

Processo C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Court of Session (Scotland)]

«IVA – Sexta Directiva 77/388/CEE – Isenções – Artigo 13.º, B, alínea b) – Locação de bens imóveis – Venda de direitos contratuais convertíveis em direito de utilização periódica de habitações de férias»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Operações tributáveis – Prestações de serviços a título oneroso – Exigibilidade do imposto*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 2.º, n.º 1, 9.º, n.º 2, alínea a) e 10, e 2.º, al. 1]

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Isenções previstas na Sexta Directiva – Isenção da locação de bens imóveis*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, B, alínea b)]

1. As prestações de serviços realizadas por um operador no contexto de um programa de «opções», entre as quais figura a prestação característica que consiste em conferir direitos contratuais, denominados «direitos a pontos», que permitem ao cocontratante receber pontos que podem ser convertidos todos os anos no direito de ocupar periodicamente um alojamento em complexos turísticos do prestador dos serviços ou obter alojamento num hotel ou noutros serviços especificados nos documentos contratuais, devem ser qualificadas no momento em que um cliente participante nesse sistema converte os direitos que inicialmente adquiriu num serviço proposto por esse operador. Quando estes direitos são convertidos em alojamento num hotel ou; no direito de utilizar periodicamente uma residência, estas prestações são prestações de serviços conexas com um bem imóvel na acepção do 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 e consideram-se realizadas no lugar onde se situa esse hotel ou essa residência.

Com efeito, num tal sistema, em que, formalmente, não há troca de direitos de utilização periódica, a aquisição de «direitos a pontos» no contexto do programa de opções se faz com a intenção de utilizar estes direitos para os converter em serviços propostos no referido programa. A verdadeira prestação para cuja obtenção são adquiridos os «direitos a pontos» é portanto o serviço que consiste em colocar à disposição dos participantes neste programa diferentes contrapartidas possíveis, que podem ser obtidas graças aos pontos que resultam desses direitos, uma vez que o serviço não é completamente fornecido antes de esses pontos serem convertidos. Daqui resulta que, nos casos em que o serviço é constituído pelo alojamento num hotel ou no

direito de utilização periódica de uma residência, é no momento da conversão dos pontos em serviços concretos que se estabelece o nexo entre o serviço fornecido e a contrapartida paga pelo cliente, constituída por pontos resultantes de direitos previamente adquiridos.

Além disso, dado que, por um lado, no momento da aquisição de «direitos a pontos», o cliente não está em condições de conhecer precisamente as residências ou outros serviços disponíveis no decurso de um determinado ano nem o valor em pontos da utilização destas residências ou destes serviços e que, por outro lado, é o prestador de serviços que estabelece a classificação em pontos das residências e dos serviços disponíveis, de modo que a escolha do cliente é limitada à partida às residências ou aos serviços a que pode aceder em função do número de pontos de que dispõe os elementos essenciais para a exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado não são estabelecidos no momento da aquisição inicial de direitos como os «direitos a pontos». Uma vez que o verdadeiro serviço só é obtido quando o cliente converte os pontos resultantes dos «direitos a pontos» que previamente adquiriu, o facto gerador do imposto só ocorre e o imposto só se torna exigível nesse momento, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva.

Daqui resulta que, nesse sistema, só quando o cliente converte os pontos resultantes dos direitos previamente adquiridos em utilização periódica de uma residência, num alojamento num hotel ou em outro serviço é que é possível determinar o regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável à operação, consoante o tipo de serviço prestado. Por isso, o lugar da prestação é, nomeadamente, o lugar onde estão situados a residência ou o hotel no qual o cliente obtém o direito de se alojar após a conversão desses pontos.

(cf. n.os 17, 23, 27-30, 32, 33, 42, 53, disp. 1)

2. Num sistema como um programa de «opções», cuja prestação característica consiste em conferir direitos contratuais, denominados «direitos a pontos», que permitem ao co?contratante receber pontos que podem ser convertidos todos os anos no direito a ocupar periodicamente um alojamento em complexos turísticos do prestador dos serviços ou obter alojamento num hotel ou outros serviços especificados nos documentos contratuais, quando o cliente converte os direitos que inicialmente adquiriu no direito de utilizar periodicamente uma residência, a prestação de serviços em questão é uma locação de bem imóvel na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios. Todavia, esta disposição não impede que os Estados?Membros excluam esta operação da isenção.

