

Processo C-37/08

RCI Europe

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, London)

«Sexta Directiva IVA – Conexão fiscal – Prestações de serviços conexas com um bem imóvel – Prestações que consistem em facilitar a permuta aos titulares de direitos de utilização de um bem imóvel para férias»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Prestações de serviços – Determinação do lugar de conexão para efeitos fiscais – Prestações de serviços conexas com um bem imóvel

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 9.º, n.º 2, alínea a)]

O artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que o lugar das prestações de serviços levadas a cabo por uma associação cuja actividade consiste em organizar a permuta entre os seus membros dos respectivos direitos de utilização periódica de alojamentos de férias em contrapartida das quais esta associação recebe dos seus membros taxas de inscrição, subscrições anuais e taxas de permuta é o lugar onde está situado o imóvel relativamente ao qual o membro em causa é titular do direito de utilização periódica.

Com efeito, é difícil estabelecer a relação entre a associação que organiza a permuta e os seus aderentes sem ter em conta a finalidade desta relação. Além disso, os direitos de utilização periódica constituem direitos sobre bens imóveis, e a sua cessão em permuta do gozo de direitos análogos constitui uma transacção conexa com bens imóveis. O proprietário que pretenda permutar o seu direito de utilização periódica com o de outro entra em contacto directo não com este, mas com a associação que organiza a permuta. O que distingue este sistema de uma simples locação através de qualquer agência de viagens é o facto de, no quadro desse sistema, a pessoa em causa pagar não por uma prestação em matéria de férias, mas por um serviço prestado pela referida associação para facilitar a permuta do seu direito relativo a um imóvel particular. Por conseguinte, o imóvel com que está relacionada a prestação de serviços da associação é aquele sobre o qual o proprietário que quer permutar é titular de um direito. Além disso, a lógica subjacente às disposições relativas ao lugar da prestação de serviços constantes do artigo 9.º da Sexta Directiva pretende que a tributação se efectue, na medida do possível, no local onde os bens e serviços são consumidos. Ora, no âmbito da associação que organiza a permuta dos direitos de utilização periódica de alojamentos de férias, as prestações de serviços não são utilizadas no local de estabelecimento dessa associação, mas no local onde se situa o imóvel sobre o qual incide o direito de utilização periódica que é objecto do serviço de permuta. No que se refere às taxas de inscrição, às subscrições anuais e às taxas de permuta, este imóvel é aquele sobre o qual o membro em causa detém os direitos de utilização periódica que coloca à

disposição no sistema de permuta.

(cf. n.os 37-39, 41, 43, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

3 de Setembro de 2009 (*)

«Sexta Directiva IVA – Conexão fiscal – Prestações de serviços conexas com um bem imóvel – Prestações que consistem em facilitar a permuta aos titulares de direitos de utilização de um bem imóvel para férias»

No processo C-37/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), por decisão de 9 de Janeiro de 2008, entrada no Tribunal de Justiça em 31 de Janeiro de 2008, no processo

RCI Europe

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (relator) e E. Levits, juízes,

advogada-geral: V. Trstenjak,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 19 de Fevereiro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da RCI Europe, por H. Foster, solicitor, e M. Hall e M. Angiolini, barristers,
- em representação do Governo do Reino Unido, por Z. Bryanston-Cross, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,
- em representação do Governo grego, por S. Spyropoulos, I. Bakopoulos, S. Alexandriou e V. Karra, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por B. Plaza Cruz, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Afonso, na

qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 2 de Abril de 2009,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), retomado no artigo 45.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a RCI Europe e os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners») relativo a uma rectificação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

3 O artigo 9.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«1. Por ‘lugar da prestação de serviços’ entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

2. Todavia:

a) Por lugar das prestações de serviços conexas com um bem imóvel, incluindo as prestações de agentes imobiliários e de peritos, e, bem assim, as prestações tendentes a preparar ou coordenar a execução de trabalhos em imóveis, tais como, por exemplo, as prestações de serviços de arquitectos e de gabinetes técnicos de fiscalização, entende-se o lugar da situação do bem;

[...]»

4 O artigo 26.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«1. Os Estados-Membros aplicarão o [IVA] às operações das agências de viagens, nos termos do presente artigo, quando as agências actuarem em nome próprio perante o cliente e sempre que utilizem, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos. O presente artigo não se aplica às agências de viagens que actuem unicamente na qualidade de intermediário às quais é aplicável o disposto em A), 3, c), do artigo 11.º Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos.

