sup>54</sup> concede al titular un derecho de disfrute, en cualquier caso, equivalente al del arrendamiento de una vivienda,<sup>55</sup> como expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto RCI Europe.<sup>56</sup>

104. Ciertamente, la intermediación de inmuebles vacacionales, que constituye la

48 — Véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Paises Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 18; Stichting Uitvoering Financiële Acties, citada en la nota 47 *supra*, apartado 11; SDC, citada en la nota 47 *supra*, apartado 21; de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Rec. p. I-7053), apartado 17; Comisión/Irlanda, citada en la nota 47 *supra*, apartado 51; de 8 de marzo de 2001, Försäkringsaktiebolaget Skandia (C-240/99, Rec. p. I-1951), apartado 32; de 10 de septiembre de 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 25; de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C-315/00, Rec. p. I-563), apartado 25; Sinclair Collis, citada en la nota 47 *supra*, apartado 22; Temco Europe, citada en la nota 47 *supra*, apartado 16; Fonden Marselisborg Lystbådehavn, citada en la nota 47 *supra*, apartado 27; de 19 de abril de 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Rec. p. I-3225), apartado 15, y de 6 de diciembre de 2007, Walderdorff (C-451/06, Rec. p. I-10637) apartado 16.

49 — Sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, Rec. p. I-6831), apartado 55; de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257), apartado 21, y Sinclair Collis, citada en la nota 47 *supra*, apartado 25.

50 — Véase la sentencia Stockholm Lindöpark, citada en la nota 47 *supra*, apartado 26.

51 — Sentencia Cantor Fitzgerald International, citada en la nota 49 *supra*, apartado 33.

52 — Sentencia Maierhofer, citada en la nota 48 *supra*, apartado 39.

53 — Véase la página 9, punto 3.18, del escrito de MRL.

54 — El artículo 1 de 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 (DO L 280, p. 83), dispone que los Estados miembros conservan, 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 la Directiva define el derecho de utilización en régimen de tiempo compartido como un «derecho real o cualquier otro derecho relativo a la utilización de uno o más inmuebles, durante un periodo determinado o determinable del año que no podrá ser inferior a una semana».

55 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, pp. 118 y 119, señala que la utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido de carácter obligacional 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.

56 — Véase el punto 123 de mis conclusiones presentadas el 2 de abril de 2009 en el asunto RCI Europe, citado en la nota 4 *supra*.

actividad económica de MRL, no lleva consigo la transmisión de derechos de un socio a otro. Según la resolución de remisión, los clientes depositan los derechos a semanas fijas de multipropiedad ante el administrador fiduciario, por lo que no adquieren los derechos de aprovechamiento por turno propiamente dichos. No obstante, procede subrayar que los contratos de multipropiedad normalmente prevén la cesión, a título oneroso o gratuito, de derechos de aprovechamiento a un tercero, de modo que este último también puede hacer valer esos derechos.<sup>57</sup> En esa medida, procede considerar que el cliente que recibe para su uso un alojamiento vacacional adquiere una posición jurídica equiparable a la del titular del derecho de aprovechamiento por turnos.

Puntos. En apoyo de su tesis, el Gobierno del Reino Unido señala, en primer lugar, que dicha transacción no entraña la cesión de un inmueble suficientemente determinado y, en segundo lugar, que, en determinadas circunstancias, los puntos obtenidos no llegan a canjearse nunca. Sin embargo, este enfoque es demasiado formalista, porque sólo tiene en cuenta un aspecto parcial del modelo comercial de MRL y pasa por alto completamente la verdadera finalidad de la primera transacción. En definitiva, el cliente adquiere los Derechos Puntos con la intención de disfrutar una semana de multipropiedad en un alojamiento vacacional.<sup>58</sup> Por tanto, para clasificar como «arrendamiento» la cesión de uso a efectos de su validez jurídica es irrelevante que cuando se efectúa la primera transacción aún no se conozcan suficientemente las características del bien inmueble, puesto que las partes contractuales ya conocen las condiciones de uso, que, como ya hemos visto,<sup>59</sup> se corresponden con la definición de arrendamiento a efectos del IVA desarrollada por el Tribunal de Justicia. Por consiguiente, procede excluir la interpretación defendida por el Gobierno del Reino Unido.

105. A la clasificación como «arrendamiento» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva aquí propuesta se opone únicamente la interpretación del Gobierno del Reino Unido, que, por lo demás, me resulta poco convincente, dado que parte exclusivamente de la primera transacción, es decir, de la venta de los Derechos a

106. En consecuencia, en el asunto de autos estamos en presencia de un «arrendamiento de bienes inmuebles» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. No obstante, cabe preguntarse si se aplica alguna excepción.

57 — Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bruselas, 2006, 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 55 *supra*, 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 turnos 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.