Com efeito, o direito de utilização periódica de uma residência obtido em troca de direitos inicialmente adquiridos preenche os pressupostos de uma locação, uma vez que, quando um membro converte os seus pontos em tal direito, o cliente dispõe da prerrogativa de ocupar um imóvel como se fosse proprietário dele e de excluir qualquer outra pessoa dessa prerrogativa durante um período específico e que, portanto, o referido direito de utilização periódica preenche os pressupostos de uma locação, pois apresenta as características correspondentes ao conceito de «locação», na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Quanto à exclusão prevista no n.º 1 dessa disposição, que abrange, para além do alojamento no sector hoteleiro, as operações de alojamento noutros sectores com funções similares, a expressão «sectores com funções análogas» deve ser interpretada em sentido lato, dado que tem por objecto garantir que as operações de alojamento temporário análogas às fornecidas no sector hoteleiro, que com elas estão em situação de concorrência potencial, sejam tributadas. Para definir as operações de alojamento que devem ser tributadas por derrogação da isenção da locação de bens imóveis, de acordo com o artigo 13.º, B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva, os Estados?Membros gozam de uma certa margem de apreciação. Compete?lhes, por conseguinte, na transposição desta

disposição, introduzir critérios que lhes pareçam adequados para estabelecer a distinção entre as operações tributáveis e as que o não são, ou seja, a locação de bens imóveis. Por conseguinte, o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não se opõe a que um Estado-Membro submeta ao imposto sobre o valor acrescentado a cessão a título oneroso de direitos de utilização periódica de residências detidos por terceiros.

(cf. n.os 47, 49-52, 54, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

16 de Dezembro de 2010 (*)

«IVA – Sexta Directiva 77/388/CEE – Isenções – Artigo 13.º, B, alínea b) – Locação de bens imóveis – Venda de direitos contratuais convertíveis em direito de utilização periódica de habitações de férias»

No processo C-270/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Court of Session (Scotland) (Reino Unido), por decisão de 10 de Julho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Julho de 2009, no processo

MacDonald Resorts Ltd

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, J. J. Kasel, A. Borg Barthet (relator), M. Ilešić e M. Berger, juízes,

advogado-geral: V. Trstenjak,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Junho de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da MacDonald Resorts Ltd, por C. Tyre, QC, e D. Small, advocate,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Hathaway e F. Penlington, na qualidade de agentes, assistidos por P. Mantle, barrister,

- em representação do Governo grego, por G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou e S. Spyropoulos, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Afonso e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 7 de Setembro de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º, 9.º, 10.º e 13.º, B, 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), conforme alterada pela Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a MacDonald Resorts Ltd (a seguir «MRL») aos Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administração Fiscal do Reino Unido) quanto ao regime do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») aplicável a certas prestações de serviços realizadas pela MRL.

Quadro jurídico

3 O artigo 9.º 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 10.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva estabelece:

1. Para efeitos do disposto na presente directiva:

a) Por facto gerador do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer, nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do

imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.

2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. As entregas de bens que não sejam as referidas no n.º 4, alínea b), do artigo 5.º e as prestações de serviços de que resultem sucessivas deduções ou pagamentos consideram-se efectuadas no termo dos prazos a que se referem essas deduções ou pagamentos. Os Estados-Membros podem dispor, em determinados casos, que as entregas de bens e os serviços regularmente prestados durante determinado período sejam tidos por concluídos após o prazo de um ano.

Todavia, em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido.

Em derrogação das disposições anteriores, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torna exigível:

- quer, o mais tardar, no momento da emissão da factura;
- quer, o mais tardar, no momento do recebimento do preço;
- quer, nos casos em que a factura não é emitida ou é emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.»

5 Nos termos do artigo 13.º, B, da Sexta Directiva:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b) A locação de bens imóveis, com excepção:

1. Das operações de alojamento, tal como são definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;
2. Da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;
3. Da locação de equipamento a maquinaria de instalação fixa;
4. Da locação de cofres fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção;

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

Actividade da MRL

6 A MRL é uma sociedade com sede no Reino Unido. Está inscrita no registo do IVA deste Estado-Membro e no registo correspondente em Espanha.

7 A actividade da MRL, exercida no Reino Unido e em Espanha, consiste na comercialização de direitos de utilização periódica («timesharing») de alojamentos em complexos turísticos situados nestes dois Estados-Membros (a seguir «direitos de utilização periódica»). Utiliza os mesmos documentos contratuais no Reino Unido e em Espanha.

8 Desde 3 de Outubro de 2003, a MRL comercializa um novo produto que consiste num programa de «opções» denominado «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (opções nos Macdonald Hotels and Resorts, a seguir «programa de opções»). A criação deste programa visava assegurar uma melhor exploração da carteira de direitos de utilização periódica não vendidos e oferecer aos clientes da MRL maior flexibilidade nas modalidades de alojamento nas suas residências, especialmente no que respeita à escolha da residência e ao período de ocupação.

