Downloaded via the EU tax law app / web

Asunto C?37/08

RCI Europe

contra

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

(Petición de decisión prejudicial planteada por el VAT and Duties Tribunal, London)

«Sexta Directiva IVA — Conexión fiscal — Prestaciones de servicios vinculadas con un inmueble — Prestación de servicios consistentes en facilitar el intercambio de facultades de uso de un inmueble de destino vacacional por parte de sus titulares»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prestaciones de servicios — Determinación del lugar de conexión a efectos fiscales — Prestaciones de servicios vinculadas con un inmueble

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 9, ap. 2, letra a)]

El artículo 9, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388 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, 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.

En efecto, es difícil establecer la relación entre la asociación que organiza el intercambio y sus socios sin tener en cuenta la finalidad de esta relación. Además, 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. El propietario que desee intercambiar su derecho de aprovechamiento por turno con el de otro no entra en contacto directo con éste, sino con la asociación que organiza el intercambio. Lo que distingue este sistema de un simple arrendamiento en cualquier agencia de viajes es que, en este sistema, la persona en cuestión no paga por una prestación vacacional, sino por el servicio prestado por dicha asociación por facilitar el intercambio de su derecho relativo a un inmueble particular. De ello se desprende que el inmueble al que se vincula la prestación de servicios de la asociación es aquel sobre el cual el propietario que desea intercambiar posee su derecho. Además, la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios contenidas en el artículo 9 de la Sexta Directiva exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios. Ahora bien, en el marco de la organización del intercambio de los derechos de aprovechamiento por turno inmuebles vacacionales, las prestaciones de servicios tampoco se consumen en el lugar de establecimiento de la organización del intercambio, sino en el lugar en que se sitúa el bien

inmueble al que se refieren el derecho de aprovechamiento que es objeto del servicio de intercambio. Por lo que se refiere a las cuotas de inscripción, las cuotas de suscripción anuales y las cuotas de intercambio, dicho inmueble es aquel sobre el cual el socio en cuestión tiene los derechos de aprovechamiento por turno, que pone a disposición del sistema de intercambio.

(véanse los apartados 37 a 39, 41 y 43 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 3 de septiembre de 2009 (*)

«Sexta Directiva IVA – Conexión fiscal – Prestaciones de servicios vinculadas con un inmueble – Prestación de servicios consistentes en facilitar el intercambio de facultades de uso de un inmueble de destino vacacional por parte de sus titulares»

En el asunto C?37/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), mediante resolución de 9 de enero de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de enero de 2008, en el procedimiento entre

RCI Europe

y

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ileši?, A. Tizzano, A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de febrero de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de RCI Europe, por el Sr. H. Foster, Solicitor, y por la Sra. M. Hall y el Sr. M. Angiolini, Barristers;

– en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;

– en nombre del Gobierno griego, por los Sres. S. Spyropoulos e I. Bakopoulos y por las Sras. S. Alexandriou y V. Karra, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno español, por la Sra. B. Plaza Cruz, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de abril de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), incorporado al artículo 45 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 347, p.1), que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre RCI Europe y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners»), en relación con una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

3 El artículo 9, apartados 1 y 2, letra a), 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 26, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva es del siguiente tenor:

«1. Los Estados miembros aplicarán el [IVA] a las operaciones de las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las

agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación el apartado 3 del punto A del artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

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

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

La actividad empresarial de RCI Europe

5 RCI Europe se constituyó en el Reino Unido el 29 de noviembre de 1973. Su actividad empresarial guarda relación con la facilitación y organización del intercambio de facultades de uso pertenecientes a socios que son titulares de un derecho de aprovechamiento por turno de viviendas vacacionales fuera del territorio de dicho Estado miembro.

6 RCI Europe explota un programa de intercambio de derechos de aprovechamiento por turno semana por semana, de nombre «RCI Weeks», cuyas características concretas se detallan a continuación.

7 Se ofrece a los promotores de conjuntos turísticos adquirir la condición de lo que se denomina «afiliados». Las personas titulares de derechos de aprovechamiento por turno en un conjunto turístico afiliado pueden solicitar su inscripción como socios del programa RCI Weeks.

8 La inscripción en dicho programa RCI Weeks faculta al socio para aportar las facultades de uso vacacional inherentes a su derecho de aprovechamiento por turno a un Fondo de alojamientos en régimen de aprovechamiento por turno (en lo sucesivo, «Fondo Weeks»), y para disfrutar de las facultades de uso vacacional aportadas por otro socio. A este respecto, los socios establecen contacto exclusivamente con RCI Europe. Cuando se aportan las facultades de uso vacacional al Fondo Weeks, RCI Europe no adquiere derechos sobre el inmueble al que está vinculada el derecho de aprovechamiento por turno. Al contrario, el titular del derecho de aprovechamiento por turno conserva ese derecho en todo momento.

