

Asunto C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Session (Scotland)]

«IVA — Directiva 77/388/CEE — Exenciones — Artículo 13, parte B, letra b) — Alquiler de bienes inmuebles — Venta de derechos contractuales convertibles en derechos de aprovechamiento temporal de alojamientos vacacionales»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Operaciones imponibles — Prestaciones de servicios a título oneroso — Exigibilidad del impuesto*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 2, número 1, 9, ap. 2, letra a), y 10, ap. 2, párr. 1]

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones previstas en la Sexta Directiva — Exención del arrendamiento de bienes inmuebles*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte B, letra b)]

1. Las prestaciones de servicios realizadas por un operador en un plan de opciones, entre las cuales figura la prestación característica, consistente en otorgar derechos contractuales, denominados «derechos a puntos», que permiten a la otra parte contratante recibir puntos que pueden ser canjeados todos los años por un derecho a ocupar temporalmente un alojamiento en los complejos turísticos del prestador de servicios o alojarse en un hotel u otros servicios no precisados en los documentos contractuales, se deben calificar en el momento en que el cliente que participa en ese sistema canjea los derechos que adquirió inicialmente por un servicio propuesto por dicho operador. Cuando se canjean tales derechos por el alojamiento en un hotel o por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, estas prestaciones son prestaciones de servicios relacionados con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que se ejecutan en el lugar donde radican dicho hotel o dicha residencia.

En efecto, en tal sistema en el que, formalmente, no existe intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos compartidos, la adquisición de «derechos a puntos» en el plan de opciones se efectúa con la intención de utilizar esos derechos para canjearlos por servicios propuestos en dicho plan. Así pues, la verdadera prestación por la que se adquieren «derechos a puntos» es el servicio consistente en poner a disposición de los participantes en este plan las distintas contraprestaciones posibles que se pueden obtener gracias a los puntos resultantes de dichos derechos, sin que el servicio se preste totalmente hasta que se canjean dichos puntos. De ello se deduce que, en los supuestos en los que el servicio consista en un alojamiento en un hotel

o en un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, el vínculo entre el servicio prestado y la contraprestación pagada por el cliente, constituida por los puntos resultantes de los derechos previamente adquiridos, se produce en el momento del canje de los puntos por servicios concretos.

Además, puesto que, por una parte, en el momento de adquirir «derechos a puntos», el cliente no puede conocer con precisión las residencias o los demás servicios disponibles en un año dado ni el valor en puntos de una estancia en dichas residencias o de dichos servicios, y que, por otra parte, es el prestador de servicios quien clasifica por puntos las residencias y los servicios disponibles, de modo que la elección del cliente se limita, de entrada, a las residencias y a los servicios a los que puede acceder a la vista del número de puntos de que dispone, no se acreditan los elementos esenciales para exigir el impuesto sobre el valor añadido en el momento de la adquisición inicial de unos derechos como los «derechos a puntos». Dado que el verdadero servicio sólo se obtiene cuando el cliente canjea los puntos resultantes de los «derechos a puntos» que adquirió previamente, sólo entonces se devenga y se hace exigible el impuesto, con arreglo al artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

De ello se deduce que, en ese sistema, sólo se puede determinar el régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a la operación cuando el cliente canjea los puntos resultantes de los derechos previamente adquiridos por el aprovechamiento temporal de una residencia, por el alojamiento en un hotel o por otro servicio, en función del tipo de servicio prestado. Por tanto, el lugar de la prestación será, concretamente, el lugar en el que radiquen la residencia o el hotel en el que el cliente obtiene el derecho a alojarse una vez canjeados dichos puntos.

(véanse los apartados 17, 23, 27 a 30, 32, 33, 42 y 53 y el punto 1 del fallo)

2. En un sistema como el plan de opciones, en el que la prestación característica consiste en otorgar derechos contractuales, denominados «derechos a puntos», que permiten a la otra parte contratante recibir puntos que pueden ser canjeados todos los años por un derecho a ocupar temporalmente un alojamiento en los complejos turísticos del prestador de servicios o alojarse en un hotel u otros servicios no precisados en los documentos contractuales, cuando el cliente canjea los derechos que adquirió inicialmente por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, la prestación de servicios en cuestión es un alquiler de bien inmueble, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, esta disposición no impide a los Estados miembros excluir esta prestación de la exención.