9 Para pôr em funcionamento o programa de opções, a MRL criou um clube, também denominado «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (a seguir «Clube»). Trata-se de uma organização sem fins lucrativos desprovida de personalidade jurídica e que se rege por estatutos escritos (a seguir «estatutos»). Nos termos destes estatutos, a finalidade principal do Clube é «garantir aos membros o direito de reservarem alojamentos de férias e outros benefícios acessórios durante períodos específicos em cada ano durante um período de 30 anos previsto a seguir, nos termos do [programa de opções] como definido nos presentes estatutos».

10 Segundo a decisão de reenvio, as características principais dos referidos estatutos e dos contratos com eles relacionados podem descrever-se do modo seguinte:

- o Clube foi constituído por 30 anos a contar de 3 de Outubro de 2003 e até 2 de Outubro de 2033;
- a MRL é o membro fundador e tem o poder e a responsabilidade de conduzir a actividade e os negócios do Clube, gerir o programa de opções e fazer tudo o que considerar necessário para esse efeito;
- como membro fundador, a MRL nomeou um «trustee» (a seguir «administrador») e transferiu para ele todos os seus direitos de utilização periódica da sua carteira de alojamentos em regime de utilização periódica. Nos termos dos estatutos, a MRL passou a ser o titular dos «direitos a pontos» correspondentes a esses alojamentos. Esses direitos podem ser vendidos pela MRL aos membros ordinários;
- os clientes da MRL que pretendam aderir ao programa de opções e que cumpram as condições de adesão tornam-se membros ordinários do Clube. Adquirem «direitos a pontos» quer por compra à MRL quer por depósito, junto do administrador, de direitos referentes a semanas fixas de utilização periódica;
- a MRL atribui um valor a todas as semanas de utilização periódica disponíveis para utilização pelos membros. Esse valor é expresso num certo número de pontos determinado de acordo com a localização, o nível e o tipo de alojamento e o período do ano. Todos os anos são creditados aos membros um certo número de pontos de acordo com os seus direitos a pontos. Os membros podem utilizá-los nesse ano convertendo os pontos no direito de ocupar um determinado alojamento durante um determinado período de tempo, dentro da escolha que podem fazer até ao limite do valor dos seus pontos e das semanas de utilização disponíveis. A expressão «direitos a pontos» significa, pois, que os membros têm direito a que lhes sejam creditados pontos anualmente, de modo a poderem exercer os seus direitos de ocupação de um alojamento durante esse ano;

- não há qualquer taxa de inscrição a pagar para se tornar membro do programa de opções, mas um novo membro ordinário, para aderir a ele, tem de adquirir «direitos a pontos». Pode fazê-lo de dois modos. Ou adquirir direitos a pontos à MRL, actualmente ao preço de 2,50 GBP por cada unidade de direitos, podendo periodicamente este preço ser objecto de descontos promocionais, caso em que a aquisição é efectuada pelo cliente através da celebração de um «contrato de venda de pontos» entre o novo membro e a MRL; ou receber «direitos a pontos» em troca do depósito, junto do administrador, de semanas de utilização periódica que tenha adquirido previamente à MRL e mediante o pagamento de uma «taxa de valorização»;
- este segundo método pode ser efectuado por uma de duas vias. Uma pessoa já titular de direitos de utilização periódica em alojamentos da MRL pode integrar o seu alojamento no programa de opções, celebrando um «contrato de valorização» com a MRL e recebendo, desse modo, direitos a pontos referentes a esse direito de utilização periódica. Em alternativa, uma pessoa que ainda não seja titular de semanas de utilização periódica pode celebrar um «contrato de revenda e de valorização» com a MRL, pelo qual adquire semanas de utilização periódica e as insere simultaneamente no programa de opções. Os membros que celebram um destes contratos são designados como «membros valorizados». Um membro valorizado mantém o direito de optar por utilizar as suas semanas de utilização periódica nesse ano, a exercer nos dois primeiros meses de cada ano. No caso de não decidir nesse sentido, é-lhe creditado um determinado número de pontos que pode utilizar noutros alojamentos de valor equivalente inscritos no programa de opções. As suas semanas de utilização periódica, tendo sido depositadas junto do administrador, ficam disponíveis para utilização por qualquer outro membro que decida utilizar os seus pontos para ocupar o alojamento em questão nas semanas a que correspondem esses direitos de utilização;
- os membros ordinários obrigam-se a assumir o pagamento anual das despesas de gestão repartidas de acordo com os respectivos «direitos a pontos» e o pagamento de uma taxa de reserva de alojamento quando utilizem os seus pontos. Os pagamentos são feitos à MRL na Escócia;
- os membros ordinários podem adquirir à MRL «direitos a pontos» adicionais a todo o momento;
- a MRL pode prever que os membros possam trocar os seus pontos por alojamento em hotéis geridos pela MRL ou por outros serviços. Assim, a MRL previu que os membros podem pedir, com dez meses de antecedência, a troca destes pontos por alojamento, por períodos de três, quatro ou sete noites, num de entre mais de 70 hotéis, dependendo da disponibilidade. O número de pontos necessário para uma reserva varia consoante a classificação específica dos hotéis participantes. No momento da aceitação da reserva, a MRL responsabiliza-se perante o hotel pelas despesas de alojamento;
- os membros podem conservar os seus pontos não utilizados num ano para serem utilizados no ano seguinte. Os seus direitos a pontos podem ser conservados na totalidade se o pedido for efectuado até nove meses antes do fim do ano corrente, e podem ser conservados até a um limite de 50% se o pedido for efectuado entre nove e três meses antes do fim do ano;
- os membros podem, até três meses antes do final do ano, pedir a utilização antecipada dos pontos a que terão direito no ano seguinte, quando façam uma reserva que exija um número de pontos que excede os seus direitos a pontos para o ano em curso. Para o fazer, devem pagar as despesas de gestão calculadas para o ano seguinte no momento em que é efectuada a reserva;
- a MRL pode facilitar o acesso dos membros a um programa de permuta de direitos de

