

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

VERICA TRSTENJAK

apresentadas em 23 de Abril de 2009 1(1)

Processo C-37/08

RCI Europe

contra

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal (Reino Unido)]

«Direito fiscal – Harmonização – Impostos sobre o volume de negócios – Interpretação do artigo 9.º da Sexta Directiva 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 – Regras de determinação do lugar das operações tributáveis – Prestações de serviços conexas com um bem imóvel – Serviços destinados a facilitar aos titulares de direitos de utilização periódica de determinadas casas de férias a permuta desses direitos – Bolsa de permutas»

Índice

I – Introdução

II – Quadro jurídico

III – Matéria de facto

A – Quanto à actividade económica da RCI Europe

B – O procedimento perante as autoridades fiscais nacionais

1. A posição da Administração fiscal do Reino Unido

2. A posição da Administração fiscal espanhola

IV – Processo principal e questões prejudiciais

V – Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

VI – Principais argumentos das partes

A – Quanto às primeira e segunda questões

B – Quanto à terceira questão

C – Quanto à quarta questão

VII – Apreciação jurídica

A – Observações introdutórias

1. Necessidade de uma determinação uniforme do lugar da prestação

2. Os princípios fundamentais dos regimes de determinação do lugar das prestações

B – Apreciação das questões prejudiciais

1. Considerações gerais

a) Delimitação entre entregas e prestações de serviços

b) Precisão relativa às questões prejudiciais

2. Apreciação das diferentes prestações para efeitos de IVA

a) Taxas de inscrição

i) Classificação como contraprestação

ii) Determinação do lugar da prestação

b) Taxas de subscrição

i) Classificação como contraprestação

ii) Determinação do lugar da prestação

c) Taxas de permuta

i) Classificação como contraprestação

ii) Determinação do lugar da prestação

– Aplicabilidade do regime especial para as agências de viagens

– Aplicabilidade do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva

VIII – Conclusões da apreciação

IX – Conclusão

I – **Introdução**

1. Com o seu pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, o London VAT Tribunal Centre (a seguir «tribunal de reenvio») coloca ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias uma série de questões relativas à interpretação do artigo 9.º, n.º 2, da 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 (Sexta Directiva) (2).

2. Este pedido é apresentado no âmbito de um recurso interposto pela RCI Europe (a seguir «recorrente») nos Value Added Tax Tribunals do Reino Unido (a seguir «VAT Tribunal») de três decisões da Administração fiscal nacional (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, a seguir «Commissioners»). Através desse recurso, a recorrente impugna contenciosamente a cobrança *a posteriori* do IVA sobre os rendimentos por ela obtidos, imposto que, na opinião dos Commissioners, foi subavaliado nas suas declarações.

3. As partes do processo principal discutem, no essencial, o tratamento jurídico-fiscal de serviços transfronteiriços, em especial o critério de conexão que deve ser utilizado para determinar o lugar das prestações. Desta questão depende a resposta à questão de saber se o Reino Unido, onde a recorrente tem a sua sede, tem competência fiscal relativamente às operações em causa.

II – Quadro jurídico

4. A Sexta Directiva estabelece regras de determinação do lugar das operações tributáveis. Esta directiva foi reformulada pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (3), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, muito embora as disposições relevantes para o caso do processo principal tenham sido mantidas por esta última praticamente sem quaisquer alterações.

5. O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva (4) estabelece a seguinte regra geral:

«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.»

6. O artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva (5) contém algumas regras especiais. Assim, nos termos da alínea a) desta disposição, 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».

7. O artigo 26.º da Sexta Directiva (6) estabelece um regime especial para as agências de viagens, que é do seguinte teor:

«1. Os Estados-Membros aplicarão o imposto sobre o valor acrescentado 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 considerad[o]s 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 imposto sobre o valor acrescentado 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.»

III – Matéria de facto

A – Quanto à actividade económica da RCI Europe

8. A recorrente no processo principal foi constituída em 29 de Novembro de 1973 no Reino Unido. A sua actividade económica consiste em possibilitar e organizar a permuta, entre os seus membros, de direitos de utilização periódica de casas de férias situadas no estrangeiro (sistema que é igualmente conhecido por *time-sharing*).

9. A natureza jurídica do direito de utilização periódica em concreto depende da legislação do país em que o imóvel está situado. No entanto, por regra, o titular do direito de utilização periódica tem a faculdade de habitar uma determinada casa de férias num determinado empreendimento turístico, por um período determinado e em datas determinadas. O direito de utilização periódica que o titular possui sobre o imóvel é designado como o seu «direito de utilização para férias».

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

11. No quadro deste programa, os promotores de empreendimentos turísticos são convidados a tornar-se o que se designa por «membros». As pessoas singulares titulares de direitos de utilização periódica (adquiridos a um promotor) num empreendimento turístico membro podem pedir para se tornarem membros do RCI Weeks.

12. A qualidade de membro do RCI Weeks permite ao membro depositar os seus próprios direitos de utilização para férias de imóveis sujeitos ao regime de utilização periódica numa bolsa de alojamentos sujeitos ao mesmo regime (a seguir «Weeks Pool») e usufruir dos direitos de utilização para férias depositados por outros membros na Weeks Pool. Nesse âmbito, os membros só têm contacto com a recorrente. O depósito na Weeks Pool dos direitos de utilização para férias não implica a transferência para a recorrente de qualquer direito sobre o imóvel objecto do direito de utilização periódica, antes conservando o titular inicial do direito de utilização periódica este direito a todo o tempo.

13. Os membros do RCI Weeks pagam uma taxa de inscrição, que cobre um período de 1 a 5

anos, bem como taxas de subscrição anuais. A estas acresce uma taxa de permuta a pagar antecipadamente, mais precisamente quando do pedido de permuta. Em termos contabilísticos, a recorrente trata esta taxa de permuta como um depósito reembolsável. Se a recorrente não conseguir encontrar na Weeks Pool uma proposta de permuta que convenha ao membro, credita na conta deste a taxa de permuta, que pode ser utilizada para uma futura permuta, ou restitui?o ao membro a seu pedido.

14. A Weeks Pool pode ser complementada através da compra pela recorrente de alojamentos a terceiros ou através da disponibilização por um promotor de semanas suplementares. Em contrapartida do pagamento de uma taxa de permuta, um membro do RCI Weeks pode igualmente requerer uma permuta com os alojamentos que se incluam nestas ofertas suplementares.