9 Los socios del programa RCI Weeks abonan una cuota de inscripción, válida para un período de entre uno y cinco años, además de las cuotas de suscripción anuales. A esto se añade una cuota de intercambio que se paga en la fecha en que se solicita el intercambio. Desde el punto de vista contable, RCI Europe considera esta cuota como un depósito reembolsable. Si no consigue hallar dentro del Fondo Weeks un intercambio que interese al socio, retendrá la cuota de intercambio como crédito en la cuenta del socio para futuras cuotas de intercambio o, si lo pide el socio, la devolverá.

10 RCI Europe puede completar el Fondo Weeks con la adquisición de alojamientos a un tercero, o la aportación por un promotor de otros derechos de alojamiento por semana. El socio de RCI Weeks puede solicitar un intercambio con esos alojamientos adicionales mediante pago de una cuota de intercambio.

El procedimiento ante las autoridades tributarias nacionales

11 RCI Weeks tiene su domicilio social en el Reino Unido. La mayor parte de sus socios poseen la nacionalidad de ese Estado miembro. Por otro lado, muchos de los inmuebles sujetos al programa de intercambio RCI Weeks están situados en España. Las respectivas autoridades tributarias del Reino Unido y de España exigieron a RCI Weeks el pago del IVA por las operaciones realizadas, lo que dio lugar, en definitiva, a una doble imposición en dos Estados miembros diferentes.

12 De la resolución de remisión se deduce que RCI Europe, hasta el 31 de diciembre de 2003, estuvo pagando el IVA en el Reino Unido por todas las cuotas de inscripción percibidas de nuevos socios y por todas las cuotas de suscripción anuales percibidas de los antiguos socios. Además, hasta el 31 de diciembre de 2005 RCI Europe estuvo pagando el IVA en el Reino Unido por las cuotas de intercambio que había percibido de socios que adquirían un derecho de aprovechamiento por turno sobre un inmueble sito en la Unión Europea. RCI Europe no pagaba el IVA en el Reino Unido por los ingresos de las cuotas de intercambio que había percibido de socios que adquirían tal derecho de aprovechamiento sobre un inmueble sito fuera de la Unión.

13 Las autoridades tributarias españolas consideran que los servicios de RCI Europe están directamente vinculados con bienes inmuebles y que, por tanto, están sujetos al IVA en el país en el que estaba radicado el bien inmueble objeto de aprovechamiento por turno. Las liquidaciones efectuadas por las autoridades tributarias españolas con cargo a RCI Europe, junto con las sentencias denegatorias de los tribunales económico-administrativos, han sido recurridas en casación ante el Tribunal Supremo.

14 El 1 de enero de 2004, RCI Europe dejó de declarar en el Reino Unido el IVA por las cuotas de inscripción y de suscripción que percibía de los socios titulares de derechos de aprovechamiento por turnos relativos a inmuebles situados en España. También dejó de declarar en el Reino Unido el IVA por las cuotas de intercambio que percibía de los socios que intercambiaban sus facultades de uso vacacional por las correspondientes sobre inmuebles sitos en España.

15 El 23 de marzo de 2005, los Commissioners decidieron practicar una liquidación con objeto de recaudar el IVA que consideraban habría debido declarar RCI Europe durante el año 2004 por las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción anuales percibidas de los socios titulares de derechos de aprovechamiento de uso vacacional de inmuebles sitos en España y por las cuotas de intercambio percibidas por los derechos de aprovechamiento por turnos de inmuebles sitos en España. La liquidación fue practicada el 5 de abril de 2005 por importe de 1.339.709 GBP.

16 Dicha liquidación fue impugnada el 5 de mayo de 2005 por RCI Europe ante el órgano jurisdiccional remitente.

17 El órgano jurisdiccional remitente, en su resolución de remisión, hace referencia a la incertidumbre jurídica continuada sobre la determinación del lugar de la prestación y a la posibilidad de que esa inseguridad afecte de manera adversa a la marcha del negocio de RCI Europe.

18 En tales circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, London, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En el contexto de los servicios prestados por [RCI Europe] a cambio de:

– la cuota de inscripción;

– la cuota de suscripción, y

– la cuota de intercambio

pagadas por los socios [de su] sistema Weeks, ¿cuáles son los factores que deben considerarse al determinar si los servicios están “relacionados con” bienes inmuebles, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva [...]?

2) Si alguno de los servicios prestados por [RCI Europe], o todos ellos, están “relacionados con” bienes inmuebles, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva [...], el bien inmueble con el que está relacionado cada uno de los servicios, o todos éstos, ¿es el bien inmueble cuyos derechos de aprovechamiento se aportan al Fondo, o el bien inmueble cuyo aprovechamiento se solicita a cambio de los derechos aportados, o ambos bienes inmuebles?