En efecto, el derecho a aprovechar temporalmente una residencia obtenido canjeando unos derechos inicialmente adquiridos cumple los requisitos de un arrendamiento, puesto que, una vez que ha canjeado sus puntos por tal derecho, el cliente está facultado para usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y para impedir que cualquier otra persona disfrute de esa prerrogativa durante un determinado período, y puesto que, por tanto, dicho derecho de aprovechamiento presenta características que se corresponden con el concepto de «alquiler», en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Por lo que respecta a la exclusión mencionada en el número 1 de dicha disposición, que afecta, además de al alojamiento en el marco del sector hotelero, a las operaciones de alojamiento en sectores que tengan una función similar, la expresión «sectores que tengan una función similar» debe interpretarse de forma amplia, puesto que su objetivo es garantizar que queden sujetas al impuesto las operaciones de alojamiento temporal similares a las prestaciones realizadas en el sector hotelero, que pueden hacer la competencia a estas. Los Estados miembros disfrutaban 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 artículo 13, parte B, letra b), número 1, de la Sexta Directiva. En consecuencia, incumbe a éstos, al adaptar su Derecho interno a esta disposición, establecer los criterios que les parezcan adecuados para establecer la distinción entre las operaciones imponibles y las que no lo son, esto es, el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles. Por consiguiente, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no impide que un Estado miembro someta al impuesto sobre el valor añadido la cesión a título oneroso de derechos de aprovechamiento temporal de residencias en posesión de terceros.

(véanse los apartados 47, 49 a 52 y 54 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 16 de diciembre de 2010 (*)

«IVA – Directiva 77/388/CEE – Exenciones – Artículo 13, parte B, letra b) – Alquiler de bienes inmuebles – Venta de derechos contractuales convertibles en derechos de aprovechamiento temporal de alojamientos vacacionales»

En el asunto C-270/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Court of Session (Scotland) (Reino Unido), mediante resolución de 10 de julio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de julio de 2009, en el procedimiento entre

MacDonald Resorts Ltd

y

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (Ponente) y M. Ilešić y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de junio de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de MacDonald Resorts Ltd, por el Sr. C. Tyre, QC, y el Sr. D. Small, advocate;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Hathaway y la Sra. F. Penlington, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. P. Mantle, Barrister;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. G. Kanellopoulos, las Sras. S. Trekli y M. Tassopoulou y el Sr. S. Spyropoulos, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Afonso y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 9, 10 y 13, parte 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002, L 15, p. 24) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre MacDonald Resorts Ltd (en lo sucesivo, «MRL») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administración tributaria del Reino Unido) en relación con el régimen aplicable, en concepto de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), a determinadas prestaciones de servicios de MRL.

Marco jurídico

3 El artículo 9 de la Sexta Directiva dispone:

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

2. Sin embargo:

a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles;

[...]»

4 El artículo 10, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva establece:

«1. Se considerarán como:

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

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 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 retrasada de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.»

5 Con arreglo al artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva:

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

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

La actividad de MRL

6 MRL es una sociedad con sede en el Reino Unido. Está inscrita en el registro del IVA en este Estado miembro y en el registro español del IVA.

7 La actividad de MRL, que se ejerce en el Reino Unido y en España, consiste en comercializar derechos de aprovechamiento por turnos («timesharing») de alojamientos situados en complejos residenciales turísticos en ambos Estados miembros (en lo sucesivo, «derechos de aprovechamiento por turnos»). Utiliza los mismos documentos contractuales en el Reino Unido y en España.

8 Desde el 3 de octubre de 2003, MRL comercializa un nuevo producto que consiste en un plan de «opciones» denominado «Options by MacDonald Hotel and Resorts» (opciones de MacDonald Hotels and Resorts; en lo sucesivo, «plan de opciones»). La creación de este programa perseguía una mejor explotación de los derechos de aprovechamiento por turnos no vendidos y ofrecer a los clientes de MRL mayor flexibilidad en cuanto a las modalidades de alojamiento en sus residencias, en concreto en lo relativo a la elección de la residencia y del período de uso.

9 Para ejecutar el plan de opciones, MRL fundó un club, llamado también «Options by MacDonald Hotel and Resorts» (en lo sucesivo, «Club»). Se trata de un ente sin ánimo de lucro sin personalidad jurídica, regido por unos estatutos escritos (en lo sucesivo, «estatutos»). Con arreglo a los mismos, el objeto principal del Club es «garantizar a los miembros el derecho a reservar alojamiento para sus vacaciones y otras ventajas complementarias por períodos concretos cada año, durante un período de 30 años mencionado más adelante en las condiciones del [plan de opciones], según se define en los presentes estatutos».