B – *O procedimento perante as autoridades fiscais nacionais*

15. A recorrente tem sede no Reino Unido. Uma grande parte dos seus membros são nacionais deste Estado?Membro. Por seu turno, grande parte dos imóveis que estão integrados no programa de permutas RCI Weeks encontram?se situados em Espanha.

16. Por força destas circunstâncias, as autoridades fiscais competentes do Reino Unido e de Espanha chegaram a conclusões divergentes quanto ao tratamento a dar à recorrente em sede de IVA. Em sua opinião, os serviços prestados pela recorrente estão sujeitos à respectiva legislação nacional em matéria de IVA. Por esta razão, ambas exigiram à recorrente o pagamento de IVA sobre as receitas obtidas, o que constitui, em última análise, uma dupla tributação em dois Estados?Membros diferentes.

1. A posição da Administração fiscal do Reino Unido

17. Os Commissioners são da opinião de que a prestação consistente em reconhecer a qualidade de membro de um clube que tem por actividade a permuta de direitos de utilização periódica é uma prestação de serviços efectuada no lugar onde a recorrente tem a sede da sua actividade económica, isto é, no Reino Unido. Em consequência, as receitas consistentes em taxas de inscrição e de subscrição estão sujeitas ao IVA no Reino Unido. Os Commissioners subsumiram as receitas consistentes em taxas de permuta nas normas nacionais que transpõem o artigo 26.º da Sexta Directiva. A contraprestação da taxa de permuta foi qualificada pelos Commissioners como «serviço de viagem designado», pelo que deve ser tributada no Reino Unido.

18. Decorre da decisão de reenvio que, até 31 de Dezembro de 2003, a recorrente pagou IVA no Reino Unido sobre todas as taxas de inscrição pagas pelos novos membros, bem como sobre todas as taxas de subscrição pagas pelos membros já registados relativamente ao ano subsequente. Além disso, até 31 de Dezembro de 2005, pagou igualmente IVA no Reino Unido sobre todas as taxas de permuta pagas por membros que adquiriram o direito de fazer uso de direitos de utilização periódica de um imóvel situado num Estado?Membro da União Europeia. A recorrente não pagou IVA no Reino Unido sobre as taxas de permuta pagas por membros que adquiriram o direito de fazer uso de direitos de utilização periódica de um imóvel situado fora da União Europeia.

2. A posição da Administração fiscal espanhola

19. Ao invés, as autoridades fiscais espanholas partem do princípio de que as prestações de serviços da recorrente são prestações conexas com um bem imóvel e que, por esta razão, estão sujeitas ao IVA no país em que está situado o imóvel objecto do direito de utilização periódica.

20. As liquidações efectuadas pelas autoridades fiscais espanholas a respeito da situação da recorrente, assim como os acórdãos dos tribunais fiscais que lhe foram desfavoráveis, são actualmente objecto de um recurso de cassação interposto no Supremo Tribunal espanhol.

IV – Processo principal e questões prejudiciais

21. Com base na posição das autoridades espanholas acima exposta, a partir de 1 de Janeiro de 2004, a recorrente deixou de facturar no Reino Unido o IVA sobre as taxas de inscrição e de subscrição que cobrava aos seus membros que possuíam imóveis situados em Espanha. Deixou igualmente de facturar no Reino Unido o IVA sobre as taxas de permuta que cobrava aos seus membros que trocavam os seus direitos de utilização para férias por direitos correspondentes sobre imóveis espanhóis.

22. Em 23 de Março de 2005, os Commissioners decidiram efectuar uma liquidação para recuperar o IVA que, na opinião dos Commissioners, a recorrente devia ter facturado no ano de 2004 sobre as taxas de inscrição e de subscrição pagas pelos seus membros que possuíam direitos de utilização para férias de imóveis situados em Espanha e sobre as taxas de permuta relativas a direitos de utilização para férias de imóveis situados Espanha. A liquidação foi efectuada em 5 de Abril de 2005, no montante de 1 339 709 GBP.

23. Em 5 de Maio de 2005, a recorrente recorreu do acto de liquidação para o tribunal de reenvio.

24. Na sua decisão de reenvio, o tribunal *a quo* remete para a persistente incerteza jurídica acerca da determinação do lugar da prestação, bem como para o perigo de a recorrente ser prejudicada por essa incerteza no exercício da sua actividade económica. Por conseguinte, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

1) No âmbito dos serviços prestados pela recorrente 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[...]

imóveis[...] na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva IVA (actual artigo 45.º da Directiva IVA refundida)?

2) No caso de algum ou de todos os serviços prestados pela recorrente estarem «[relacionados] com» imóveis, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva IVA (actual artigo 45.º da Directiva IVA refundida), 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 (actual Directiva IVA refundida)?

4) Atendendo às soluções divergentes encontradas pelos vários Estados-Membros, como qualifica a Sexta Directiva IVA (actual Directiva IVA refundida) os montantes da «taxa de permuta» pagos ao sujeito passivo pelas seguintes prestações:

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

V – Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

25. A decisão de reenvio, com data de 9 de Janeiro de 2008, deu entrada na secretaria do Tribunal de Justiça em 31 de Janeiro de 2008.

26. A recorrente no processo principal, os Governos do Reino Unido, do Reino de Espanha e da República Helénica e a Comissão apresentaram observações escritas dentro do prazo fixado no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça.

27. Na audiência de 19 de Fevereiro de 2009, compareceram, para apresentarem as suas alegações, os mandatários da recorrente no processo principal, dos Governos do Reino Unido, do Reino de Espanha e da República Helénica, bem como da Comissão.

VI – Principais argumentos das partes

A – Quanto às primeira e segunda questões

28. A recorrente no processo principal é da opinião de que os serviços que foram prestados em contrapartida do pagamento das taxas de inscrição e de subscrição não apresentam uma conexão suficiente com um imóvel determinado, pelo que não estão abrangidos pelo artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva. A regra geral enunciada no artigo 9.º, n.º 1, desta directiva é que é aplicável, com a consequência de que o lugar dos serviços prestados, mais precisamente a inscrição e a admissão de novos membros, é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica. Neste caso, esse lugar é o Reino Unido.

29. O mesmo deve ser válido para os serviços que foram prestados em contrapartida das taxas de permuta, até porque esta solução é coerente com o tratamento fiscal dos demais serviços prestados. Não faz sentido tratar diferentemente prestações de serviços que são, no essencial, uma única prestação.