3) Si alguno de los servicios está “relacionado con” ambos bienes inmuebles, ¿cómo deben calificarse los servicios en virtud de la Sexta Directiva [...]?

4) En vista de las divergentes soluciones adoptadas en diferentes Estados miembros, ¿cómo califica la Sexta Directiva [...] el ingreso de “la cuota de intercambio” que un sujeto pasivo percibe por las siguientes prestaciones de servicios:

– facilitar el intercambio de las facultades de uso vacacional de las que es titular un socio del sistema gestionado por el sujeto pasivo con las facultades de uso vacacional de las que es titular otro socio del mismo sistema; y/o

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

19 Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, cuál es, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el lugar de la prestación de los servicios suministrados por una asociación cuya actividad consiste en organizar el intercambio entre sus socios de los derechos de aprovechamiento por turno de inmuebles vacacionales, como contrapartida de los cuales dicha asociación percibe de sus socios cuotas de inscripción, cuotas de suscripción anuales y cuotas de intercambio.

20 Procede recordar que el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión de las prestaciones de servicios a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 de ese mismo artículo regula una serie de conexiones específicas. 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 (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, y de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen

TRR Trygghetsrådet, C?291/07, Rec. p. I?0000, apartado 24).

21 Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia cuáles son los elementos que deben tenerse en cuenta para determinar si las prestaciones de servicios realizadas como contrapartida de cada uno de los pagos efectuados en el marco global del sistema RCI Weeks presentan o no una «relación» con bienes inmuebles.

22 Como señaló la Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones, según una interpretación razonable de la petición de decisión prejudicial, las cuestiones prejudiciales tienen por objeto determinar en qué medida pueden asignarse a servicios concretos de RCI Europe las diferentes clases de aportaciones y cuotas que deben satisfacer los socios del programa de intercambios RCI Weeks.

23 Por tanto, procede examinar separadamente las diferentes transacciones celebradas por las partes en el marco del sistema RCI Weeks respecto de la relación jurídica sinalagmática a la que se refiere la Abogado General en el punto 57 de sus conclusiones.

24 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la 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 (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).

25 En estas circunstancias, procede examinar cada transacción efectuada en el marco del sistema RCI Weeks, de manera que, por un lado, se identifiquen las prestaciones de servicios suministradas como contrapartida a las diferentes cuotas facturadas por RCI Europe, y, por otro, se aprecien las características de estas prestaciones de servicios respecto de los criterios fijados en el artículo 9 de la Sexta Directiva.

Sobre las prestaciones de servicios suministradas como contrapartida de las diferentes cuotas facturadas por RCI Europe

26 En primer lugar, por lo que se refiere a las cuotas de inscripción y a las cuotas de suscripción anuales, RCI Europe considera que los servicios prestados como contrapartida de éstas no presentan una vinculación suficiente con un bien inmueble determinado y, por tanto, no están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva. Al contrario, considera que procede aplicar la regla general establecida en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, con la consecuencia de que el lugar de las prestaciones de servicios relacionadas con la inscripción y la adhesión de nuevos socios, así como con las cuotas de suscripción vinculadas, es el del lugar en el que el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica.

27 Como RCI Europe, el Gobierno del Reino Unido sostiene que no existe un vínculo suficientemente directo entre las prestaciones de servicios ofrecidas como contrapartida de las cuotas de que se trata en el litigio principal y cualquier bien inmueble. Este punto de vista se basa, en particular, en el hecho de que RCI Europe proporciona un acceso a una especie de mercado en cuyo marco sus socios pueden intercambiar sus derechos de aprovechamiento por turno.

28 Ahora bien, aunque es cierto, como ha señalado la Abogado General en el punto 65 de sus

conclusiones, que se desprende de un análisis detenido de la estructura del negocio de RCI Europe, como el que expone detalladamente ella misma, 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 turno si no tiene la intención de intercambiar sus derechos con los de otros socios.

29 Por otro lado, el carácter sinalagmático del contrato celebrado entre RCI Europe y cada uno de sus socios debe tenerse en cuenta en este contexto. En efecto, 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 turno compartidos mediante el mercado creado por RCI Europe no existiera, las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción carecerían de toda utilidad.

30 A este respecto, 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, por consiguiente, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (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 13).

31 Ciertamente, el servicio prestado por RCI Europe en el litigio principal no es inmediato. No obstante, ésta se compromete a prestar en el futuro el servicio requerido a petición de uno de sus socios.