2. As operações efectuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao viajante. Esta prestação de serviços será tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços. Considera-se matéria colectável e preço líquido de imposto

desta prestação de serviços, na acepção do n.º 3, alínea b), do artigo 22.º, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total líquido de [IVA] pago pelo viajante e o custo efectivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efectuem em benefício directo do viajante.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

A actividade da RCI Europe

5 A RCI Europe foi constituída em 29 de Novembro de 1973 no Reino Unido. A sua actividade consiste em possibilitar e organizar a permuta, entre os seus membros, dos seus direitos de utilização periódica de alojamentos de férias situados fora deste Estado-Membro.

6 A RCI Europe gere um programa de permutas de direitos de utilização periódica numa base semanal, chamado «RCI Weeks», que apresenta as características específicas a seguir expostas.

7 Os promotores de alojamentos de férias são convidados a aderir ao programa enquanto «membros». Os particulares titulares de direitos de utilização periódica de um alojamento de férias podem pedir a sua admissão como membros do programa RCI Weeks.

8 A adesão ao referido programa RCI Weeks permite aos membros depositar os seus próprios direitos de utilização de imóveis para férias em regime de *time-sharing* numa bolsa de alojamentos sujeitos ao mesmo regime (a seguir «Weeks Pool») e usufruir dos direitos de utilização depositados por outros membros. Neste âmbito, os membros contactam apenas com a RCI Europe. O depósito dos direitos de utilização periódica na Weeks Pool não implica a transferência para a RCI Europe de direitos sobre o bem imóvel a que esses direitos de utilização depositados respeitam. Pelo contrário, o titular inicial do direito de utilização periódica conserva este direito ao longo de todo o processo.

9 Os membros do programa RCI Weeks pagam uma taxa de inscrição, que cobre um período de um a cinco anos, bem como taxas de subscrição anuais. Além disso, devem pagar uma taxa de permuta no momento da apresentação do pedido de permuta. A RCI Europe contabiliza esta taxa de permuta como um adiantamento reembolsável. Se não encontrar na Weeks Pool uma proposta de permuta que convenha ao membro, credita-lhe o valor a deduzir numa futura permuta ou, a seu pedido, reembolsa-lhe.

10 A RCI Europe pode completar a Weeks Pool através da aquisição de alojamentos a terceiros ou da disponibilização de semanas suplementares por um promotor. Mediante o pagamento de taxas de permuta, os membros podem também pedir a permuta com os alojamentos incluídos nestas ofertas suplementares.

Procedimento perante as autoridades fiscais nacionais

11 A sede da RCI Europe está situada no Reino Unido. Uma grande parte dos seus membros são nacionais deste Estado-Membro. Ao invés, grande parte dos imóveis integrados no programa de permutas RCI Weeks estão situados em Espanha. As autoridades fiscais britânicas e espanholas reclamam ambas o pagamento do IVA sobre as operações da RCI Europe, o que leva, em última análise, a uma dupla tributação em dois Estados-Membros diferentes.

12 Resulta da decisão de reenvio que, até 31 de Dezembro de 2003, a RCI Europe pagou IVA no Reino Unido sobre todas as taxas de inscrição pagas pelos novos membros, bem como sobre todas as taxas de subscrição anuais pagas pelos membros já admitidos. Além disso, até 31 de

Dezembro de 2005, a RCI Europe pagou IVA no Reino Unido sobre todas as taxas de permuta pagas pelos membros que adquiriram o direito de utilização periódica relativamente a um imóvel situado na União Europeia. Não pagou IVA no Reino Unido sobre todas as taxas de permuta pagas pelos membros que tinham adquirido esse direito de utilização relativamente a um imóvel situado fora da União.

13 As autoridades fiscais espanholas consideram que os serviços prestados pela RCI Europe são directamente conexos com um bem imóvel e estão, por conseguinte, sujeitos ao IVA no Estado em que está situado este bem em regime de *time?sharing*. Os avisos de liquidação emitidos pelas autoridades espanholas dirigidos à RCI Europe, bem como as decisões dos tribunais fiscais que julgaram improcedentes os recursos pela mesma interpostos são actualmente objecto de recurso de cassação no Tribunal Supremo (Espanha).

14 A partir de 1 de Janeiro de 2004, a RCI Europe deixou de pagar IVA no Reino Unido sobre as taxas de inscrição e as subscrições anuais dos membros cujos direitos de utilização periódica estão em conexão com bens imóveis situados em Espanha. Deixou também de pagar IVA no Reino Unido sobre as taxas de permuta pagas pelos membros que permutavam os seus direitos de utilização periódica com direitos correspondentes relativos a imóveis situados em Espanha.

