

Cauza C-37/08

RCI Europe

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de VAT and Duties Tribunal, London)

„A șasea directivă TVA — Element de legătură fiscală — Prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile — Servicii care constau în facilitarea schimbului, între titulari, al unor drepturi de ocupare a unui bun imobil cu destinație turistică”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Prestări de servicii — Stabilirea locului de impozitare — Prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 9 alin. (2) lit. (a)]

Articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că locul prestărilor de servicii furnizate de o asociație a crei activitate constă în organizarea schimbului între membrii și al drepturilor lor de folosință pe durată limitată a locuințelor de vacanță, în contrapartida căreia această asociație percepe de la membrii și taxe de înregistrare, abonamente anuale, precum și taxe de schimb, este locul în care este situat imobilul în privința căruia membrul respectiv este titularul dreptului de folosință pe durată limitată.

Astfel, este dificil s? se stabileasc? rela?ia dintre asocia?ia care organizeaz? schimbul ?i aderen?ii s?i f?r? a ?ine seama de finalitatea acestei rela?ii. În plus, drepturile de folosin?? pe durat? limitat? constituie drepturi asupra unor bunuri imobile, iar cesionarea lor în schimbul exercit?rii unor drepturi analoge constituie o opera?iune aflat? în leg?tur? cu bunuri imobile. Proprietarul care dore?te s? schimbe dreptul s?u de folosin?? pe durat? limitat? cu dreptul altui proprietar nu intr? în contact direct cu acesta din urm?, ci cu asocia?ia care organizeaz? schimbul. Ceea ce diferen?iaz? acest sistem de o simpl? loca?iune prin intermediul unei agen?ii de turism oarecare este faptul c?, în cadrul unui asemenea sistem, persoana vizat? nu mai achit? contravaloarea unui sejur, ci serviciul furnizat de asocia?ia respectiv? pentru facilitarea schimbului dreptului s?u asupra unui imobil specific. Rezult? c? imobilul aflat în leg?tur? cu prestarea de servicii furnizat? de asocia?ie este cel asupra c?ruia este de?inut dreptul de c?tre proprietarul care dore?te s? îl schimbe. În plus, logica ce caracterizeaz? dispozi?iile privind locul prest?rii serviciilor, prev?zute la articolul 9 din A ?asea directiv?, impune ca, în m?sura posibilului, impozitarea s? fie efectuat? la locul în care sunt consumate bunurile ?i serviciile. Or, în cadrul organiz?rii schimbului de drepturi de folosin?? pe durat? limitat? a locuin?elor de vacan??, serviciile furnizate nu sunt consumate la locul de stabilire al organiz?rii schimbului, ci la locul unde este situat bunul imobil asupra c?ruia se exercit? acest drept de folosin?? care face obiectul serviciului de schimb. În ceea ce prive?te taxele de înregistrare, abonamentele anuale ?i taxele de schimb, acest imobil este cel asupra c?ruia membrul respectiv de?ine drepturile de folosin?? pe durat? limitat?, pe care le pune la dispozi?ie în sistemul de schimb.

(a se vedea punctele 37-39, 41 ?i 43 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

3 septembrie 2009(*)

„A ?asea directiv? TVA – Element de leg?tur? fiscal? – Prest?ri de servicii în leg?tur? cu bunuri imobile – Servicii care constau în facilitarea schimbului, între titulari, al unor drepturi de ocupare a unui bun imobil cu destina?ie turistic?”

În cauza C?37/08,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de VAT and Duties Tribunal, London (Regatul Unit), prin decizia din 9 ianuarie 2008, primit? de Curte la 31 ianuarie 2008, în procedura

RCI Europe

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul P. Jann, pre?edinte de camer?, domnii M. Ileši?, A. Tizzano, A. Borg Barthet

(raportor) și E. Levits, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 februarie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru RCI Europe, de domnul. H. Foster, solicitor, precum și de doamna M. Hall și de domnul M. Angiolini, barristers;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna Z. Bryanston-Cross, în calitate de agent, asistată de domnul R. Hill, barrister;
- pentru guvernul elen, de domnii S. Spyropoulos și I. Bakopoulos, precum și de doamnele S. Alexandriou și V. Karra, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de doamna B. Plaza Cruz, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 2 aprilie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), dispoziție reluată la articolul 45 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între RCI Europe, pe de o parte, și Commissionners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissionners”), pe de altă parte, având ca obiect o rectificare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Cadrul juridic