utilização periódica externo (isto é, gerido por terceiros). A MRL estabeleceu ligações com um destes programas, conhecido como «Interval International». Ao aderir ao programa de opções, os membros adquirem, sem pagamento extra, dois anos de inscrição no referido programa Interval International. Após esse período, os membros podem continuar a ser membros deste último programa por acordo separado e à sua própria custa. A inscrição no programa Interval International confere aos membros do programa de opções o direito de trocar as semanas de utilização periódica que adquiriram pelo resgate dos seus pontos num determinado ano, por alojamento disponibilizado por outros membros da Interval International. A MRL pode pôr termo à participação num programa externo de direitos de utilização periódica que tenha organizado ou alterar os termos dessa participação;

— a MRL pode retirar a todo o momento do programa de opções quaisquer das semanas de utilização periódica que tenha transferido para o administrador. No entanto, é obrigada a assegurar a disponibilidade de alojamento suficiente para satisfazer a totalidade dos «direitos a pontos» de que ela e os membros ordinários sejam titulares. A MRL pode igualmente determinar e alterar a graduação dos pontos dos alojamentos e emitir de novo pontos e «direitos a pontos», aumentando ou reduzindo o seu número, de forma coerente e mantendo simultaneamente o seu valor.

Tramitação processual nacional

11 O litígio no processo principal tem por objecto a correcta qualificação das prestações de serviços que a MRL realiza no âmbito da sua actividade de cessão de direitos de utilização periódica. A controvérsia também diz respeito ao lugar das referidas prestações de serviços.

12 Este litígio tem origem numa decisão dos Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, proferida no mês de Março de 2004, nos termos da qual, por um lado, a cessão pela MRL de «direitos a pontos» constitui um fornecimento de benefícios decorrentes da adesão a um clube, sujeito a imposto, e, por outro, o lugar desse fornecimento é o Reino Unido.

13 A MRL interpôs recurso dessa decisão para o VAT and Duties Tribunal, Edimburgh, ao qual esse tribunal negou provimento por decisão de 16 de Junho de 2006.

14 A Court of Session (Scotland), para a qual foi interposto recurso desta decisão, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Quando a [recorrente], em conformidade com as disposições [dos estatutos] do Clube e dos seus contratos conexos, fornece direitos contratuais ('direitos a pontos'), que conferem ao seu adquirente pontos que podem ser utilizados anualmente para ocupação e utilização de alojamentos em regime de utilização periódica nos empreendimentos turísticos da [recorrente], essa prestação deve ser qualificada:

- a) como locação de imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva [...] ou
- b) como inscrição como membro de um clube, ou
- c) de outro modo?

2) Têm importância para a resposta à primeira questão os seguintes elementos?