15 Em 23 de Março de 2005, os Commissioners decidiram emitir um aviso de liquidação para cobrança do IVA que, em seu entender, a RCI Europe deveria ter declarado a título do exercício de 2004 sobre as taxas de inscrição e as subscrições anuais dos membros cujos direitos de utilização periódica respeitam a imóveis situados em Espanha e sobre as taxas de permuta de direitos de utilização periódica relativos a esses bens. O aviso de liquidação, no montante de 1 339 709 GBP, foi emitido em 5 de Abril de 2005.

16 Em 5 de Maio de 2005, a RCI Europe interpôs recurso do aviso de liquidação para o órgão jurisdicional de reenvio.

17 Na sua decisão de reenvio, este órgão jurisdicional refere a incerteza jurídica que persiste quanto à determinação do lugar de prestação dos serviços bem como o risco de perturbação da actividade da RCI Europe que esta incerteza comporta.

18 Nestas condições, o VAT and Duties Tribunal, London, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) No âmbito dos serviços prestados pela [RCI Europe] em contrapartida de

- uma taxa de inscrição,
- uma taxa de subscrição e
- uma taxa de permuta

pagas pelos membros do programa Weeks da recorrente, quais os factores a tomar em consideração para se determinar se os serviços estão ‘relacionados’ com bens imóveis na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...]?

2) No caso de algum ou de todos os serviços prestados pela [RCI Europe] estarem ‘relacionados’ com bens imóveis, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...], o imóvel com o qual esse serviço ou serviços estão relacionados é o imóvel depositado na bolsa ou o imóvel solicitado em troca do imóvel depositado, ou ambos?

3) No caso de algum dos serviços estar ‘relacionado’ com ambos os imóveis, como deve esse

serviço ser classificado para efeitos da Sexta Directiva IVA [...]?

4) Atendendo às soluções divergentes encontradas pelos vários Estados?Membros, como qualifica a Sexta Directiva [...] os montantes da 'taxa de permuta' pagos ao sujeito passivo pelas seguintes prestações:

- facilitar a permuta de direitos de utilização [periódica] pertencentes a membros de um programa gerido pelo sujeito passivo por direitos de utilização [periódica] pertencentes a outros membros desse programa; e/ou
- [facultar] direitos de utilização de alojamentos adquiridos pelo sujeito passivo a sujeitos passivos terceiros para complementar a bolsa de alojamentos disponíveis para os membros desse programa?»

Quanto às questões prejudiciais

19 Com estas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, qual é, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o lugar em que são prestados os serviços de uma associação cuja actividade consiste em gerir a permuta entre os seus membros dos respectivos direitos de utilização periódica de alojamentos de férias em contrapartida dos quais a referida associação recebe dos membros taxas de inscrição, subscrições anuais e taxas de permuta.

20 Deve recordar-se que o artigo 9.º da Sexta Directiva contém regras que determinam o lugar de conexão das prestações de serviços para efeitos fiscais. Enquanto o n.º 1 deste artigo estabelece nesta matéria uma regra de carácter geral, o seu n.º 2 enumera uma série de conexões específicas. O objectivo destas disposições é evitar, por um lado, os conflitos de competência susceptíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas (acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14; de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20, e de 6 de Novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 24).

21 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, mais especificamente, ao Tribunal de Justiça quais os elementos que devem ser tomados em consideração para determinar se as prestações de serviços executadas como contrapartida dos pagamentos efectuados no quadro global do sistema RCI Weeks apresentam ou não uma «conexão» com bens imóveis.

22 Como realçou a advogada-geral no n.º 56 das suas conclusões, resulta de uma interpretação criteriosa das questões prejudiciais que estas visam saber em que medida os diferentes tipos de subscrições e taxas que devem ser pagas pelos membros que participam no programa de permutas RCI Weeks são imputáveis às diferentes prestações de serviços da RCI Europe.

23 Assim, importa apreciar separadamente as diferentes transacções concluídas pelas partes no quadro do sistema RCI Weeks à luz da relação jurídica sinalagmática a que faz referência a advogada-geral no n.º 57 das suas conclusões.

24 A este propósito, o Tribunal de Justiça decidiu que uma prestação de serviços só é efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, e só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço prestado ao beneficiário (v., designadamente, acórdãos de 3 de

Março de 1994, Tolsma, C-16/93, Colect., p. I-7743, n.º 14; de 14 de Julho de 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Colect., p. I-4387, n.os 26 a 29, e de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 39).