58 — Véase el punto 74 de las presentes conclusiones.

59 — Véase el punto 103 de las presentes conclusiones.

c) Aplicabilidad de la excepción del artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva

107. En el presente asunto cabe considerar la aplicabilidad de la norma que excluye de la exención fiscal «las operaciones de alojamiento [...] que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar». El alojamiento en inmuebles objeto de derechos de aprovechamiento por turnos de terceros contemplado en el presente asunto podría calificarse de «alojamiento en un sector con función similar». En este contexto es preciso tener en cuenta que, como norma que exceptúa la exención fiscal, el artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva, esta cláusula no puede ser, en principio, objeto de una interpretación restrictiva, a fin de respetar la regla general de sujeción al impuesto de todas las operaciones imponibles.<sup>60</sup>

108. Desde una perspectiva de política fiscal, una aplicación coherente de la normativa en materia del IVA al asunto de autos exigiría la aplicación de esta cláusula, dado que no existe ninguna razón plausible que justifique un tratamiento fiscal de los alojamientos de corta duración en inmuebles vacacionales

distinto del de las operaciones de alojamiento que se efectúen en el marco del sector hotelero. Según se desprende de la resolución de remisión, en principio, el cliente puede optar libremente entre ambas alternativas. Hacer depender de un eventual derecho de elección del cliente la sujeción al IVA de las operaciones efectuadas por MRL sería incompatible con el principio de neutralidad fiscal, que exige la tributación general de las operaciones y la igualdad de trato fiscal entre las mismas,<sup>61</sup> y pondría en peligro la previsibilidad de la legislación en materia del IVA. Además, ante la falta de declaraciones en contrario, puede presumirse que apenas existen diferencias entre ambas prestaciones, por lo que no cabe justificar un tratamiento fiscal diferenciado de las mismas.

109. La cláusula recogida en el artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva pone de manifiesto que las operaciones de alojamiento no sólo son posibles en el marco del sector hotelero sino también en sectores con función similar que pueden estar sujetos al IVA, en relación con lo cual debe señalarse que, según esta disposición, los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos. Tal y como confirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia Blasi,<sup>62</sup> los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación para definir las operaciones de alojamiento que deben ser gravadas, como excepción a la exención del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles establecida en el número 1

60 — Véase la sentencia Blasi, citada en la nota 47 *supra*, apartado 19, así como las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en aquel asunto. A juicio del Abogado General, la expresión «sectores que tengan una función similar» debe interpretarse de forma amplia, puesto que su objetivo es garantizar que estén sujetas al impuesto las operaciones de alojamiento temporal similares a las realizadas en el sector hotelero y que, por tanto, pueden competir con éstas.

61 — Véase el punto 100 de las presentes conclusiones.

62 — Véase la sentencia Blasi, citada en la nota 47 *supra*.

de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva.<sup>63</sup> Dicho margen de apreciación tiene su límite en la finalidad de esta disposición que es, tratándose de la puesta a disposición de habitaciones, que las operaciones –imponibles– de alojamiento que se efectúen en el marco del sector hotelero o de sectores que tengan una función similar deban distinguirse de las operaciones exentas, que son el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. En la mencionada sentencia, el Tribunal de Justicia reconoció a los Estados miembros la facultad de establecer los criterios que les parezcan adecuados para hacer la citada distinción al adaptar su Derecho interno al número 1 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva.<sup>64</sup> Al respecto, el Tribunal de Justicia declaró que la duración del alojamiento constituye un criterio de distinción adecuado entre el alojamiento en el sector hotelero (como operación imponible) y el arrendamiento de habitaciones (como operación exenta).<sup>65</sup>

110. Habida cuenta de que la función de las prestaciones controvertidas, a saber, el alojamiento en inmuebles vacacionales y las operaciones de alojamiento en el marco del sector hotelero, es, en esencia, la misma, y que la diferencia con otros arrendamientos radica en la duración del alojamiento, una aplicación de esta jurisprudencia al caso de autos es, cuanto menos, lógica.

63 — *Ibidem*, apartado 21.

64 — *Ibidem*, apartado 22.

65 — *Ibidem*, apartado 23.

d) Aplicabilidad de la autorización del artículo 13, parte B, letra b), párrafo segundo, de la Sexta Directiva

111. Empero, incluso en el caso, por lo demás no improbable, de que a la luz de las circunstancias concretas del asunto de autos no se cumpliera el requisito jurídico de la «función similar», porque, por ejemplo, el alojamiento en los inmuebles vacacionales de MRL normalmente no lleva parejo el mismo tipo de servicios que recibe el cliente de un hotel,<sup>66</sup> los Estados miembros, como acertadamente ha declarado la Comisión,<sup>67</sup> estarían facultados en cualquier caso, en virtud de la autorización contenida en el artículo 13, parte B, letra b), párrafo segundo, de la Sexta Directiva y del margen de discrecionalidad que se les confiere, para excluir de la exención fiscal también este tipo de alojamientos a corto plazo en inmuebles vacacionales. Esta disposición permite a los Estados miembros excluir otros supuestos del ámbito de aplicación de la exención establecida para el arrendamiento