10 De la decisión de remisión resulta que las características principales de dichos estatutos y de los contratos que a los mismos se remiten se pueden describir como sigue:

- el Club se constituyó por un período de 30 años, comprendido entre el 3 de octubre de 2003 y el 2 de octubre de 2033;
- MRL es el miembro fundador, con facultades y responsabilidad para llevar a cabo la actividad mercantil y demás asuntos del Club, gestionar el plan de opciones y adoptar cuantas medidas considere necesarias a tal objeto;
- en su condición de miembro fundador, MRL nombró un administrador fiduciario y le transfirió sus derechos y títulos sobre todos los derechos de aprovechamiento por turnos correspondientes a su parque de alojamientos en régimen de aprovechamiento por turnos. Los estatutos nombraron a MRL titular de los «derechos a puntos» devengados por estos inmuebles. MRL puede ceder dichos derechos a los miembros ordinarios;
- los clientes de MRL que solicitan incorporarse al plan de opciones y que cumplen todas las condiciones pertinentes para ello se convierten en miembros ordinarios del Club. Adquieren «derechos a puntos», bien por cesión de MRL, bien depositando ante el administrador fiduciario derechos de aprovechamiento por turnos correspondientes a semanas fijas;

- MRL asigna un valor a todas las semanas de aprovechamiento a disposición de los miembros. Este valor se expresa en un determinado número de puntos que se calcula según la ubicación, la calidad y el tipo de alojamiento, y según la época del año a que se refieran. Todos los años los miembros reciben un determinado número de puntos, en función de sus derechos a puntos. Durante ese año, pueden canjear estos puntos por el derecho a usar un alojamiento determinado durante un cierto período, de conformidad con la elección que pueden realizar hasta el límite de sus puntos y de las semanas de aprovechamiento disponibles. La expresión «derechos a puntos» designa pues el derecho de los miembros a recibir anualmente cierto número de puntos para poder ejercer su derecho a usar un alojamiento durante ese año;
- la adquisición de la condición de miembro del plan de opciones no conlleva el abono de ninguna cuota de inscripción, pero, al solicitar incorporarse, el nuevo miembro ordinario debe adquirir «derechos a puntos», de conformidad con dos métodos posibles, bien adquiere esos derechos de MRL, actualmente al precio unitario de 2,50 GBP, sin perjuicio de descuentos promocionales, y esa compra se lleva a cabo mediante la celebración de un «contrato de venta de puntos» entre el nuevo miembro y MRL, bien recibe «derechos a puntos» a cambio del depósito ante el administrador fiduciario de los derechos de aprovechamiento por turnos adquiridos previamente a MRL y del pago de una «cuota de mejora»;
- este segundo método puede llevarse a cabo de dos maneras diferentes. Por una parte, quien ya posea derechos de aprovechamiento por turnos de MRL puede incluir la residencia sobre la que recaen estos derechos en el plan de opciones, suscribiendo con MRL un «contrato de mejora» y adquirir de este modo los «derechos a puntos» correspondientes a dichos derechos. Por otra parte, quien no posea derechos de aprovechamiento por turnos puede celebrar con MRL un «contrato de reventa y mejora», por el que adquiere esos derechos y los aporta simultáneamente al plan de opciones. Los miembros que hayan suscrito cualquiera de los contratos mencionados son denominados «miembros especiales». Esos miembros conservan el derecho, ejercitable durante los dos primeros meses de cada año, a disfrutar de los derechos de aprovechamiento por turnos que aportaron al plan de opciones durante el año en cuestión. En caso contrario, reciben un número de puntos que podrán utilizar en otros alojamientos con valor equivalente que figuren en el plan de opciones. Una vez depositados por el miembro especial sus derechos de aprovechamiento por turnos ante el administrador fiduciario, son puestos a disposición de los demás miembros, que podrán canjear sus puntos para ocupar el alojamiento a que se refieren durante las semanas a las que corresponden dichos derechos de aprovechamiento;
- los miembros ordinarios se comprometen a pagar los gastos de gestión anuales en función de los «derechos a puntos» que posean y las comisiones de transacción generadas por la reserva de alojamiento al canjear sus puntos. El pago se abona a MRL en Escocia;
- los miembros ordinarios pueden adquirir «derechos a puntos» adicionales de MRL en cualquier momento;
- MRL puede acordar con los miembros el canje de sus puntos por alojamiento en hoteles gestionados por ella o por otros servicios. Así, MRL ofreció a los miembros la facultad de solicitar, con hasta diez meses de antelación, el canje de sus puntos por alojamiento en períodos de tres, cuatro o siete noches en alguno de los más de 70 hoteles, según disponibilidad. El número de puntos exigidos para esa reserva varía según la propia clasificación de los hoteles en cuestión. Una vez confirmada la reserva, MRL responde frente al hotel de los gastos de alojamiento;
- los miembros puedan guardar los puntos no utilizados de un año para el siguiente. Pueden guardar todos los puntos a que tienen derecho si la solicitud se presenta con una antelación mínima de nueve meses de la finalización del año en curso y hasta el 50 % de estos puntos si la