30. O Governo do Reino Unido alega que os serviços prestados em contrapartida do pagamento das taxas de inscrição e de subscrição são necessariamente abrangidos pelo artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Tal como a recorrente no processo principal, nega a existência de uma conexão suficiente dos serviços prestados em contrapartida das taxas controvertidas com qualquer imóvel. Fundamenta o seu entendimento, designadamente, com o facto de a recorrente se limitar a conceder acesso a uma espécie de mercado em que os membros podem trocar os seus direitos de utilização. No que se refere às taxas de permuta, o Governo do Reino Unido explica que não existe uma conexão com nenhum imóvel, até porque o membro pode depositar o seu direito de utilização e pagar as taxas de permuta até 24 meses antes de recuperar o seu direito de utilização.

31. O *Governo do Reino de Espanha* defende, relativamente à primeira questão, que existem essencialmente dois factores a ter em conta na apreciação da questão de saber se deve ser aplicado o regime relativo às prestações de serviços conexas com bens imóveis ou o regime especial relativo às agências de viagens. Por um lado, há que ter em conta o comportamento do intermediário e que apreciar se este age em nome próprio ou de outrem. Por outro, deve apurar-se se o intermediário adquire os bens e os serviços necessários à sua actividade económica a outros sujeitos passivos.

32. Relativamente à segunda questão, o *Governo do Reino de Espanha* observa que, na medida em que seja correcto considerar que existe uma conexão entre as prestações de serviços controvertidas e o imóvel correspondente, as taxas de inscrição e de subscrição estarão directamente relacionadas com os imóveis sobre os quais os membros têm direitos de utilização periódica por eles depositados na bolsa de permutas. Trata-se de taxas que devem ser pagas pelo mero facto de se estar integrado no próprio sistema, mesmo que o membro não faça uso do mesmo.

33. O *Governo da República Helénica* defende que, entre os factores que devem ser considerados na apreciação da questão de saber se estão em causa prestações de serviços «conexas com um bem imóvel», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, contam-se a natureza da actividade económica da recorrente e a relação entre as prestações de serviços controvertidas e o bem imóvel. Em particular, é necessário examinar se estão em causa serviços independentes, consistentes em serviços de viagens, que são prestados a favor dos titulares de direitos de utilização periódica ou serviços recíprocos que são prestados entre os titulares de direitos de utilização periódica que participam no programa de permutas, por intermédio da recorrente.

34. O *Governo da República Helénica* propõe que seja respondido à segunda questão no sentido de que as taxas de inscrição e de substituição estão directamente relacionadas com o imóvel sobre o qual o membro tem um direito de utilização periódica, enquanto as taxas de permuta estão directamente relacionadas com o imóvel em relação ao qual o direito de permuta é exercido.

35. A *Comissão* alega que o serviço prestado pela recorrente consiste em permitir a permuta de direitos de utilização periódica. Por conseguinte, as taxas a pagar devem ser consideradas a contrapartida da participação neste sistema. Em sua opinião, estes direitos de utilização constituem direitos sobre bens imóveis e a sua transmissão em contrapartida da utilização de direitos análogos constitui, por seu turno, uma prestação de serviços conexa com um bem imóvel, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva. O lugar da prestação de serviços pela qual foram pagas as taxas de inscrição e de subscrição é o lugar onde se situa o imóvel sobre o qual o membro tem os direitos de utilização periódica. Por seu lado, o lugar da prestação de serviços pela qual foram pagas as taxas de permuta é o lugar onde se situa o imóvel sobre o qual o membro adquire, em troca de outros, direitos de utilização periódica.

B – Quanto à terceira questão

36. Na opinião da *recorrente*, a terceira questão de forma alguma se coloca como o tribunal de reenvio a formulou no seu pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça. Como demonstram as suas observações a respeito das primeira e segunda questões, os serviços por ela prestados não apresentam uma conexão suficiente com um imóvel.

37. A *recorrente* defende ainda que a conclusão de que a prestação de serviços está relacionada com ambos os imóveis – isto é, quer com o imóvel depositado quer com o imóvel

pretendido em troca do depositado – viola o espírito e a finalidade do artigo 9.º da Sexta Directiva. Com o artigo 9.º da directiva, o legislador comunitário pretendeu evitar conflitos entre os Estados-Membros sobre a sua competência para cobrar o IVA, bem como situações de dupla tributação. Por conseguinte, no âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), só pode ser relevante um imóvel, mais precisamente o imóvel em relação ao qual exista a conexão mais estreita.

38. O *Governo do Reino Unido* defende, pelas mesmas razões que a recorrente, que não é necessário responder à terceira questão prejudicial, justamente porque a prestação de serviços da recorrente não está relacionada com um bem imóvel. Esta questão demonstra, pelo contrário, os problemas a que conduziria um entendimento diferente. Com efeito, se a prestação de serviços da recorrente estivesse relacionada quer com o direito de utilização periódica depositado quer com o direito de utilização periódica recebido em troca do primeiro, uma única e mesma prestação estaria sujeita a duas taxas de IVA nacionais divergentes.

39. O *Governo do Reino de Espanha* também considera muito improvável que uma prestação de serviços possa estar relacionada com ambos os bens imóveis. Isto resulta das suas observações a respeito da segunda questão prejudicial. Segundo estas observações, o serviço de admissão na Weeks Pool, que é prestado em contrapartida das taxas de inscrição e de subscrição, está exclusivamente relacionado com o bem imóvel sobre o qual o membro possui o seu direito de utilização periódica; pelo contrário, o serviço prestado em contrapartida da taxa de permuta – que consiste em oferecer ao membro um direito de utilização periódica de outro membro, que seja do seu agrado, em troca do seu direito de utilização – está directamente relacionado com o bem imóvel em relação ao qual o direito de permuta é exercido. Caso a contrapartida das taxas de inscrição/subscrição, por um lado, ou da taxa de permuta, por outro, esteja, porém, efectivamente relacionada com ambos os bens imóveis, haverá que considerar como lugar da prestação de serviços o lugar em que o prestador está estabelecido, em aplicação da solução adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão que proferiu no processo C-429/97, Comissão/França (7).

40. Com base nas suas observações a respeito da segunda questão prejudicial, cujas conclusões são idênticas às do Governo espanhol, o *Governo da República Helénica* chega igualmente à conclusão de que há que responder à terceira questão no sentido de que uma operação nunca está simultaneamente relacionada com ambos os bens imóveis.