66 — Determinante es la configuración concreta de cada contrato. En sus conclusiones presentadas en el asunto Blasi, el Abogado General Jacobs sostuvo que un sujeto pasivo que ofrece, por ejemplo, arrendamientos a corto plazo de inmuebles residenciales para vacaciones desempeña básicamente la misma función que un sujeto pasivo del sector hotelero y compite con éste. La distinción esencial entre dichos arrendamientos y los arrendamientos de inmuebles residenciales exentos estriba en la índole temporal del alojamiento. En cualquier caso, es más probable que los arrendamientos a corto plazo incluyan servicios adicionales, tales como el suministro de ropa de cama y la limpieza de los elementos comunes de los edificios o incluso del propio alojamiento (de hecho, la Sra. Blasi presta una serie de dichos servicios); además, suponen una explotación más activa del inmueble que los arrendamientos a largo plazo, en la medida en que exigen un mayor grado de supervisión y gestión.

67 — Véase el punto 46 del escrito de la Comisión.

de bienes inmuebles.<sup>68</sup> La misma dispone de un contenido normativo autónomo frente a los casos contemplados por el legislador comunitario en los números 1 a 4 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva.

112. De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no impide a los Estados miembros sujetar al IVA la intermediación a título oneroso de alojamiento en inmuebles objeto de derechos de aprovechamiento por turnos de terceros, en la medida en que dicha actividad económica tiene por objeto un alojamiento de corta duración.

#### D. Conclusión

113. En resumen, procede afirmar que servicios como los prestados por MRL consistentes en el otorgamiento de Derechos a Puntos en virtud de los cuales el comprador tiene derecho a puntos que puede canjear cada año por la ocupación y uso de alojamiento en régimen de multipropiedad en los complejos de MRL, forman parte de los «servicios relacionados con bienes inmuebles» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta

Directiva (actualmente, artículo 45 de la Directiva 2006/112).

114. En cuanto a la determinación del lugar de la prestación de los servicios, es necesario distinguir entre los servicios prestados a cambio de las cuotas de mejora y las cuotas de compra.

115. El lugar de las prestaciones de servicios realizadas por una asociación cuya actividad consiste en facilitar el intercambio entre sus socios de sus derechos de uso de alojamiento y como contrapartida de las cuales dicha asociación percibe de sus clientes una cuota de mejora, es el lugar en el que está situado el inmueble del que el cliente en cuestión es titular del derecho de aprovechamiento por turnos.

116. El lugar de las prestaciones de los servicios consistentes en la venta de Derechos a Puntos se determina atendiendo a los Estados miembros en los que el prestador de los servicios posee bienes inmuebles en el momento en que el cliente adquiere los Derechos a Puntos, por lo que el IVA debe recaudarse a prorrata de los bienes inmuebles disponibles sites en cada uno de los Estados miembros.

117. La posibilidad de exención fiscal debe afirmarse habida cuenta de que los servicios anteriormente descritos deben calificarse de «arrendamiento de bienes inmuebles» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112). No obstante, esta disposición no impide a los Estados miembros excluirlos de la exención del IVA.

68 — Véanse las sentencias de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665), apartado 13, y de 3 de febrero de 2000, Amengual (C-12/98, Rec. p. I-527), apartado 10.

## VIII. Conclusión

118. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Court of Session:

- «1) Los servicios como los prestados por MRL consistentes en el otorgamiento de derechos contractuales (“Derechos a Puntos”) en virtud de los cuales el comprador tiene derecho a puntos que puede canjear cada año por la ocupación y uso de alojamiento en régimen de multipropiedad en los complejos de MRL, forman parte de los “servicios relacionados con bienes inmuebles” en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (actualmente, artículo 45 de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).
  
- 2) En cuanto a las cuotas de mejora, el lugar de la prestación de los servicios es el lugar donde se halle el bien inmueble objeto del derecho de aprovechamiento por turnos del miembro del que se trate. En cuanto a las cuotas de compra, el lugar de la prestación de los servicios se determina atendiendo a los Estados miembros en los que el prestador de los servicios posee bienes inmuebles en el momento en que el cliente adquiere los Derechos a Puntos, por lo que el IVA debe recaudarse a prorrata de los bienes inmuebles disponibles sitios en cada uno de los Estados miembros.
  
- 3) Los servicios anteriormente descritos deben calificarse de “arrendamiento de bienes inmuebles” en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112). No obstante, esta disposición no impide a los Estados miembros excluir dichos servicios de la exención del IVA.»