solicitud se presenta entre nueve y tres meses antes de que finalice el año en curso;

- inversamente, hasta tres meses antes de que finalice el año, los miembros pueden tomar puntos prestados que se descuentan de los que les corresponderán el año siguiente para poder realizar una reserva que exija un número de puntos que supere a los que poseen en el año en curso, mediante el pago los gastos de gestión estimados para el año siguiente en el momento en que realizan dicha reserva;
- MRL puede garantizar que los miembros del Club accedan a un plan externo (es decir, gestionado por un tercero) de canje de derechos de aprovechamiento por turnos. Así, MRL se vinculó con un plan denominado «Interval International», de modo que, al incorporarse al plan de opciones, los miembros se convierten, sin gastos adicionales, en miembros de dicho plan Interval International durante dos años. Con posterioridad, los miembros pueden seguir siendo socios de este último plan mediante otro contrato y a sus propias expensas. Esta suscripción complementaria confiere a los miembros del plan de opciones el derecho a intercambiar semanas de aprovechamiento incluidas en el mismo, para las que canjearon sus puntos en un año concreto, por el alojamiento ofrecido por otros miembros del plan Interval International. MRL está facultada para resolver o modificar cualquier incorporación a planes externos de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos que organice;
- MRL está facultada en todo momento para eliminar del plan de opciones cualquiera de las semanas de aprovechamiento correspondientes a derechos de aprovechamiento por turnos depositados ante el administrador fiduciario. No obstante, estará obligada a garantizar que siempre hay un número suficiente de alojamientos disponible para satisfacer la totalidad de los «derechos a puntos» que posean tanto ella misma como los miembros ordinarios. MRL tiene asimismo derecho a determinar y modificar la clasificación por puntos de las residencias y a cambiar el tenor de los puntos y de los «derechos a puntos» aumentando o disminuyendo su número en concordancia, pero siempre manteniendo su valor.

El procedimiento ante las autoridades nacionales

- 11 El litigio principal se refiere a la calificación que debe darse, a efectos del IVA, a la prestación de determinados servicios por parte de MRL en el desarrollo de su actividad de cesión de derechos de aprovechamiento por turnos. También resulta controvertido cuál es el lugar de prestación de esos servicios.
- 12 El conflicto surge a raíz de una resolución de los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, dictada en el mes de marzo de 2004, conforme a la cual, por una parte, la cesión de «derechos a puntos» que lleva a cabo MRL constituye la prestación, imponible, de ventajas derivadas de la incorporación a un club y, por otra parte, el lugar de dicha prestación es el Reino Unido.
- 13 MRL interpuso un recurso contra dicha resolución ante el VAT and Duties Tribunal, Edimburgh, que el mismo desestimó mediante resolución de 16 de junio de 2006.
- 14 La Court of Session (Scotland), que conocía de una apelación contra esta última resolución, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) En el supuesto de que la parte demandante, conforme a lo dispuesto en los estatutos del [Club] y en los contratos que a los mismos remiten, 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 tiempo compartido en los complejos de la

parte demandante, ¿debe calificarse esa prestación como arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva [...] [o] como pertenencia a un club, o [debe calificarse incluso] de otra forma?