3 Articolul 9 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă prevede:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(2) Cu toate acestea:

(a) locul prestării de servicii în legătură cu bunuri imobile, inclusiv serviciile agenților și

experților imobiliari, și serviciile de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți sau de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv;

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 26 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„(1) Statele membre aplică [TVA-ul], în conformitate cu prezentul articol, operațiunilor desfășurate de agențiile de turism care acționează fața de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile. Prezentul articol nu se aplică agențiilor de turism care acționează exclusiv ca intermediari și căroră li se aplică articolului 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c). În sensul prezentului articol, sunt considerați agenții de turism și turoperatorii.

(2) Operațiunile efectuate de o agenție de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client. Acesta se impozitează în statul membru în care agenția de turism și-a stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care agenția de turism a efectuat prestarea de servicii. Baza de impozitare și prețul făr TVA, în sensul articolului 22 alineatul (3) litera (b), pentru acest serviciu este marja agenției de turism, și anume diferența dintre valoarea totală, făr TVA, ce este achitată de client, și costul efectiv suportat de agenția de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele operațiuni sunt direct în beneficiul clientului.” [traducere neoficială]

Acțiunea principală și întrebările preliminare

Activitatea RCI Europe

5 RCI Europe a fost constituită la 29 noiembrie 1973 în Regatul Unit. Activitatea acesteia constă în a permite și a organiza schimbul, între membrii săi, al drepturilor lor de folosință pe durată limitată a unor locuințe de vacanță situate în afara acestui stat membru.

6 RCI Europe administrează un program de schimb al drepturilor de folosință pe durată limitată, săptămânal, denumit „RCI Weeks”, care prezintă următoarele caracteristici specifice.

7 Promotorii reședințelor de vacanță sunt invitați să se alăture programului în calitate de „afiliați”. Particularii, în calitate de titulari de drepturi de folosință pe durată limitată a unei reședințe de vacanță, pot solicita să devină membri ai programului „RCI Weeks”.

8 Înregistrarea în programul RCI Weeks permite membrilor să depună propriile drepturi de folosință aferente perioadelor de vacanță, de înute asupra unor bunuri imobile aflate în regim de multiproprietate, la un fond de locuințe aflat în regim de multiproprietate (denumit în continuare „Weeks Pool”) și să primească drepturile de folosință depuse de alți membri. În acest cadru, membrii contactează numai RCI Europe. Depunerea drepturilor de folosință a perioadei de vacanță la Weeks Pool nu determină transferul către RCI Europe a drepturilor asupra bunului imobil asupra căruia se exercită aceste drepturi de folosință. Dimpotrivă, titularul inițial al dreptului de folosință pe durată limitată păstrează acest drept pe întreaga durată a procesului.

9 Membrii programului RCI Weeks plătesc taxe de înregistrare ce acoperă o perioadă cuprinsă între un an și cinci ani, precum și abonamente anuale. În plus, aceștia trebuie să achite taxe de schimb la momentul depunerii cererii de schimb. RCI Europe înscrie în contabilitate aceste taxe de schimb drept avans rambursabil. Atunci când, în funcție de cererea unui membru, nu

poate identifica o ofertă de schimb din Weeks Pool, RCI Europe îi acordă un credit imputabil asupra unui schimb ulterior sau, la cerere, îl rambursează.

10 RCI Europe poate completa Weeks Pool prin cumpărarea de locuințe de la terți sau prin punerea la dispoziție, de către un promotor, de spații suplimentare. Ca urmare a plății taxei de schimb, membrii pot solicita și un schimb cu o locuință rezultată din asemenea oferte suplimentare.

Procedura la autoritățile fiscale naționale

11 Sediul RCI Europe este situat în Regatul Unit. O mare parte a membrilor și sunt resortisanți ai acestui stat membru. În schimb, o parte importantă a imobilelor vizate de programul de schimb RCI Weeks sunt situate în Spania. Atât autoritățile fiscale britanice, cât și cele spaniole au solicitat plata TVA-ului pentru operațiunile efectuate de RCI Europe, situație care, în final, determină o dublă impunere în două state membre diferite.