41. Por último, a *Comissão* nem sequer examina a terceira questão prejudicial nas suas observações escritas, uma vez que, também em sua opinião – que é essencialmente idêntica à do Reino de Espanha e à da República Helénica –, a mesma não se coloca. A prestação de serviços está relacionada ou com o imóvel sobre o qual o membro tem o direito de utilização periódica (é o que acontece no caso da admissão no sistema em contrapartida das taxas de inscrição e de subscrição), ou com o imóvel que o membro pode utilizar em troca do seu (é o que acontece no caso da contraprestação da taxa de permuta), e nunca com ambos os imóveis ao mesmo tempo.

C – Quanto à quarta questão

42. A *recorrente* sustenta que não existe qualquer diferença quanto ao lugar da prestação de serviços consoante os direitos de utilização periódica tenham sido depositados na Weeks Pool por outro membro ou adquiridos pela recorrente a um terceiro sujeito passivo com vista a completar a sua oferta de alojamentos. Com efeito, o serviço prestado pela recorrente em contrapartida da taxa de permuta é o mesmo, independente da origem do direito de utilização periódica que é oferecido ao membro em troca do direito de utilização periódica por ele depositado. Por conseguinte, a prestação de serviços deve ser tratada em sede de IVA

independentemente da origem do direito de utilização periódica recebido em troca, em conformidade com o exposto pela recorrente a respeito das primeira e segunda questões prejudiciais.

43. O *Governo do Reino Unido* também é da opinião de que a origem do direito de utilização periódica não tem incidência sobre o lugar da prestação de serviços. Em ambos os casos distinguidos na quarta questão prejudicial, a recorrente só presta, em contrapartida da taxa de permuta, um serviço de natureza administrativa que consiste em propor ao membro vários direitos de utilização periódica sobre outros alojamentos que correspondam aos por ele desejados. Não existe uma transmissão efectiva do direito de utilização periódica, dado que a recorrente não pode garantir que encontrará um direito correspondente e que o membro não está obrigado a aceitar nenhum dos direitos de utilização periódica que lhe são propostos. Assim, as receitas do serviço prestado pela recorrente em contrapartida da taxa de permuta devem ser tributadas nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Directiva 77/388, independentemente da origem do direito de utilização periódica.

44. A título subsidiário, o *Governo do Reino Unido* observa, porém, que, caso tenha cometido um erro na sua análise e a taxa de permuta seja cobrada pela transmissão efectiva do direito de utilização periódica sobre outro alojamento, no segundo caso referido na quarta questão prejudicial, no qual a recorrente adquiriu os direitos de utilização periódica a um terceiro sujeito passivo, esta taxa também deveria ser tributada no lugar da sede da recorrente. Com efeito, neste caso aplicar-se-ia o regime especial para as agências de viagens.

45. Para responder à quarta questão prejudicial, o *Governo do Reino de Espanha* remete para as suas observações a respeito da tributação da taxa de permuta. Como já afirmara acerca da segunda questão prejudicial, a taxa de permuta é devida pelo direito de utilizar o direito de utilização periódica sobre outro alojamento, está, portanto, relacionada com este imóvel e deve, por isso, ser tributada no lugar da situação do mesmo.

46. O *Governo da República Helénica* distingue os dois casos referidos na quarta questão prejudicial, parecendo partir do princípio de que é paga uma taxa suplementar pela transmissão de direitos de utilização periódica que a recorrente adquire a terceiros sujeitos passivos. No primeiro caso – quando a recorrente propõe ao membro o direito de utilização periódica de outro membro –, a taxa de permuta deve ser tributada no lugar da situação do imóvel sobre o qual esse outro membro tem um direito de utilização periódica. No segundo caso, há que distinguir novamente: Caso a recorrente coloque à disposição um direito de utilização de um promotor de um empreendimento turístico, o caso deve ser tratado da forma acima descrita. Se, pelo contrário, a recorrente adquirir o direito de utilização para satisfazer os desejos do membro e o vender em seguida a este último, esta prestação de serviços é abrangida pelo regime especial para as agências de viagens. Caso, por último, a recorrente transmita direitos de utilização que lhe pertençam a ela própria, isto corresponde a uma actividade hoteleira, pelo que deve igualmente ser tributada no lugar da situação do imóvel que é objecto desses direitos de utilização.

47. Por último, a *Comissão* nem sequer se pronuncia sobre a quarta questão prejudicial nas suas observações escritas. Por conseguinte, apenas é possível remeter neste âmbito para o seu entendimento de que a contraprestação da taxa de permuta está relacionada com o imóvel que pode ser utilizado em troca do direito de utilização periódica depositado.

VII – **Apreciação jurídica**

A – *Observações introdutórias*

1. Necessidade de uma determinação uniforme do lugar da prestação

48. O litígio entre a recorrente e os Commissioners tem origem na questão da determinação do lugar das operações tributáveis. Da resposta a esta questão depende, por seu turno, a questão de saber se os rendimentos obtidos pela recorrente no âmbito da sua actividade económica estão sujeitos à soberania fiscal das autoridades britânicas ou espanholas.

49. Na apreciação de prestações de serviços transfronteiriças para efeitos da tributação em sede de imposto sobre o volume de negócios, as disposições sobre o lugar das outras prestações assumem um papel central, uma vez que das mesmas depende a questão da aplicabilidade da legislação nacional em matéria de IVA (8). Dado que o âmbito de aplicação do sistema do IVA abrange entregas e outras prestações que um empresário efectue a título oneroso no território nacional e no âmbito da sua actividade, só se o lugar das prestações estiver situado em território nacional é que a legislação nacional em matéria de IVA pode ser aplicada.

50. Se cada Administração fiscal nacional se baseasse em critérios diferentes para determinar o lugar das prestações, seriam previsíveis casos de dupla tributação, bem como de não tributação. Justamente por esta razão são particularmente importantes no mercado interno critérios uniformes para determinar o lugar das prestações (9). As regras de determinação do lugar das prestações previstas na Sexta Directiva visam, de acordo com o sétimo considerando desta última, delimitar a competência fiscal de cada Estado-Membro de forma a evitar conflitos de competência (10). A fixação uniforme, a nível comunitário, do lugar de conexão para efeitos fiscais, visa estabelecer uma repartição racional dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA (11).