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

[–] en algunos casos, los derechos contractuales se adquieran a cambio de que el cliente deposite ante MRL derechos de ocupación [en régimen de tiempo compartido] preexistentes de los que ya fuera titular sobre un alojamiento [...] en un lugar determinado durante una o varias semanas fijas;

[–] el cliente pueda, en cualquier año, decidir no canjear por derechos de ocupación los puntos a los que tiene derecho ese año en su totalidad o en parte y, en su lugar, optar por aumentar su derecho a puntos para el año siguiente o, con sujeción a las condiciones contractuales del plan [de opciones] en un año determinado, por aumentar el número de puntos a que tiene derecho “pidiendo prestados” [...] puntos que le corresponderían el año siguiente;

[–] los bienes inmuebles que integran el parque de alojamientos puedan cambiar entre el momento en que se adquieren los “derechos a puntos” y el momento en que se canjean los puntos;

[–] el número de puntos a los que el cliente tiene derecho cada año puede ser modificado por el prestador de servicios de conformidad con las condiciones contractuales del plan [de opciones];

[–] la parte recurrente pueda acordar de vez en cuando que los titulares de “derechos a puntos” tengan acceso a [otro] plan de canje de derechos de aprovechamiento por turnos;

[–] la parte recurrente pueda acordar de vez en cuando que los titulares de “derechos a puntos” canjeen sus puntos por alojamiento en hoteles gestionados por ella o por otras ventajas ofrecidas por ésta?

3) a) En el supuesto de que preste los servicios descritos en las dos primeras cuestiones un sujeto pasivo, ¿se trata de “servicios relacionados con bienes inmuebles” en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva [...] [?]

b) [En caso afirmativo], en el supuesto de que los miembros [de dicho Club] puedan ejercer sus derechos contractuales ocupando alojamientos en régimen de tiempo compartido 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

15 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pretende, en esencia, por una parte, que se precisen la calificación de prestaciones de servicios como las controvertidas en el litigio principal y el lugar en el que se realizan dichas prestaciones y, por otra, saber si resulta aplicable a dichas prestaciones la excepción prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Sobre la calificación y el lugar de la prestación

16 Procede recordar que, a tenor del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal». A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso», en el sentido de dicha

disposición, y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre el autor de dicha prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el autor de dicha prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse 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, apartado 26, y de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C?174/00, Rec. p. I?3293, apartado 39).

17 La prestación característica del tipo de servicios objeto del contrato controvertido en el litigio principal consiste en otorgar derechos contractuales, denominados «derechos a puntos», que permiten a la otra parte contratante recibir puntos que pueden ser canjeados todos los años por un derecho a ocupar temporalmente un alojamiento en los complejos turísticos del prestador de servicios o a alojarse en un hotel o a otros servicios no precisados en los documentos contractuales.

18 En estas circunstancias, procede examinar los elementos de dicho contrato para determinar cuáles son los servicios prestados como contrapartida a la remuneración que percibe el prestador. A este respecto, procede seguir el método empleado por la Abogado General en el punto 52 de sus conclusiones e identificar de este modo, en primer lugar, las distintas modalidades retributivas previstas por dicho contrato.

19 De la resolución de remisión se deduce que, de conformidad con el plan de opciones, el cliente puede convertirse en titular de «derechos a puntos», bien adquiriéndolos de MRL a cambio del abono de un precio de adquisición, bien depositando derechos de aprovechamiento por turnos correspondientes a semanas fijas ante el administrador fiduciario y abonando una «cuota de mejora».

20 En el segundo supuesto, quien ya sea titular de derechos de aprovechamiento por turnos puede adquirir los «derechos a puntos», que los transferirá al plan de opciones de conformidad con un «contrato de mejora» celebrado con MRL. A partir del momento en que adquiere derechos en el plan de opciones, esta persona pierde, en principio, la vinculación con los derechos concretos de aprovechamiento por turnos que facultaron esta adquisición.

21 Es cierto que esta última característica distingue el plan de opciones del sistema controvertido en el asunto que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe (C?37/08, Rec. p. I?7533), a la que se refiere MRL. En efecto, el acceso al plan de opciones de MRL tiene lugar con la adquisición pura y simple de puntos y estos puntos son los que luego pueden ser canjeados por servicios prestados por MRL de conformidad con el mismo plan. De este modo, los puntos, a los que puede aspirar cualquier titular de «derechos a puntos», reflejan el valor de una estancia en una residencia dada u otros servicios prestados por MRL, además de ser, en cierto modo, el medio de pago que los clientes utilizan, en particular, para pagar la adquisición de un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia. En cambio, el sistema controvertido en el asunto que dio origen a la sentencia RCI Europe, antes citada, constituía un mero sistema de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos.