12 Din decizia de trimitere rezultă că, până la 31 decembrie 2003, RCI Europe a plătit în Regatul Unit TVA-ul aferent tuturor taxelor de înregistrare plătite de noii membri, precum și TVA-ul aferent tuturor abonamentelor anuale plătite de membrii deja admiși. În plus, până la 31 decembrie 2005, RCI Europe a plătit în Regatul Unit TVA-ul aferent tuturor taxelor de schimb plătite de membrii care dobândiseră un drept de folosință pe durată limitată a unui bun imobil situat în Uniunea Europeană. RCI Europe nu a plătit în Regatul Unit TVA-ul aferent tuturor taxelor de schimb plătite de membrii care dobândiseră un asemenea drept de folosință a unui bun imobil situat în afara Uniunii.

13 Autoritățile fiscale spaniole consideră că serviciile furnizate de RCI Europe au o legătură directă cu un bun imobil și, prin urmare, sunt supuse TVA-ului în statul în care este situat acest bun aflat în regim de multiproprietate. Deciziile de impunere emise de autoritățile fiscale spaniole în privința RCI Europe, precum și deciziile instanțelor fiscale de respingere a acțiunilor formulate de aceasta constituie în prezent obiectul unui recurs la Tribunal Supremo (Spania).

14 Începând cu 1 ianuarie 2004, RCI Europe a încetat să plătească în Regatul Unit TVA-ul aferent taxelor de înregistrare și abonamentelor anuale ale membrilor care au drepturi de folosință pe durată limitată a unor bunuri imobile situate în Spania. De asemenea, RCI Europe a încetat să plătească în Regatul Unit TVA-ul aferent taxelor de schimb plătite de membrii care schimbau drepturile lor de folosință pe durată limitată cu drepturile corespunzătoare asupra unor bunuri imobile situate în Spania.

15 La 23 martie 2005, Commissioners au decis să emită o decizie de impunere având ca obiect colectarea TVA-ului pe care, în opinia acestora, RCI Europe ar fi trebuit să îl declare pentru anul 2004 cu privire la taxele de înregistrare și la abonamentele anuale ale membrilor care au drepturi de folosință aferente unor perioade de vacanță a unor bunuri imobile situate în Spania, precum și cu privire la taxele de schimb al drepturilor de folosință pe durată limitată a unor asemenea bunuri. Decizia de impunere, care cuprindea suma de 1 339 709 GBP, a fost emisă la 5 aprilie 2005.

16 La 5 mai 2005, RCI Europe a formulat o acțiune împotriva acestei decizii de impunere la instanța de trimitere.

17 În decizia de trimitere, această instanță descrie incertitudinea juridică persistentă privind stabilirea locului prestării de servicii, precum și riscul de perturbare a activității RCI Europe care se presupune că este determinat de această incertitudine.

18 În aceste condiții, VAT and Duties Tribunal, London, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În contextul serviciilor furnizate de [RCI Europe] prin perceperea următoarelor sume:

- taxă de înregistrare;
- abonament și
- taxă de schimb

plătite de membrii sistemului RCI Weeks al acesteia, care sunt factorii care trebuie luați în considerare în stabilirea faptului dacă serviciile sunt «în legătură» cu bunuri imobile în înțelesul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă [...]?

2) În măsura în care unul sau toate serviciile furnizate de [RCI Europe] sunt «în legătură» cu bunuri imobile în înțelesul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă [...], bunurile imobile cu care anumite servicii sau toate serviciile sunt în legătură reprezintă bunuri imobile deposite într-un fond comun sau bunuri imobile solicitate în schimbul bunurilor imobile deposite ori ambele categorii de bunuri?

3) În măsura în care anumite servicii sau toate serviciile sunt «în legătură» cu ambele categorii de bunuri imobile, cum trebuie clasificate aceste servicii în conformitate cu A șasea directivă [...]?

4) În lumina soluțiilor divergente identificate de diverse state membre, cum caracterizează A șasea directivă [...] venitul unei persoane impozabile provenind din «taxa de schimb» aplicat următoarelor prestări:

- facilitarea schimbului drepturilor de folosință aferente perioadei de vacanță deținute de un membru al sistemului pus în funcțiune de persoana impozabilă cu drepturile de folosință deținute de un alt membru al sistemului respectiv și/sau
- furnizarea drepturilor de cazare cumpărate de persoana impozabilă de la o persoană impozabilă terță ca supliment la fondul comun de cazare pus la dispoziția membrilor acestui sistem?