2. Os princípios fundamentais dos regimes de determinação do lugar das prestações

51. Os conflitos de qualificação entre os Estados-Membros podem ser evitados através de regras o mais simples e claras possível, sendo que, na perspectiva do legislador, são possíveis critérios diferentes, consoante seja concedida primazia ao princípio do lugar de estabelecimento da empresa ou ao princípio do destino. De acordo com o primeiro princípio, é tomado por base o lugar em que o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica, enquanto, de acordo com o segundo, o lugar da prestação é fixado no lugar em que provavelmente ocorre o consumo ou a utilização da outra prestação.

52. Consciente do facto de que ambos os princípios comportam quer vantagens quer desvantagens para o funcionamento do mercado interno, o legislador comunitário optou, ao estabelecer as regras de determinação do lugar da prestação da Sexta Directiva, por um critério misto (12), ao definir, no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que o lugar das prestações de serviços é, em princípio, o lugar de estabelecimento da empresa. No entanto, estabeleceu, no n.º 2 desta disposição, várias excepções imperativas a este princípio, que limitam consideravelmente o âmbito de aplicação do n.º 1 e que transformam numa excepção o próprio princípio do lugar da sede, princípio pelo qual se rege a Sexta Directiva (13). Existem ainda regimes especiais que têm em conta as particularidades de determinadas actividades económicas.

B – *Apreciação das questões prejudiciais*

1. Considerações gerais

a) Delimitação entre entregas e prestações de serviços

53. Em primeiro lugar, importa observar que nem o tribunal de reenvio nem os intervenientes

no presente processo põem em causa o facto de a actividade económica da recorrente consistir exclusivamente na prestação de serviços a título oneroso, na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva. No meu entender, esta apreciação jurídica é correcta e deve servir de base à apreciação a seguir realizada.

54. Por força da clara delimitação que a Sexta Directiva efectua no que se refere à qualificação jurídica das operações sujeitas ao IVA (14), está excluído o recurso às disposições relativas à entrega de bens previstas nos artigos 5.º e 8.º da Sexta Directiva. Por conseguinte, só é controvertida a aplicabilidade às prestações de serviços em apreço do artigo 9.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Sexta Directiva, bem como do regime especial para as agências de viagens previsto no artigo 26.º, n.º 1.

b) Precisão relativa às questões prejudiciais

55. Importa ainda observar que as questões do tribunal de reenvio apresentam intersecções consideráveis em termos de conteúdo, pelo que, em meu entender, é necessário precisá-las.

56. Por um lado, resulta de um exame criterioso do pedido de decisão prejudicial que as questões prejudiciais visam uma apreciação da questão de saber em que medida os diferentes tipos de taxas que devem ser pagas pelos membros que participam no programa de permutas RCI Weeks são imputáveis às diferentes prestações de serviços da recorrente.

57. A existência de uma relação jurídica sinalagmática no âmbito da qual os contratantes se obrigam mutuamente a trocar prestações correlativas sob a forma de uma prestação de serviços e de uma contraprestação é relevante, tendo em conta que, nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, apenas estão sujeitas ao IVA as prestações de serviços efectuadas a título oneroso (15). Por conseguinte, é necessária no presente caso uma identificação precisa de cada uma das obrigações contratuais da recorrente.

58. Por outro lado, as questões prejudiciais visam um exame da questão de saber a que disposições relativas à determinação do lugar das prestações, já referidas, as prestações de serviços controvertidas devem ser subsumidas. Com base nestas disposições, será possível apurar se e em que medida estas prestações são da competência fiscal do Reino Unido.

59. Por razões de clareza, e no intuito de apresentar uma resposta útil às questões prejudiciais, centrarei a minha apreciação jurídica nestes dois aspectos principais.

2. Apreciação das diferentes prestações para efeitos de IVA

60. O mais eficaz parece-me ser examinar as prestações da recorrente fazendo uma espécie de raciocínio *a contrario*, isto é, partindo das diferentes taxas que cobra aos seus clientes. As taxas cobradas pela recorrente consistem, por um lado, em taxas de inscrição sob a forma de uma taxa de adesão única que o membro tem de pagar quando do seu primeiro registo, na taxa de subscrição anual e, por último, numa designada taxa de permuta, que é paga em caso de mediação frutuosa numa troca de direitos de utilização periódica de imóveis no quadro do programa RCI Weeks. Em seguida, examinarei que prestações da recorrente estão associadas a cada uma dessas taxas. Nesse âmbito, analisarei se essas prestações constituem uma prestação única ou prestações que devem ser consideradas separadamente, e se constituem o equivalente adequado da taxa. Com base nos resultados que sejam obtidos, será possível apurar por que previsão normativa a prestação é abrangida e, desta forma, o lugar da prestação.

61. A determinação das prestações efectuadas é difícil no caso dos designados contratos de *time-sharing*. No direito civil, não existe para os mesmos um único tipo contratual (16). É possível

encontrar direitos de utilização de longa duração sob a forma de contratos de locação, modelos de gestão fiduciária com mediação de direitos reais de utilização, modelos baseados em acções, modelos de clubes de férias e várias outras variantes. Esta situação confusa foi igualmente a razão pela qual foi adoptada a Directiva 94/47/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Outubro de 1994, relativa à protecção dos adquirentes quanto a certos aspectos dos contratos de aquisição de um direito de utilização a tempo parcial de bens imóveis (17). Uma vez que apareceram alguns novos modelos de *time?sharing* no mercado imediatamente após a entrada em vigor desta directiva, a Comissão, no intuito de eliminar lacunas jurídicas, apresentou em 2007 propostas de alteração com vista a reforçar a protecção dos consumidores, que foram aprovadas com ligeiras alterações pelo Parlamento Europeu em 22 de Outubro de 2008.

62. No presente caso, não está, porém, em causa a celebração de contratos de *time?sharing* em si mesma, mas a permuta de direitos de utilização periódica entre membros de uma bolsa de permutas.

a) Taxas de inscrição

i) Classificação como contraprestação

63. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que se está em presença de uma relação jurídica sinalagmática quando existe umnexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efectiva de um serviço individualizável fornecido no âmbito de uma relação jurídica em que se trocam prestações recíprocas (18).

64. No que se refere às taxas de inscrição, tem, portanto, de existir umnexo directo com uma prestação suficientemente individualizável.

65. Resulta de uma análise mais atenta do modelo comercial da recorrente, conforme é descrito em pormenor por ela própria e pelo Governo do Reino Unido nas respectivas observações, que, em contrapartida do pagamento das taxas de inscrição, um membro só adquire inicialmente acesso ao programa de permutas RCI Weeks.