- a) em certos casos, os direitos contratuais são adquiridos em troca do depósito pelo cliente junto da MRL de direitos de ocupação periódica [preexistentes] em alojamentos [...] num determinado local e por uma ou mais semanas fixas;

- b) o cliente pode decidir num determinado ano não utilizar os seus direitos a pontos de ocupação para esse ano, no todo ou em parte, e em vez disso decidir aumentar os seus direitos a pontos do ano seguinte, ou, dependendo das condições contratuais do programa em determinado ano, pode aumentar os seus direitos correspondentes a esse ano, recorrendo antecipadamente aos seus direitos a pontos do ano seguinte;
- c) as propriedades incluídas n[a carteira] de alojamentos podem variar entre o momento da aquisição dos direitos a pontos e o momento em que estes são utilizados para exercer o direito à ocupação do alojamento;
- d) o prestador pode fazer variar o número de pontos a que o cliente tem direito em cada ano de acordo com as condições contratuais do programa [de opções];
- e) a recorrente pode determinar periodicamente que as pessoas titulares de direitos a pontos terão acesso a um programa externo relativo a direitos de utilização periódica;
- f) a recorrente pode determinar periodicamente que as pessoas titulares de direitos a pontos podem trocar os seus pontos por alojamento em hotéis operados por ela ou por outras vantagens concedidas por ela.

3) Quando um sujeito passivo presta serviços como os descritos na primeira e [...] segunda questões:

- a) estes constituem 'prestações de serviços conexas com um bem imóvel' na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva [...]?
- b) em caso de resposta afirmativa[,] nas circunstâncias em que os membros do Clube podem exercer os seus direitos contratuais ocupando alojamentos em regime de utilização periódica em mais de um Estado? Membro e não se sabe, no momento da prestação, que alojamento será ocupado, como deve ser determinado o lugar da prestação?»

Quanto às questões prejudiciais

15 Com as suas questões, que devem ser analisadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, por um lado, que seja esclarecida a qualificação das prestações de serviços como as controvertidas no processo principal e o lugar onde são realizadas essas prestações e, por outro, pretende saber se o regime derogatório previsto no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva se aplica a essas prestações.

Quanto à qualificação e ao lugar das prestações

16 Deve notar-se que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». A este propósito, o Tribunal de Justiça já decidiu que uma prestação de serviços só é efectuada «a título oneroso», na acepção dessa disposição, e só é tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são trocadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço prestado ao beneficiário (v. 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.º 26; e de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 39).

17 A prestação característica do tipo de serviço que é objecto do contrato em questão no

processo principal consiste em conferir direitos contratuais, denominados «direitos a pontos», que permitem ao co?contratante receber pontos que podem ser convertidos todos os anos no direito a ocupar periodicamente um alojamento em complexos turísticos do prestador dos serviços ou obter alojamento num hotel ou outros serviços especificados nos documentos contratuais.

18 Nestas condições, cumpre analisar os elementos do referido contrato, de modo a determinar quais são os serviços prestados como contrapartida da remuneração que o prestador recebe. Para isso, deve seguir-se o método utilizado pela advogada?geral no n.º 52 das suas conclusões, e, assim, identificar antes de mais as diferentes formas de remuneração previstas por este contrato.

19 Explica-se na decisão de reenvio que, no programa de opções, o cliente pode adquirir «direitos a pontos» comprando-os à MRL por um preço de aquisição ou depositando junto do administrador direitos de utilização periódica relativos a semanas fixas e pagando a «taxa de valorização».

20 No segundo caso, os «direitos a pontos» podem ser adquiridos por uma pessoa que já seja titular de direitos de utilização periódica que transfere estes direitos para o programa de opções mediante um «contrato de valorização» celebrado com a MRL. A partir do momento em que adquire direitos no programa de opções, essa pessoa perde, em princípio, a ligação com os direitos de utilização periódica específicos que permitiram essa aquisição.

21 Esta última característica distingue o programa de opções do sistema que estava em causa no processo em que foi proferido o acórdão de 3 de Setembro de 2009, RCI Europe (C?37/08, Colect., p. I?7533), a que a MRL se refere. Com efeito, o acesso ao programa de opções da MRL faz-se pela aquisição pura e simples de pontos e são estes pontos que posteriormente podem ser convertidos em serviços prestados pela MRL no contexto do mesmo programa. Assim, os pontos, que podem ser adquiridos por qualquer titular de «direitos a pontos», reflectem o valor de uma ocupação de uma determinada residência ou de outros serviços prestados pela MRL constituindo de algum modo o meio de pagamento que os clientes utilizam nomeadamente para pagar a aquisição de um direito de utilização periódica de uma residência. Pelo contrário, o sistema em causa no processo em que foi proferido o referido acórdão RCI Europe constituía um mero sistema de troca de direitos de utilização periódica.