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, care este locul prestărilor de servicii furnizate de o asociație a cărei activitate constă în organizarea schimbului între membrii și al drepturilor lor de folosință pe durată limitată a locuințelor de vacanță, în contrapartida căreia această asociație percepe de la membrii și taxe de înregistrare, abonamente anuale, precum și taxe de schimb.

20 Trebuie amintit că articolul 9 din A șasea directivă cuprinde norme care stabilesc locul de impozitare a prestărilor de servicii. În timp ce alineatul (1) al acestui articol conține, cu privire la acest subiect, o normă cu caracter general, la alineatul (2) al aceluiași articol se enumeră o serie de puncte de legătură specifice. Obiectivul acestor prevederi este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpunerea veniturilor (Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, Rec., p. 2251, punctul 14, Hotărârea din 26 septembrie 1996, Dudda, C-327/94, Rec., p. I-4595, punctul 20, și Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Rep., p. I-8255,

punctul 24).

21 Instanța de trimitere solicită, în special, Curții să determine elementele care trebuie luate în considerare pentru a se stabili dacă prestările de servicii furnizate în contrapartidă cu fiecare plată efectuată în cadrul global al sistemului RCI Weeks prezintă sau nu prezintă o „legătură” cu bunuri imobile.

22 După cum a arătat avocatul general la punctul 56 din concluzii, dintr-o interpretare rezonabilă a întrebărilor preliminare reiese astfel că prin acestea se urmărește să se stabilească în ce măsură diferitele tipuri de abonamente și de taxe care trebuie plătite de membrii participanți la programul de schimb RCI Weeks pot corespunde diferitelor prestații de servicii efectuate de RCI Europe.

23 Prin urmare, trebuie examinate în mod separat diferitele operațiuni dintre părți în cadrul sistemului RCI Weeks prin prisma raportului juridic sinalagmatic la care face trimitere avocatul general la punctul 57 din concluzii.

24 În această privință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în special Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, Rec., p. I-743, punctul 14, Hotărârea din 14 iulie 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Rec., p. I-4387, punctele 26-29, și Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec., p. I-3293, punctul 39).

25 În aceste condiții, trebuie examinată fiecare operațiune efectuată în cadrul sistemului RCI Weeks, astfel încât, pe de o parte, să se identifice prestările de servicii furnizate în contrapartidă cu diferitele taxe facturate de RCI Europe și, pe de altă parte, să se aprecieze caracteristicile acestor prestații de servicii în lumina criteriilor stabilite la articolul 9 din A șasea directivă.

Cu privire la prestațiile de servicii furnizate în contrapartidă cu diferitele taxe facturate de RCI Europe

26 În primul rând, în ceea ce privește taxele de înregistrare și abonamentele anuale, RCI Europe consideră că prestațiile de servicii furnizate în contrapartidă cu plata acestora nu prezintă o legătură suficientă cu un bun imobil determinat și nu intră, așadar, în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) din A șasea directivă. Dimpotrivă, RCI Europe consideră că trebuie aplicată norma generală prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din această directivă, cu consecința că locul prestațiilor de servicii aferente înscrierii și înregistrării de noi membri, precum și locul aferent abonamentelor anuale la care se raportează este cel în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice.

27 În mod similar RCI Europe, guvernul Regatului Unit consideră că nu există o legătură suficient de directă între prestarea serviciilor furnizate în contrapartidă taxelor și a abonamentelor în litigiu în acțiunea principală, pe de o parte, și un bun imobil oarecare, pe de altă parte. Acest punct de vedere este întemeiat în special pe faptul că RCI Europe furnizează un acces la o categorie de piață în cadrul căreia membrii și pot să schimbe drepturile lor de folosință pe durată limitată.

28 Or, astfel cum avocatul general a arătat la punctul 65 din concluzii, deși este adevărat că, în urma unei examinări atente a modelului comercial al RCI Europe, astfel cum ea însuși s-a prezentat în mod detaliat, reiese că un membru obține inițial doar accesul la programul de schimb RCI Weeks în contrapartidă cu plata taxei de înregistrare, este de asemenea adevărat că,

în privința unui titular al dreptului de folosință pe durată limitată, înregistrarea într-un asemenea program nu ar prezenta nicio utilitate dacă acesta nu ar avea intenția să schimbe dreptul său cu cel al altor membri.