22 Sin embargo, esta distinción no excluye que se emplee el mismo criterio de apreciación, concretamente, el relativo a la intención final con la que los miembros efectuaron el pago de los servicios recibidos (sentencia RCI Europe, antes citada, apartado 29).

23 Pues bien, al emplear este criterio en un sistema en el que, formalmente, no existe intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos compartidos, como en el litigio principal, la adquisición de «derechos a puntos» en el plan de opciones se efectúa con la intención de utilizar esos derechos para canjearlos por servicios propuestos en dicho plan.

24 En efecto, como señaló la Abogado General en el punto 75 de sus conclusiones, el cliente celebra el contrato inicial no con la intención de coleccionar puntos, sino de usar temporalmente una residencia o de obtener otros servicios que serán seleccionados con posterioridad. Así pues, para el cliente la compra de «derechos a puntos» no es un fin en sí mismo. La adquisición de tales derechos y el canje de los puntos constituyen pasos intermedios realizados para obtener el derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, el alojamiento en un hotel u otro servicio.

25 En consecuencia, el comprador de los «derechos a puntos» recibe la contraprestación prevista correspondiente a su pago inicial en el momento final de dicho canje.

26 Pues bien, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado y que una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado por el prestador y la contraprestación recibida por éste (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartados 11 y 12, y *Tolsma*, antes citada, apartado 14).

27 Por consiguiente, en un sistema como el plan de opciones, la verdadera prestación por la que se adquieren «derechos a puntos» es el servicio consistente en poner a disposición de los participantes en este plan las distintas contraprestaciones posibles que se pueden obtener gracias a los puntos resultantes de dichos derechos. En efecto, el servicio no se presta totalmente hasta que se canjean dichos puntos.

28 De ello se deduce que, en los supuestos en los que el servicio consista en un alojamiento en un hotel o en un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, el vínculo entre el servicio prestado y la contraprestación pagada por el cliente, constituida por los puntos resultantes de los derechos previamente adquiridos, se produce en el momento del canje de los puntos por servicios concretos.

29 Además, en lo relativo a un sistema como el controvertido en el litigio principal, procede señalar, por una parte, que, en el momento de adquirir «derechos a puntos», el cliente no puede conocer con precisión las residencias o los demás servicios disponibles en un año dado ni el valor en puntos de una estancia en dichas residencias o de dichos servicios. Por otra parte, es MRL quien clasifica por puntos las residencias y los servicios disponibles, de modo que la elección del cliente se limita, de entrada, a las residencias y a los servicios a los que puede acceder a la vista del número de puntos de que dispone.

30 En estas circunstancias, no se acreditan los elementos esenciales para exigir el IVA en el momento de la adquisición inicial de unos derechos como los «derechos a puntos», lo que excluye la aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

31 Pues bien, como se deduce de la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals y Goldsborough Developments* (C-419/02, Rec. p. I-1685), para que el IVA sea exigible, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, y por consiguiente, que los bienes o servicios estén identificados con precisión. En consecuencia, no pueden estar sujetos al IVA los

pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados (sentencia BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments, antes citada, apartado 50).

32 En consecuencia, dado que el verdadero servicio sólo se obtiene cuando el cliente canjea los puntos resultantes de los «derechos a puntos» que adquirió previamente, sólo entonces se devenga y se hace exigible el impuesto, con arreglo al artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

33 De ello se deduce que, en ese sistema, sólo se puede determinar el régimen del IVA aplicable a la operación cuando el cliente canjea los puntos resultantes de los derechos previamente adquiridos por el aprovechamiento temporal de una residencia, por el alojamiento en un hotel o por otro servicio, en función del tipo de servicio prestado. Por tanto, el lugar de la prestación será, concretamente, el lugar en el que radiquen la residencia o el hotel en el que el cliente obtiene el derecho a alojarse una vez canjeados dichos puntos.

34 Es cierto que, como observó la Abogado General en los puntos 79 a 86 de sus conclusiones, pueden surgir dificultades para aplicar este principio, como la exigencia de convertir, cada vez que se canjean puntos, los puntos canjeados por el cliente por el valor monetario correspondiente al de los «derechos a puntos», los problemas ligados a la falta de precisión del tipo de cambio de los «derechos a puntos» y puntos, la no sujeción de los ingresos durante un período potencialmente largo, los problemas ligados a variaciones de los tipos impositivos del IVA entre la adquisición de los «derechos a puntos» y el canje de los puntos correspondientes, y a la posibilidad de que el cliente no canjee sus puntos.