22 Todavia, esta distinção não exclui que se utilize o mesmo critério de apreciação, a saber, o que atende à intenção final com que os membros efectuaram o pagamento dos serviços recebidos (acórdão RCI Europe, já referido, n.º 29).

23 Ora, ao utilizar este critério num sistema em que, formalmente, não há troca de direitos de utilização periódica, como o do processo principal, é evidente que a aquisição de «direitos a pontos» no contexto do programa de opções se faz com a intenção de utilizar estes direitos para os converter em serviços propostos no referido programa.

24 Com efeito, como observou a advogada?geral no n.º 74 das suas conclusões, o cliente assina o contrato inicial, não com a intenção de coleccionar pontos, mas com o propósito de utilizar periodicamente uma residência ou de obter outros serviços que serão seleccionados posteriormente. A compra de «direitos a pontos» não é, por isso, uma finalidade em si mesma para o cliente. A aquisição desses direitos e a conversão dos pontos devem antes considerar-se como operações prévias realizadas para poder vir a exercer um direito de utilização periódica de uma residência, o direito de alojamento num hotel ou outro serviço.

25 Por isso, é no momento final dessa conversão que o comprador dos «direitos a pontos» recebe a prevista contrapartida do seu pagamento inicial.

26 Ora, 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 (v., neste sentido, 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 14).

27 Verifica-se, portanto, que, num sistema como o programa de opções, a verdadeira prestação para cuja obtenção são adquiridos os «direitos a pontos» é o serviço que consiste em colocar à disposição dos participantes neste programa diferentes contrapartidas possíveis, que podem ser obtidas graças aos pontos que resultam desses direitos. Com efeito, o serviço não é completamente fornecido antes de esses pontos serem convertidos.

28 Daqui resulta que, nos casos em que o serviço é constituído pelo alojamento num hotel ou no direito de utilização periódica de uma residência, é no momento da conversão dos pontos em serviços concretos que se estabelece o nexo entre o serviço fornecido e a contrapartida paga pelo cliente, constituída por pontos resultantes de direitos previamente adquiridos.

29 Além disso, num sistema como o que está em causa no processo principal, deve concluir-se, por um lado, que, no momento da aquisição de «direitos a pontos», o cliente não está em condições de conhecer precisamente as residências ou outros serviços disponíveis no decurso dum determinado ano nem o valor em pontos da utilização destas residências ou destes serviços. Por outro lado, é a MRL que estabelece a classificação em pontos das residências e dos serviços disponíveis, de modo que a escolha do cliente é limitada à partida às residências ou aos serviços a que pode aceder em função do número de pontos de que dispõe.

30 Nestas condições, os elementos essenciais para a exigibilidade do IVA não são estabelecidos no momento da aquisição inicial de direitos como os «direitos a pontos», o que exclui a aplicação do artigo 10.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

31 Ora, como resulta do acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments (C-419/02, Colect., p. I-1685), para que o IVA seja exigível, é necessário que todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega dos bens ou da futura prestação de serviços, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, que os bens ou os serviços sejam designados com precisão. Assim, não podem estar sujeitos a IVA os pagamentos por conta de entregas de bens ou de prestações de serviços ainda não claramente identificadas (acórdão BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, já referido, n.º 50).

32 Uma vez que o verdadeiro serviço só é assim obtido quando o cliente converte os pontos resultantes dos «direitos a pontos» que previamente adquiriu, o facto gerador do imposto só ocorre e o imposto só se torna exigível nesse momento, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva.

33 Daqui resulta que, nesse sistema, só quando o cliente converte os pontos resultantes dos direitos previamente adquiridos em utilização periódica de uma residência, num alojamento num hotel ou em outro serviço é que é possível determinar o regime de IVA aplicável à operação, consoante o tipo de serviço prestado. Por isso, o lugar da prestação é, nomeadamente, o lugar onde estão situados a residência ou o hotel no qual o cliente obtém o direito de se alojar após a conversão desses pontos.

34 É verdade que, como observou a advogada-geral nos n.os 79 a 86 das suas conclusões, podem resultar dificuldades da aplicação deste princípio, como a necessidade de transformar, em cada conversão de pontos, os pontos convertidos pelo cliente num valor pecuniário correspondente ao dos «direitos a pontos», os problemas ligados à opacidade das taxas de conversão dos «direitos a pontos» em pontos, a inexistência de tributação das receitas durante um período potencialmente longo, os problemas ligados à variabilidade das taxas do IVA entre a aquisição de «direitos a pontos» e a conversão dos pontos correspondentes e à possibilidade de o cliente não converter os pontos.