32 En efecto, si bien el titular de un derecho de aprovechamiento por turnos siempre tiene la posibilidad de alquilar otra propiedad, cuando lo desee, pagando otro alquiler por el bien que desea obtener, el titular de tal derecho inscrito en el programa RCI Weeks que abone regularmente las cuotas de suscripción anuales, tiene la posibilidad, con la ayuda de RCI Europe, de intercambiar su derecho con el de otro propietario pagando sólo las cuotas de intercambio. En efecto, un socio abona las cuotas de inscripción y las cuotas de suscripción anuales como contrapartida de un servicio prestado o que deberá prestarse por RCI Europe, para facilitar el intercambio del derecho de aprovechamiento por turno de dicho socio, y no arrendar a través de una agencia tercera.

33 En una situación parecida el Tribunal de Justicia ha tenido la ocasión de especificar que la circunstancia de que la cuota anual sea fija y no pueda vincularse con cada utilización no incide en el hecho de que se intercambien prestaciones recíprocas entre los socios y el prestador de servicios (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, antes citada, apartado 40). Las cuotas anuales que abonan los socios de una asociación pueden constituir la contrapartida de los servicios que ésta presta, pese a que socios que nunca emplean las instalaciones de la asociación o lo hacen esporádicamente tengan que abonar, no obstante, su cuota anual (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, antes citada, apartado 42).

34 De ello se desprende, que desde esta perspectiva, 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. El servicio que presta 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.

35 En segundo lugar, en relación con las cuotas de intercambio, procede señalar que la prestación de servicios como contrapartida de la cual un socio de RCI Europe abona la cuota de

inscripción es el propio intercambio, o la posibilidad futura de participar en tal intercambio, que constituyen el objetivo principal de cada socio; el acceso al Fondo de intercambios y las informaciones relativas a éste son sólo elementos accesorios a este fin.

Sobre la aplicación de los criterios del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva

36 A este respecto, cabe recordar que el Tribunal de Justicia ha establecido los requisitos de aplicación de esta disposición, en el sentido de que debe existir una relación «suficientemente directa» entre la prestación de servicios y el inmueble en cuestión, dado que el sistema de dicha disposición se opone a que el ámbito de aplicación de esta regla especial se extienda a cualquier prestación de servicios que presente un vínculo, por débil que sea, con un bien inmueble (sentencia de 7 de septiembre de 2006, Heger, C?166/05, Rec. p. I?7749, apartado 23).

37 En el litigio principal, es difícil establecer la relación entre RCI Europe y sus socios sin tener en cuenta la finalidad de esta relación. Además, consta 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.

38 El propietario que desee intercambiar su derecho de aprovechamiento por turno con el de otro no entra en contacto directo con éste, sino con RCI Europe. Lo que distingue el sistema RCI Weeks de un simple arrendamiento en cualquier agencia de vacaciones es que, en este sistema, la persona en cuestión no paga por una prestación vacacional, sino por el servicio prestado por RCI Europe por facilitar el intercambio de su derecho relativo a un inmueble particular. De ello se desprende que el inmueble al que se vincula la prestación de servicios de RCI Europe es aquel sobre el cual el propietario que desea intercambiar posee su derecho.

39 Procede también tener en cuenta que la lógica que subyace en las disposiciones relativas al lugar de la prestación de servicios contenidas en el artículo 9 de la Sexta Directiva exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el entorno en el que se consumen los bienes y los servicios.

40 De ello se desprende que si se aplicara la regla general enunciada en el artículo 9, apartado 1 de la Sexta Directiva, sería fácil para un operador económico como RCI Europe eludir totalmente el IVA sobre sus prestaciones de servicios estableciendo su sede fuera del territorio de aplicación del IVA comunitario.

41 En el litigio principal, las prestaciones de servicios tampoco se consumen en el lugar de establecimiento de RCI Europe, sino en el lugar en que se sitúa el bien inmueble al que se refieren los derechos de aprovechamiento por turno que son objeto del servicio de intercambio. Por lo que se refiere a las cuotas de inscripción, las cuotas de suscripción anuales y las cuotas de intercambio, dicho inmueble es aquel sobre el cual el socio de RCI Europe en cuestión tiene los derechos de aprovechamiento por turno, que pone a disposición del sistema RCI Weeks.

42 Por lo que se refiere al suministro de derechos de aprovechamiento por turno de un inmueble adquirido por RCI Europe a terceros para completar el Fondo de intercambio de inmuebles puesto a disposición de los socios de dicho sistema, RCI Europe sólo percibe las cuotas de inscripción, las cuotas de suscripción anuales y las cuotas de intercambio de sus socios por los derechos de aprovechamiento por turno que intercambia cada socio. En tal caso, RCI Europe no percibe ningún importe de terceros que puedan estar sujetos al IVA. En efecto, en relación con el suministro en cuestión, RCI Europe no es deudor del IVA con motivo de esta transacción sobre el inmueble puesto a disposición de sus socios por un tercero.

43 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales 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.

Costas

44 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:

El 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, 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.