35 Sin embargo, tales dificultades no pueden justificar que se opte por una solución, como la sugerida por MRL, de que se determine el lugar de prestación aplicando un método de reparto global, basado en el parque de alojamientos disponibles en el momento en que se adquieren «derechos a puntos».

36 La aplicación de ese método suscitaría también dificultades de distintos órdenes y conllevaría además riesgos de abuso, al posibilitar que el sujeto pasivo incluya en dicho parque alojamientos presuntamente disponibles, aunque no usados, situados en Estados no sujetos al control fiscal de la Unión Europea.

37 Además, ese método de reparto carece por completo de base legal expresa en la Sexta Directiva. Su única justificación sería, en realidad, la simplificación del trabajo administrativo que a MRL le supone cumplir con sus obligaciones tributarias.

38 En este contexto, procede recordar que una empresa como MRL, por su condición de sujeto pasivo del IVA, está obligada, con arreglo al título XIII de la Sexta Directiva, a cierto número de obligaciones, entre ellas, la prevista en el artículo 22, apartado 2, de la misma, de «formalizar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal».

39 Así pues, para cumplir con esta obligación, a esa empresa le corresponde presentar una contabilidad que permita identificar de manera suficientemente transparente la base imponible, lo que es indispensable para el funcionamiento del régimen común del IVA.

40 Procede añadir que los Estados miembros no se hallan inermes frente a eventuales comportamientos no cooperativos por parte de los sujetos pasivos. En efecto, el principio de un sistema común del IVA no se opone a la introducción de medidas que sancionen las irregularidades cometidas en la declaración del importe del IVA adeudado. Al contrario, el artículo

22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA dispone que los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto (sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de enero de 2009, K-1, C?502/07, Rec. p. I?161, apartado 20).

41 Por último, procede indicar que, con arreglo al artículo 80, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 374, p. 1), para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una prestación de servicios que implique vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea, en ciertos casos, el valor normal de mercado.

42 A la vista de todos estos elementos, procede considerar que las prestaciones de servicios realizadas por un operador como MRL en un sistema como el plan de opciones deben calificarse en el momento en que un cliente que participa en ese sistema canjea los derechos que adquirió inicialmente por un servicio propuesto por dicho operador. Cuando se canjean tales derechos por el alojamiento en un hotel o por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, estas prestaciones son prestaciones de servicios relacionados con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que se ejecutan en el lugar donde radican dicho hotel o dicha residencia.

Sobre la posibilidad de exención con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva

43 Por lo que respecta a la cesión de derechos tales como los «derechos a puntos» controvertidos en el litigio principal que pueden ser utilizados para alojarse en hoteles, es obligado señalar que la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva está expresamente excluida por el punto 1 de esta disposición en lo relativo a las operaciones de alojamiento que se efectúen en el marco del sector hotelero.

44 En cambio, cuando tales derechos permiten obtener el aprovechamiento temporal de una residencia, procede determinar si se debe calificar la cesión de dichos derechos como «alquiler de bienes inmuebles», en el sentido del mencionado artículo 13, parte B, letra b), y si resultan aplicables las exclusiones a las excepciones previstas por dicha disposición.

45 Con carácter preliminar, es preciso recordar 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 (véanse, en particular, las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, C?472/03, Rec. p. I?1719, apartado 24; de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, Rec. p. I?1385, apartado 13, y de 13 de julio de 2006, United Utilities, C?89/05, Rec. p. I?6813, apartado 21).

46 Según reiterada jurisprudencia, la característica fundamental del concepto de «[alquiler] de bienes inmuebles», en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es conferir a la otra parte contratante, 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 (véanse, en este sentido, en particular, las 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 de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis, C?275/01, Rec. p. I?5965, apartado 25). Para apreciar si esta definición conviene a un contrato en particular, han de tomarse en consideración todas las características de la operación y las circunstancias en las que se desarrolla. A este respecto, el elemento decisivo es el contenido

objetivo de la operación, cualquiera que sea la calificación que las partes le hayan otorgado (véase, en este sentido, la sentencia Cantor Fitzgerald International, antes citada, apartado 33).