35 Todavia, estas dificuldades não podem justificar que se adopte uma solução, como a sugerida pela MRL, segundo a qual o lugar da prestação seria determinado por aplicação de um método de repartição forfetária, baseado no parque de alojamentos disponíveis no momento da aquisição dos «direitos a pontos».

36 A aplicação desse método também suscita dificuldades de vária ordem e, além disso, implica riscos de abuso, na medida em que é possível a um sujeito passivo incluir no referido parque alojamentos alegadamente disponíveis, mas não utilizados, situados em Estados não sujeitos ao controlo fiscal da União Europeia.

37 Além disso, esse método de repartição não tem nenhum apoio legal expresso na Sexta Directiva. De facto, a sua única justificação seria a simplificação do trabalho administrativo exigido à MRL para cumprir as suas obrigações em face da Administração Fiscal.

38 Neste contexto, deve recordar-se que uma empresa como a MRL, como sujeito passivo do IVA, está sujeita, nos termos do capítulo XIII da Sexta Directiva, a certas obrigações, entre as quais a obrigação, prevista no seu artigo 22.º, n.º 2, de «possuir uma contabilidade suficientemente pormenorizada, de modo a permitir a aplicação do IVA e a sua fiscalização pela Administração Fiscal».

39 Para cumprir esta obrigação, incumbe, portanto, a uma empresa como a MRL apresentar uma contabilidade que permita identificar de modo suficientemente transparente a base de incidência, o que é indispensável ao funcionamento do regime comum do IVA.

40 Deve acrescentar-se que os Estados-Membros não estão desarmados em face de eventuais comportamentos não cooperativos dos sujeitos passivos. Com efeito, o princípio de um sistema comum do IVA não se opõe à introdução de medidas que prevejam sanções a aplicar no caso de irregularidades cometidas quando da declaração do montante do IVA devido. Bem pelo contrário, o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva enuncia que os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias para assegurar a cobrança correcta do imposto (acórdão de 15 de Janeiro de 2009, K?1, C?502/07, Colect., p. I?161, n.º 20).

41 Finalmente, há que declarar que, nos termos do artigo 80.º, n.º 1, 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), a fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e prestações de serviços que

envolvam laços organizacionais, patrimoniais, associativos, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado? Membro, o valor tributável seja, em certos casos, o valor normal da operação.

42 À luz de todos estes elementos, cumpre considerar que as prestações de serviços realizadas por um operador como a MRL no contexto de um sistema como o programa de opções devem ser qualificadas no momento em que um cliente participante desse sistema converte os direitos que inicialmente adquiriu num serviço proposto pelo operador. Quando estes direitos são convertidos em alojamento num hotel ou no direito de utilizar periodicamente uma residência, estas prestações são prestações de serviços conexas com um bem imóvel, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, que se consideram realizadas no lugar onde se situa esse hotel ou essa residência.

Quanto à possibilidade de isenção ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva

43 Relativamente à cessão de direitos como os «direitos a pontos» em causa no processo principal, na medida em que podem ser utilizados para obter alojamento em hotéis, impõe-se observar que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva está expressamente excluída pelo n.º 1 desse preceito no que respeita a operações de alojamento no sector hoteleiro.

44 Pelo contrário, quando esses direitos servem para obter a utilização periódica de uma residência, há que determinar se a cessão destes direitos se deve qualificar de «locação de bens imóveis», na acepção do referido artigo 13.º, B, alínea b), e se são aplicáveis as exclusões do regime derogatório previsto por essa disposição.

45 A título liminar, há que recordar que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., designadamente, acórdãos de 3 de Março de 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Colect., p. I-1719, n.º 24; de 9 de Fevereiro de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Colect., p. I-1385, n.º 13; e de 13 de Julho de 2006, United Utilities, C-89/05, Colect., p. I-6813, n.º 21).

46 Segundo jurisprudência assente, a característica fundamental do conceito de «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito (v., neste sentido, acórdãos de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Colect., p. I-6831, n.º 55; de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 21; e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 25). Para apreciar se uma determinada convenção responde a esta definição, devem tomar-se em consideração todas as características da operação e as circunstâncias em que se desenvolve. A este respeito, o elemento decisivo é a natureza objectiva da operação em causa, independentemente da qualificação que lhe atribuem as partes (v., neste sentido, acórdão Cantor Fitzgerald International, já referido, n.º 33).