25 Nestas condições, há que examinar cada transacção efectuada no quadro do sistema RCI Weeks por forma a, por um lado, identificar as prestações de serviços executadas em contrapartida das diferentes taxas cobradas pela RCI Europe e, por outro, apreciar as características destas prestações de serviços à luz dos critérios estabelecidos no artigo 9.º da Sexta Directiva.

Quanto às prestações de serviços executadas em contrapartida das diferentes taxas cobradas pela RCI Europe

26 Em primeiro lugar, no que se refere às taxas de inscrição e às subscrições anuais, a RCI Europe entende que os serviços prestados em contrapartida do pagamento destas não apresentam uma conexão suficiente com um bem imóvel determinado e não entram assim no âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Pelo contrário, considera que deve aplicar-se a regra geral prevista no artigo 9.º, n.º 1, desta directiva, tendo como resultado, em seu entender, que o lugar de prestação dos serviços correspondentes à inscrição e à adesão de novos membros e às respectivas subscrições anuais é aquele em que o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica.

27 À semelhança da RCI Europe, o Governo do Reino Unido entende que não existe uma conexão suficientemente directa entre as prestações de serviços executadas em contrapartida das taxas e subscrições em causa no processo principal e qualquer bem imóvel. Este ponto de vista assenta, designadamente, no facto de a RCI Europe proporcionar o acesso a um tipo de mercado no âmbito do qual os seus membros podem permutar os seus direitos de utilização periódica.

28 Ora, embora seja verdade, como a advogada-geral realçou no n.º 65 das suas conclusões, que resulta de uma análise atenta do modelo comercial da RCI Europe, conforme é descrito pormenorizadamente por aquela, que um membro só adquire inicialmente acesso ao programa de permutas RCI Weeks em contrapartida do pagamento das taxas de inscrição, também é verdade que a adesão a tal programa não teria utilidade para o titular de um direito de utilização periódica se este não tivesse a intenção de permutar o seu direito com o de outros membros.

29 Por outro lado, é neste contexto que o carácter sinalagmático do contrato celebrado entre a RCI Europe e cada um dos seus membros deve ser tomado em consideração. Com efeito, mesmo que sejam tomadas em conta as diferentes etapas do sistema RCI Weeks, não é menos verdade que, se não existisse a intenção de efectuar uma permuta dos direitos de utilização periódica através do mercado criado pela RCI Europe, as taxas de inscrição e as subscrições anuais não teriam qualquer utilidade.

30 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a matéria colectável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado e que uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida (acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Colect., p. 1443, n.os 11 e 12, e Tolsma, já referido, n.º 13).

31 No processo principal, o serviço prestado pela RCI Europe não é, por certo, imediato. Todavia, esta compromete-se a prestar, no futuro, o serviço requerido no caso de um pedido por parte de um dos seus membros.

32 Com efeito, embora o titular de um direito de utilização periódica tenha sempre a possibilidade de tomar de arrendamento outra propriedade, quando o pretenda, pagando outra renda pelo bem que deseja obter, o titular de tal direito inscrito no programa RCI Weeks que pague regularmente as subscrições anuais tem, por seu turno, a possibilidade, com a ajuda da RCI Europe, de permutar o seu direito com o de outro proprietário pagando apenas as taxas de permuta. As taxas de inscrição e as subscrições anuais são, com efeito, pagas por um membro como contrapartida de um serviço prestado ou a prestar pela RCI Europe, com vista a facilitar a permuta dos direitos de utilização periódica deste membro, mais do que de tomar de arrendamento através de uma outra agência.

33 Numa situação semelhante, o Tribunal de Justiça teve a oportunidade de especificar que a circunstância de uma quotização anual ser fixa e não poder ser associada a cada utilização em nada altera o facto de se transaccionarem prestações recíprocas entre os membros e o prestador de serviços (v., neste sentido, acórdão Kennemer Golf, já referido, n.º 40). As quotizações anuais dos membros de uma associação são susceptíveis de constituir a contrapartida pelos serviços que esta presta, mesmo quando os membros que não utilizam ou não utilizam regularmente os serviços da associação sejam, ainda assim, obrigados a pagar a sua quotização anual (v., neste sentido, acórdão Kennemer Golf, já referido, n.º 42).

34 Por conseguinte, nesta óptica, deve considerar-se que as taxas de inscrição e as subscrições anuais constituem a contrapartida da participação num sistema concebido inicialmente para permitir a cada membro da RCI Europe permutar o seu direito de utilização periódica. O serviço prestado por esta consiste em facilitar a permuta, e as taxas de inscrição e as subscrições anuais representam a contrapartida paga por um membro por esse serviço.