29 Pe de altă parte, caracterul sinalagmatic al contractului încheiat între RCI Europe și fiecare dintre membrii săi trebuie luat în considerare numai în acest context. Astfel, chiar dacă sunt luate în considerare diferitele etape ale sistemului RCI Weeks, nu este mai puțin adevărat că, dacă nu ar exista intenția de a efectua un schimb de drepturi de folosință pe durată limitată prin intermediul pieței create de RCI, taxele de înregistrare și abonamentele anuale ar fi lipsite de orice utilitate.

30 În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că baza de impozitare a unei prestați de servicii este constituită de tot ceea ce se primește în contrapartidă pentru serviciul furnizat și că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care există o legătură directă între serviciul prestat și contrapartida primită (Hotărârea din 8 martie 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec., p. 1443, punctele 11 și 12, precum și Hotărârea *Tolsma*, citată anterior, punctul 13).

31 Desigur, în acțiunea principală, serviciul prestat de RCI Europe nu este imediat. Aceasta se angajează totuși să furnizeze, pe viitor, serviciul solicitat în cazul unei cereri din partea unuia dintre membrii săi.

32 Astfel, dacă titularul unui drept de folosință pe durată limitată are întotdeauna posibilitatea să închirieze o altă proprietate, atunci când dorește, suportând alte cheltuieli de închiriere pentru bunul pe care urmărește să îl obțină, prin intermediul RCI Europe, titularul unui asemenea drept înscris în programul RCI Weeks care plătește în mod regulat abonamentele anuale are posibilitatea să schimbe dreptul său cu cel al altui proprietar, plătind numai taxele de schimb. Astfel, taxele de înregistrare și abonamentele anuale sunt plătite de un membru în contrapartida unui serviciu prestat sau care urmează a fi prestat de RCI Europe mai degrabă în vederea facilitării schimbului de drepturi de folosință pe durată limitată ale acestui membru decât în vederea închirierii prin intermediul unei agenții terțe.

33 Într-o situație similară, Curtea a avut ocazia să precizeze că împrejurarea că un abonament anual este forfetar și nu poate privi fiecare folosință nu modifică faptul că între membri și prestatorul serviciilor sunt schimbate prestații reciproce (a se vedea în acest sens Hotărârea *Kennemer Golf*, citată anterior, punctul 40). Abonamentele anuale ale membrilor unei asociații pot constitui contrapartida prestațiilor de servicii furnizate de aceasta, chiar dacă membrii săi care nu utilizează sau care nu utilizează în mod regulat serviciile asociației sunt totuși obligați să plătească abonamentul anual (a se vedea în acest sens Hotărârea *Kennemer Golf*, citată anterior, punctul 42).

34 Rezultă că, din această perspectivă, taxele de înregistrare și abonamentele anuale trebuie considerate contrapartida participării la un sistem conceput inițial pentru a permite fiecărui membru al RCI Europe să schimbe dreptul său de folosință pe durată limitată. Serviciul furnizat de aceasta constă în facilitarea schimbului, iar taxele de înregistrare și abonamentele anuale reprezintă contrapartida achitată de un membru pentru acest serviciu.

35 În al doilea rând, în ceea ce privește taxele de schimb, trebuie subliniat că prestarea de servicii în contrapartida creșterii unui membru al RCI Europe plătește taxe de înregistrare este însuși schimbul sau posibilitatea viitoare de a participa la un asemenea schimb, care constituie obiectivul principal al fiecărui aderent, accesul la fondul comun și informațiile referitoare la acesta fiind doar elemente accesorii acestui obiectiv.

Cu privire la aplicarea criteriilor prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă

36 În această privință, trebuie amintit că cerințele de aplicare a acestei dispoziții au fost stabilite de Curte în sensul că trebuie să existe o legătură „suficient de directă” între prestarea serviciilor și imobilul în cauză pentru motivul că ar fi contrar economiei dispoziției respective încadrarea în domeniul de aplicare al acestei norme speciale a oricărei prestări de servicii care prezintă o legătură minoră, chiar foarte îndepărtată, cu un bun imobil, întrucât numeroase servicii au legătură într-un mod sau altul cu un bun imobil (Hotărârea din 7 septembrie 2006, Heger, C-166/05, Rec., p. I-7749, punctul 23).