66. A mera inscrição ainda não confere, porém, o direito de fazer uso dos direitos de utilização periódica de outros membros. Para esse efeito, é necessária, para além da qualidade de membro do RCI Weeks, o depósito de direitos de utilização periódica próprios na bolsa de permutas. Em particular, é exigido que o titular de um direito de utilização periódica requeira junto da recorrente a realização de uma permuta, devendo, em primeiro lugar, colocar à disposição um direito de utilização periódica próprio e, em segundo lugar, escolher um direito de utilização periódica equivalente.

67. Para além da possibilidade de participação no programa de permutas, o membro adquire acesso a uma série de informações a respeito dos imóveis para férias propostos, nomeadamente sob a forma de um catálogo em papel regularmente actualizado e de um directório disponível na Internet. É ainda dado ao membro um número de telefone para o qual poderá ligar para entrar em contacto com o pessoal da recorrente e informar-se quer sobre as modalidades de permuta em pormenor quer sobre serviços adicionais da recorrente que podem ser prestados a pedido dos membros.

68. Por conseguinte, na perspectiva de um novo membro, o acesso ao RCI Weeks constitui, em certa medida, uma etapa prévia à participação no programa de permutas, adquirindo o membro, em contrapartida do pagamento da taxa de inscrição, todas as possibilidades oferecidas. As informações disponibilizadas ao novo membro visam prepará-lo para o programa de permutas

propriamente dito. À adesão não está, porém, ainda associada a transmissão de direitos, mas apenas a concessão de acesso a uma espécie de mercado, no qual os membros podem trocar os seus direitos de utilização periódica com a ajuda da recorrente. Em si mesma, a qualidade de membro não obriga, porém, à participação neste programa de permutas.

69. Nesta medida, só existe um nexo directo, na acepção da jurisprudência, entre a actividade de concessão de acesso ao programa de permutas em apreço e o pagamento das taxas de inscrição.

70. Ao invés, não é possível estabelecer imediatamente um nexo directo entre a adesão e a execução propriamente dita do programa de trocas, dado que, para este efeito, é necessária uma outra acção dos contratantes, nomeadamente o pedido do membro, a confirmação pela recorrente da exequibilidade da troca e o não menos importante pagamento da taxa de permuta.

ii) Determinação do lugar da prestação

71. Importa ainda analisar como é que esta prestação de serviços deve ser classificada no âmbito do sistema de normas relativas ao lugar das prestações da Sexta Directiva. É concebível aplicar as regras previstas no artigo 9.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva. A este respeito, afiguram-se necessárias algumas considerações prévias acerca da interpretação destas disposições.

72. O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva contém uma regra geral para determinar o lugar de conexão para efeitos fiscais, ao passo que o n.º 2 do mesmo artigo indica uma série de conexões específicas (19).

73. É verdade que a Sexta Directiva não regula expressamente a relação entre a regra geral enunciada no artigo 9.º, n.º 1, e as regras especiais enunciadas no n.º 2 do mesmo artigo. No entanto, o Tribunal de Justiça já decidiu que não existe qualquer primado do n.º 1 sobre o n.º 2 dessa disposição. Há que questionar, em cada situação concreta, se o artigo 9.º, n.º 2, desta directiva é aplicável; se assim não for, aplica-se o n.º 1 do mesmo artigo (20). O Tribunal de Justiça concluiu deste facto que o regime especial previsto no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva não deve ser considerado uma excepção a uma regra geral que deve ser objecto de interpretação estrita (21).

74. Assim, o Tribunal de Justiça parte manifestamente do princípio de que o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva contém normas mais específicas, que, em conformidade com o princípio *lex specialis derogat legi generali*, devem ser examinadas e, se a sua previsão estiver preenchida, aplicadas em primeiro lugar (22).

75. Consequentemente, deve examinar-se em primeiro lugar se uma operação como a descrita é abrangida pelo âmbito de aplicação do regime especial previsto no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Para que assim seja, é necessário que constitua uma prestação de serviços «conexa[...] com um bem imóvel».

76. Neste âmbito, coloca-se, porém, a questão de saber com que imóvel concreto a prestação de serviços está relacionada. É, em princípio, concebível a existência de uma conexão com o imóvel sobre o qual o membro já possui um direito de utilização periódica, como os Governos espanhol e grego e a Comissão defendem.

77. Sem prejuízo dos pressupostos factuais precisos dos quais depende a existência dessa conexão, que analisarei em seguida mais em pormenor (23), à primeira vista não me parece que exista uma conexão directa entre a prestação de serviços propriamente dita e o imóvel em causa.

78. Como já referi, na perspectiva de um novo membro, o acesso ao RCI Weeks constitui uma etapa prévia à participação efectiva no programa de permutas (24). Com efeito, os serviços da recorrente consistentes na concessão de acesso e de informações visam preparar o membro para o programa de permutas, não implicando uma obrigação de participação no mesmo. Em conformidade, nesta primeira fase da qualidade de membro também ainda não é realizada qualquer permuta de direitos de utilização de imóveis para férias.

79. Embora, após a adesão ao RCI Weeks, os membros possam depositar na bolsa de permutas os seus direitos de utilização periódica, a concessão desta faculdade é inútil para os membros enquanto não estiverem preenchidos os pressupostos dos quais depende a execução efectiva de uma permuta.

80. A concessão da mera possibilidade de depositar os próprios direitos de utilização periódica de um imóvel na bolsa de permutas não pode ser considerada, por si só, como uma prestação principal para efeitos de IVA. Em termos objectivos, é, no máximo, uma prestação acessória que não constitui para o membro um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador, que é possibilitar a permuta de direitos de utilização de imóveis para férias.

81. O princípio da «unidade da prestação» (25) em matéria de IVA proíbe que essa prestação acessória seja considerada uma prestação autónoma. Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça (26), o facto tributário não deve ser dissecado nas suas diferentes partes para as sujeitar separadamente a IVA. A qualificação de uma operação deve antes ser baseada no elemento preponderante de um conjunto de prestações. Por maioria de razão, tal prestação acessória não pode ser considerada a prestação decisiva na determinação do lugar da prestação, devendo antes ficar em segundo plano em relação à prestação principal propriamente dita. Neste caso, só esta última é considerada a prestação de serviços tributável na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva.

82. A aplicação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva está afinal excluída, uma vez que no presente caso não é possível identificar uma conexão suficientemente estreita entre a prestação de serviços propriamente dita, em contrapartida da qual o membro paga a taxa de inscrição, e o imóvel sobre o qual o membro possui um direito de utilização periódica.