35 Em segundo lugar, no que concerne às taxas de permuta, importa observar que a prestação de serviços em contrapartida da qual um membro da RCI Europe paga as taxas de inscrição é a própria permuta ou a possibilidade futura de participar nessa permuta, que constituem o objectivo principal de cada aderente, sendo o acesso à bolsa de permutas e às informações a ela relativas apenas elementos acessórios dessa finalidade.

Quanto à aplicação dos critérios do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva

36 A este propósito, há que recordar que o Tribunal de Justiça fixou as condições de aplicação desta disposição, no sentido de que deve existir um nexo «suficientemente directo» entre a prestação de serviços e o imóvel em causa uma vez que seria contrário à economia da referida disposição incluir no âmbito de aplicação desta regra especial qualquer prestação de serviços que apresente uma conexão, mesmo muito ténue, com um bem imóvel, dado que um grande número de serviços está ligado, de uma forma ou de outra, a um bem imóvel (acórdão de 7 de Setembro de 2006, C-166/05, Heger, Colect., p. I-77749, n.º 23).

37 No processo principal, é difícil estabelecer a relação entre a RCI Europe e os seus aderentes sem ter em conta a finalidade desta relação. Além disso, é pacífico que os direitos de utilização periódica constituem direitos sobre bens imóveis, e a sua cessão em permuta do gozo de direitos análogos constitui uma transacção conexa com bens imóveis.

38 O proprietário que pretenda permutar o seu direito de utilização periódica com o de outro entra em contacto directo não com este, mas com a RCI Europe. O que distingue o sistema RCI Weeks de uma simples locação através de qualquer agência de férias é o facto de, no quadro desse sistema, a pessoa em causa pagar não por uma prestação em matéria de férias, mas por um serviço prestado pela RCI Europe para facilitar a permuta do seu direito relativo a um imóvel particular. Por conseguinte, o imóvel com que está relacionada a prestação de serviços da RCI

Europe é aquele sobre o qual o proprietário que quer permutar é titular de um direito.

39 Importa também ter presente que a lógica subjacente às disposições relativas ao lugar da prestação de serviços constantes do artigo 9.º da Sexta Directiva pretende que a tributação se efectue, na medida do possível, no local onde os bens e serviços são consumidos.

40 Daí resulta que, se a regra geral enunciada no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva se aplicasse, seria fácil para um operador económico como a RCI Europe subtrair-se totalmente ao IVA sobre as suas prestações de serviços estabelecendo a sua sede fora do território de aplicação do IVA comunitário.

41 No processo principal, as prestações de serviços não são utilizadas no local de estabelecimento da RCI Europe, mas no local onde se situa o imóvel sobre o qual incide o direito de utilização periódica que é objecto do serviço de permuta. No que se refere às taxas de inscrição, às subscrições anuais e às taxas de permuta, este imóvel é aquele sobre o qual o membro da RCI Europe em causa detém os direitos de utilização periódica que coloca à disposição no sistema RCI Weeks.

42 No que concerne à cedência de direitos de utilização periódica de um alojamento adquiridos pela RCI Europe a terceiros sujeitos passivos para completar a bolsa de permutas de alojamentos à disposição dos membros do referido sistema, a RCI Europe só cobra taxas de inscrição, subscrições anuais e taxas de permuta aos seus membros em relação aos direitos de utilização periódica que cada membro permuta. Nessa hipótese, a RCI Europe não recebe nenhum montante da parte de terceiros, que podem ser sujeitos passivos de IVA. Com efeito, relativamente à prestação em causa, a RCI Europe não está sujeita a IVA, nessa transacção, sobre o alojamento colocado à disposição dos seus membros por um terceiro.

43 Nestas condições, é de responder às questões prejudiciais que o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, deve ser interpretado no sentido de que o lugar das prestações de serviços levadas a cabo por uma associação cuja actividade consiste em organizar a permuta entre os seus membros dos respectivos direitos de utilização periódica de alojamentos de férias em contrapartida das quais esta associação recebe dos seus membros taxas de inscrição, subscrições anuais e taxas de permuta é o lugar onde está situado o imóvel relativamente ao qual o membro em causa é titular do direito de utilização periódica.

Quanto às despesas

44 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que o lugar das prestações de serviços levadas a cabo por uma associação cuja actividade consiste em organizar a permuta entre os seus membros dos respectivos direitos de utilização periódica de alojamentos de férias em contrapartida das quais esta associação recebe dos seus membros taxas de inscrição, subscrições anuais e taxas de permuta é o lugar onde está situado o imóvel relativamente ao qual o membro em causa é titular do direito de utilização periódica.

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.