47 En un contexto como el del asunto principal, el derecho a aprovechar temporalmente una residencia obtenido canjeando unos derechos inicialmente adquiridos cumple los requisitos de un arrendamiento, puesto que presenta características que se corresponden con el concepto de «alquiler», en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Efectivamente, de los elementos suministrados por el tribunal remitente se deduce que, una vez que un miembro ha canjeado sus puntos por tal derecho, está facultado para usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y para impedir que cualquier otra persona disfrute de esa prerrogativa durante un determinado período.

48 Por otra parte, como señaló la Abogado General en el punto 106 de sus conclusiones, en un sistema como el controvertido en el litigio principal, un cliente adquiere «derechos a puntos» con la intención de disfrutar del derecho a aprovechar temporalmente una residencia vacacional. Por tanto, para clasificar como «[alquiler]» la cesión de ese derecho de aprovechamiento es irrelevante que cuando se efectúa la primera transacción aún no se conozcan suficientemente las características del bien inmueble a que se refiere, puesto que las partes contractuales ya conocen las condiciones de uso.

49 Por lo que respecta a la exclusión mencionada en el número 1 de dicha disposición, ésta afecta, además de al alojamiento en el marco del sector hotelero, a las operaciones de alojamiento en sectores que tengan una función similar, bien entendido que, con arreglo al párrafo segundo de dicho artículo 13, parte B, letra b), los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de la exención prevista en dicha letra b) a otros supuestos.

50 Como proclamó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 12 de abril de 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481, apartados 20 a 22), la expresión «sectores que tengan una función similar» debe interpretarse de forma amplia, puesto que su objetivo es garantizar que queden sujetas al impuesto las operaciones de alojamiento temporal similares a las prestaciones realizadas en el sector hotelero, que pueden hacer la competencia a estas. Los Estados miembros disfrutaban 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 de la letra b) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva. En consecuencia, incumbe a estos, al adaptar su Derecho interno a esta disposición, establecer los criterios que les parezcan adecuados para establecer la distinción entre las operaciones imponibles y las que no lo son, esto es, el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

51 Se desprende de las consideraciones precedentes que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no impide que un Estado miembro someta al IVA la cesión a título oneroso de derechos de aprovechamiento temporal de residencias en posesión de terceros.

52 En vista de estas consideraciones, procede declarar que, en un sistema como el plan de opciones, cuando el cliente canjea los derechos que adquirió inicialmente por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, la prestación de servicios en cuestión es un alquiler de bien inmueble, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva [que se corresponde en la actualidad con el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112]. No obstante, esta disposición no impide a los Estados miembros excluir esta prestación de la exención.

53 En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que las prestaciones de servicios realizadas por un operador como la demandante en el litigio principal en un sistema

como el plan de «opciones» controvertido en el litigio principal deben calificarse en el momento en que un cliente que participa en ese sistema canjea los derechos que adquirió inicialmente por un servicio propuesto por dicho operador. Cuando se canjean tales derechos por el alojamiento en un hotel o por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, estas prestaciones son prestaciones de servicios relacionados con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que se ejecutan en el lugar donde radican dicho hotel o dicha residencia.

54 En un sistema como el plan de «opciones» controvertido en el litigio principal, cuando el cliente canjea los derechos que adquirió inicialmente por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, la prestación de servicios en cuestión es un alquiler de bien inmueble, 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 esta prestación de la exención.

Costas

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

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

- 1) **Las prestaciones de servicios realizadas por un operador como la demandante en el litigio principal en un sistema como el plan de «opciones» controvertido en el litigio principal deben calificarse en el momento en que un cliente que participa en ese sistema canjea los derechos que adquirió inicialmente por un servicio propuesto por dicho operador. Cuando se canjean tales derechos por el alojamiento en un hotel o por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, estas prestaciones son prestaciones de servicios relacionados con un bien inmueble, 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, en su versión modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, que se ejecutan en el lugar donde radican dicho hotel o dicha residencia.**
- 2) **En un sistema como el plan de «opciones» controvertido en el litigio principal, cuando el cliente canjea los derechos que adquirió inicialmente por un derecho de aprovechamiento temporal de una residencia, la prestación de servicios en cuestión es un alquiler de bien inmueble, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2001/115 [que se corresponde en la actualidad con el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido]. No obstante, esta disposición no impide a los Estados miembros excluir esta prestación de la exención.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.