83. Se se considerar, como aqui se defende, que a prestação de serviços controvertida, em contrapartida da qual o membro paga a taxa de inscrição, consiste apenas na concessão de acesso à bolsa de permutas e no fornecimento de informações relativas às possibilidades de permuta de direitos de utilização periódica, a aplicação do artigo 26.º da Sexta Directiva também estará excluída, dado que, nesse âmbito, a recorrente de forma alguma utiliza entregas e serviços de outros sujeitos passivos para a realização de uma viagem.

84. Não sendo aplicáveis quaisquer regimes especiais, a prestação recai no âmbito de aplicação da regra geral prevista no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Assim sendo, no que se refere à contrapartida das taxas de inscrição, o lugar da prestação é o lugar em que a recorrente tem a sede da sua actividade económica.

b) Taxas de subscrição

i) Classificação como contraprestação

85. Segundo as observações da recorrente, não existe uma diferença material entre as taxas de inscrição e as taxas de subscrição, visto que constituem em conjunto a contrapartida da participação no programa de permutas RCI Weeks e da possibilidade de usufruir dos benefícios associados à qualidade de membro (27).

86. O pagamento das taxas de subscrição parece não consistir em mais do que no pagamento regular de um montante fixo pela utilização da totalidade da gama de serviços da recorrente. Por conseguinte, esse pagamento é igualmente devido quando o membro não participa no programa de permutas, seja porque não depositou os seus próprios direitos de utilização periódica na bolsa de permutas, seja pelo facto de não ter sido encontrado um direito de utilização periódica equivalente para efeitos de permuta.

87. É indiscutível que, no presente caso, existe uma relação jurídica no âmbito da qual são trocadas prestações correlativas. Isto em nada é prejudicado pelo facto de as taxas de subscrição não poderem ser associadas a cada utilização pessoal do programa de permutas. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Kennemer Golf (28), também existe uma relação jurídica sinalagmática quando uma associação presta, com carácter permanente, uma série de serviços e os seus sócios pagam, em contrapartida, um montante fixo sob a forma de uma quotização anual. Nesta medida, os serviços prestados pela recorrente preenchem os requisitos de uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, pelo que estão, em princípio, sujeitas ao IVA.

ii) Determinação do lugar da prestação

88. Tendo em conta que as taxas de subscrição foram concebidas como a contrapartida de uma multiplicidade de serviços, que, em primeiro lugar, nem sempre estão relacionados com um bem imóvel e, em segundo lugar, não são necessariamente prestados no âmbito da permuta de direitos de utilização, seria, em minha opinião, errado concluir pela existência de uma conexão com um bem imóvel, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Isto não só seria incompatível com a matéria de facto exposta, como conduziria a um alargamento injustificado desta previsão normativa especial.

89. À semelhança das taxas de inscrição, as taxas de subscrição estão ligadas à qualidade de membro e às vantagens que lhe estão associadas. Assim, parece-me correcto tratá-las, em sede de IVA, como as taxas de inscrição.

90. Por conseguinte, no que se refere à contrapartida das taxas de subscrição, o lugar da prestação é o lugar em que a recorrente tem a sede da sua actividade económica, em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

c) Taxas de permuta

i) Classificação como contraprestação

91. Ao contrário das taxas acima referidas, o membro paga a taxa de permuta em contrapartida da execução concreta do programa de permutas. O mais tardar na data em que uma permuta de direitos de utilização periódica é regularmente realizada, a recorrente, que tem nesse âmbito essencialmente uma função de coordenação (29), factura ao membro a taxa de permuta.

92. Portanto, ambos os contratantes efectuem a sua prestação tendo em vista a

contraprestação. Assim sendo, é incontestável que os direitos de ambos os contratantes derivam de uma relação jurídica sinalagmática.

ii) Determinação do lugar da prestação

93. É, porém, controvertido que regime é aplicável à determinação do lugar da prestação.

– Aplicabilidade do regime especial para as agências de viagens

94. Em primeiro lugar, há que ter em conta o regime especial de IVA previsto no artigo 26.º da Sexta Directiva. Ao contrário dos restantes intervenientes, o Governo do Reino Unido não exclui categoricamente a aplicabilidade desse regime.

Espírito e finalidade do regime

95. O artigo 26.º da Sexta Directiva institui uma excepção ao regime geral relativamente à matéria colectável, no que respeita a determinadas operações das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos (30). Enquanto excepção ao regime geral, este artigo só pode ser aplicado na medida do necessário para alcançar o objectivo dessa directiva (31).

96. O objectivo do regime especial de IVA instituído pelo artigo 26.º da Sexta Directiva consiste em adaptar as regras aplicáveis à natureza específica da actividade das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos. Os serviços fornecidos por estas empresas caracterizam-se pelo facto de, a maior parte das vezes, serem compostos por prestações múltiplas, nomeadamente em matéria de transporte e de alojamento, que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado em que a agência de viagens tem a sua sede ou um estabelecimento estável. A aplicação das regras gerais respeitantes ao lugar de tributação, à matéria colectável e à dedução do imposto a montante conduziria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, a dificuldades práticas para estas empresas que seriam susceptíveis de entravar o exercício da sua actividade (32).

97. Para evitar esta situação, o artigo 26.º, n.º 2, prevê, designadamente, que as operações efectuadas para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada a favor do 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.

Pressupostos da previsão normativa

– Qualidade de agência de viagens ou de organizador de circuitos turísticos

98. A título liminar, deve observar-se que a circunstância de a recorrente não ser nem uma agência de viagens nem um organizador de circuitos turísticos na acepção habitual do termo não se opõe, por si só, à aplicação do artigo 26.º da Sexta Directiva, na medida em que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, efectue operações idênticas no quadro de outra actividade (33).

99. No presente caso, este pressuposto está preenchido. Na medida em que a recorrente propõe serviços que possibilitam aos seus membros a utilização para férias de imóveis situados no estrangeiro, exerce uma actividade económica que em certa medida se assemelha à de uma agência de viagens ou de um organizador de circuitos turísticos, sem todavia ser inteiramente idêntica à actividade destes últimos. Além disso, o espírito e a finalidade do artigo 26.º da Sexta Directiva justificam a inclusão dos seus serviços no âmbito de aplicação desta disposição. Com efeito, devido à multiplicidade de serviços por ela prestados e à falta de identidade geográfica

entre a sede da empresa e o objecto da prestação, a actividade económica da recorrente está sujeita aos mesmos riscos de dupla tributação que uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos.