47 Num contexto como o do processo principal, o direito de utilização periódica de uma residência obtido em troca de direitos inicialmente adquiridos preenche os pressupostos de uma locação, pois apresenta as características correspondentes ao conceito de «locação», na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Com efeito, resulta dos elementos transmitidos pelo tribunal de reenvio que, logo que um membro converte os seus pontos em tal direito, dispõe da prerrogativa de ocupar um imóvel como se fosse proprietário dele e de excluir qualquer outra pessoa dessa prerrogativa durante um período específico.

48 Além disso, como sublinhou a advogada-geral no n.º 106 das suas conclusões, num sistema como o que está em causa no processo principal, um cliente adquire «direitos a pontos» com a intenção de finalmente obter o direito de utilizar periodicamente uma residência de férias. Por isso, para qualificar a cessão de tal direito de «locação», é indiferente que as características particulares do bem imóvel em questão possam não ser suficientemente conhecidas, porque, em todo o caso, as condições de utilização são conhecidas das partes no contrato.

49 Quanto à exclusão prevista no n.º 1 dessa disposição, abrange, para além do alojamento no sector hoteleiro, as operações de alojamento noutros sectores com funções similares, entendendo-se que, nos termos do segundo parágrafo do referido artigo 13.º, B, alínea b), os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação da referida alínea b).

50 Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão de 12 de Fevereiro de 1998, Blasi (C-346/95, Colect., p. I-481, n.os 20 a 22), a expressão «sectores com funções análogas» deve ser interpretada em sentido lato, dado que tem por objecto garantir que as operações de alojamento temporário análogas às fornecidas no sector hoteleiro, que com elas estão em situação de concorrência potencial, sejam tributadas. Para definir as operações de alojamento que devem ser tributadas por derrogação da isenção da locação de bens imóveis, de acordo com o artigo 13.º, B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva, os Estados-Membros gozam de uma certa margem de apreciação. Compete-lhes, por conseguinte, na transposição desta disposição, introduzir critérios que lhes pareçam adequados para estabelecer a distinção entre as operações tributáveis e as que o não são, ou seja, a locação de bens imóveis.

51 Decorre das considerações precedentes que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não se opõe a que um Estado-Membro submeta ao IVA a cessão a título oneroso de direitos de utilização periódica de residências detidos por terceiros.

52 À luz de todos estes elementos, importa considerar que, num sistema como o programa de opções, quando o cliente converte os direitos que inicialmente adquiriu num direito de utilização periódica de uma residência, a prestação de serviços em causa constitui uma locação de um bem imóvel na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva [a que corresponde actualmente o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Directiva 2006/112]. Todavia, esta disposição não impede que os Estados-Membros excluam esta operação da isenção.

53 Por conseguinte, deve responder-se às questões submetidas que as prestações de serviços realizadas por um operador como a recorrente no processo principal no contexto de um sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal devem ser qualificadas no momento em que um cliente participante nesse sistema converte os direitos que inicialmente adquiriu num serviço proposto por esse operador. Quando estes direitos são convertidos em alojamento num hotel ou no direito de utilizar periodicamente uma residência, estas prestações são prestações de serviços conexas com um bem imóvel na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva e consideram-se realizadas no lugar onde se situa esse hotel ou essa residência.

54 Num sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal, quando o cliente converte os direitos que inicialmente adquiriu no direito de utilizar periodicamente uma residência, a prestação de serviços em questão é uma locação de bem imóvel na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, a que corresponde actualmente o artigo 135.º, n.º 1, alínea I, da Directiva 2006/112. Todavia, esta disposição não impede que os Estados-Membros excluam esta operação da isenção.

Quanto às despesas

55 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:

1) **As prestações de serviços realizadas por um operador como a recorrente no processo principal no contexto de um sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal devem ser qualificadas no momento em que um cliente participante nesse sistema converte os direitos que inicialmente adquiriu num serviço proposto por esse operador. Quando estes direitos são convertidos em alojamento num hotel ou no direito de utilizar periodicamente uma residência, estas prestações são prestações de serviços conexas com um bem imóvel na acepção 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, conforme alterada pela Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, e consideram-se realizadas no lugar onde se situa esse hotel ou essa residência.**

2) **Num sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal, quando o cliente converte os direitos que inicialmente adquiriu no direito de utilizar periodicamente uma residência, a prestação de serviços em questão é uma locação de bem imóvel na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada pela Directiva 2001/115 [a que corresponde actualmente o artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado]. Todavia, esta disposição não impede que os Estados-Membros excluam esta operação da isenção.**

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.