37 În acțiunea principală este dificil să se stabilească relația dintre RCI Europe și aderenții săi față de ține seama de finalitatea acestei relații. În plus, este evident că drepturile de folosință pe durată limitată constituie drepturi asupra unor bunuri imobile, iar cesionarea lor în schimbul exercitării unor drepturi analoge constituie o operațiune aflată în legătură cu bunuri imobile.

38 Proprietarul care dorește să schimbe dreptul său de folosință pe durată limitată cu dreptul altui proprietar nu intră în contact direct cu acesta din urmă, ci cu RCI Europe. Ceea ce diferențiază sistemul RCI Weeks de o simplă locațiune prin intermediul unei agenții de turism oarecare este faptul că, în cadrul unui asemenea sistem, persoana vizată nu mai achită contravaloarea unui sejur, ci serviciul furnizat de RCI Europe pentru facilitarea schimbului dreptului său asupra unui imobil specific. Rezultă că imobilul aflat în legătură cu prestarea de servicii furnizate de RCI Europe este cel asupra căruia este deținut dreptul de către proprietarul care dorește să îl schimbe.

39 De asemenea, trebuie observat că atât spiritul, cât și logica ce caracterizează dispozițiile privind locul prestării serviciilor, prevăzute la articolul 9 din A șasea directivă, impun ca, în măsura posibilului, impozitarea să fie efectuată la locul în care sunt consumate bunurile și serviciile.

40 Rezultă că, în măsura în care s-ar aplica norma generală prevăzută la articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă, un operator economic precum RCI Europe s-ar putea sustrage în întregime cu ușurință de la plata TVA-ului aferent prestărilor sale de servicii prin stabilirea sediului în afara teritoriului de aplicare a TVA-ului comunitar.

41 În acțiunea principală, serviciile furnizate nu sunt consumate la locul de stabilire al RCI Europe, ci la locul unde este situat bunul imobil asupra căruia se exercită dreptul de folosință pe durată limitată care face obiectul serviciului de schimb. În ceea ce privește taxele de înregistrare, abonamentele anuale și taxele de schimb, acest imobil este cel asupra căruia membrul respectiv al RCI Europe deține drepturile de folosință pe durată limitată, pe care le pune la dispoziție în sistemul RCI Weeks.

42 În ceea ce privește furnizarea de drepturi de folosință pe durată limitată a unei locuințe dobândite de RCI Europe de la persoane impozabile terțe pentru a completa bursa de schimb de locuințe puse la dispoziția membrilor sistemului respectiv, RCI Europe percepe taxe de înregistrare, abonamente anuale și taxe de schimb de la membrii săi numai pentru drepturile de folosință pe durată limitată care sunt schimbate de fiecare membru. Într-o asemenea ipoteză, RCI Europe nu percepe nicio sumă din partea terților, care pot fi supuși la plata TVA-ului. Astfel, cu privire la serviciul în litigiu, în cadrul acestei operațiuni, RCI Europe nu datorează TVA-ul aferent locuinței puse la dispoziția membrilor săi de către un terț.

43 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că locul prestărilor de servicii furnizate de o asociație a cărei activitate constă în organizarea schimbului între membrii săi al drepturilor

lor de folosin?? pe durat? limitat? a locuin?elor de vacan??. În contrapartida c?rora această asocia?ie percepe de la membrii s?i taxe de înregistrare, abonamente anuale, precum ?i taxe de schimb, este locul în care este situat imobilul în privin?a c?ruia membrul respectiv este titularul dreptului de folosin?? pe durat? limitat?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

44 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

Articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? baza unitar? de evaluare trebuie interpretat în sensul c? locul prest?rilor de servicii furnizate de o asocia?ie a c?rei activitate const? în organizarea schimbului între membrii s?i al drepturilor lor de folosin?? pe durat? limitat? a locuin?elor de vacan??. În contrapartida c?rora această asocia?ie percepe de la membrii s?i taxe de înregistrare, abonamente anuale, precum ?i taxe de schimb, este locul în care este situat imobilul în privin?a c?ruia membrul respectiv este titularul dreptului de folosin?? pe durat? limitat?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: engleza.