– Actuação em nome próprio

100. Nos termos do seu n.º 1, constitui um pressuposto para a aplicação do artigo 26.º que a agência de viagens actue em nome próprio e utilize, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos. Uma agência de viagens que apenas sirva de intermediária em serviços de viagens não é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 26.º, antes prestando serviços de mediação no lugar da sua sede, em conformidade com a regra geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva (34).

101. Assim, em primeiro lugar é decisivo saber se a recorrente actua em nome próprio ou em nome de outrem ao prestar os seus serviços.

102. Como o Governo espanhol observa com razão (35), para proceder a esta distinção é determinante saber se a actividade da recorrente apenas consiste em pôr em contacto dois membros, para que estes possam chegar a um acordo sobre uma permuta de direitos de utilização de imóveis para férias. Neste caso, estaríamos perante uma actividade de mediação, dado que a recorrente actuaria em nome de outrem. Existiria, ao invés, uma actuação em nome próprio se os membros executassem a permuta sem conhecer a identidade do outro beneficiário, devido ao facto de a recorrente assumir ela própria a coordenação e repartir os direitos de utilização de imóveis para férias.

103. De acordo com as informações prestadas pela recorrente no processo principal, ao verificar a disponibilidade do imóvel para férias escolhido e ao procurar ofertas alternativas, a recorrente actua sempre «por conta dos seus membros» (36). A recorrente refere ainda que os membros só têm contacto com o seu pessoal e nunca comunicam directamente entre eles (37). Por força destas afirmações, há que partir do princípio de que a única parceira contratual dos membros é a recorrente no processo principal.

104. Por conseguinte, a recorrente não actua como intermediária, mas sim em nome próprio na acepção do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

– Utilização de entregas e serviços de outros sujeitos passivos

105. É, pelo contrário, incerto se, no caso concreto, está preenchido um outro pressuposto desta previsão normativa, mais precisamente a exigência de utilização de entregas e serviços de outros sujeitos passivos. Fariam parte desses serviços, por exemplo, os serviços de alojamento e transporte prestados por terceiros. No entanto, estes serviços adquiridos a terceiros teriam de ser mais do que um meio para utilizar, nas melhores condições, o serviço principal do operador económico. Caso contrário, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (38), estas prestações seriam puramente acessórias relativamente às prestações próprias, pelo que estaria excluída uma tributação nos termos do artigo 26.º da Sexta Directiva. Se, para além dos serviços relacionados com a permuta de direitos de utilização de imóveis, a recorrente propusesse aos seus membros outros serviços habitualmente prestados por terceiros, por exemplo a viagem para Espanha, o artigo 26.º da Sexta Directiva seria aplicável.

106. Não é possível extrair nem da decisão de reenvio nem das observações da recorrente informações precisas sobre se, ao prestar serviços aos seus membros, a recorrente utiliza entregas e serviços de outros sujeitos passivos. Só se sabe que a Weeks Pool pode ser complementada através da compra pela recorrente de alojamentos a terceiros ou através da

disponibilização por um promotor de semanas suplementares. Em contrapartida do pagamento de uma taxa de permuta, um membro do RCI Weeks pode igualmente requerer uma permuta com os alojamentos que se incluam nestas ofertas suplementares. No entanto, não me parece que as informações que foram fornecidas sejam suficientes para a apreciação jurídica destas transacções.

107. Assim, compete ao juiz nacional apreciar em pormenor se, no caso em apreço, existe uma utilização de entregas e serviços. Se não existir, o artigo 26.º da Sexta Directiva não será aplicável.

– Aplicabilidade do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva

108. Se o artigo 26.º da Sexta Directiva não for aplicável, haverá que examinar em seguida se uma prestação de serviços que consiste em facilitar aos titulares de direitos de utilização periódica de determinados imóveis para férias a permuta destes direitos de utilização é uma prestação conexa com um bem imóvel, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da mesma directiva.

109. Em minha opinião, é possível concluir pela existência dessa conexão com base numa interpretação literal desta disposição, uma vez que os serviços prestados pela recorrente visam permitir aos membros obter um direito de utilização de determinado imóvel alheio por um período precisamente determinado.

110. Todavia, nas conclusões que apresentou no processo Heger (39), a advogada-geral E. Sharpston levantou objecções a uma interpretação exclusivamente literal da referida disposição, tendo referido com razão que uma interpretação demasiado ampla dos termos «conexão com» é inapropriada, dado que, em última análise, todos os serviços podem, de uma forma ou outra, ser serviços conexos com um bem imóvel, entendido como um espaço confinado. De facto, essa conexão com um bem imóvel pode assumir graus e formas diferentes em função da prestação de serviços em causa.

111. Até ao presente, o Tribunal de Justiça absteve-se sempre de precisar o tipo e o grau de conexão exigidos. No acórdão Heger (40), limitou-se a declarar que apenas as prestações de serviços que apresentem uma «relação suficientemente directa» com um bem imóvel são abrangidas pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, tanto mais que esta relação caracteriza todas as prestações de serviços enumeradas nesta disposição.

112. Face ao exposto, coloca-se a questão de saber se a interpretação aqui defendida do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva pode ser corroborada pela posição sistemática que ocupa no conjunto das disposições que regulam o lugar da prestação, bem como pelo seu espírito e finalidade.

113. É elucidativa a enumeração de exemplos constante dessa disposição, enumeração que, por força da clara redacção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a) («incluindo», «tais como, por exemplo»), de forma alguma deve ser considerada exaustiva, uma vez que esses exemplos, como o Tribunal de Justiça referiu no acórdão Heger, fornecem elementos importantes acerca do tipo e das características dessa conexão.

114. Ao interpretar o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, importa, porém, ter em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual, na ausência de uma definição expressa ou de uma remissão para os ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros, os conceitos utilizados na Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário, devendo, portanto, ser objecto de uma definição comunitária (41).

115. Em todo o caso, os exemplos de prestações de serviços conexas com bens imóveis enumerados no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva dão a entender que a existência de um contacto físico não pode constituir um critério imperativo, até porque quer um agente imobiliário quer um arquitecto podem prestar os seus serviços sem nunca terem visitado ou entrado no imóvel. O agente imobiliário só tem de conhecer o objecto em relação ao qual deve servir de intermediário e o arquitecto só tem de dispor da planta do imóvel.

116. Também não parece ser necessário que o serviço seja exclusivamente prestado por quem tem o direito de dispor do imóvel, designadamente, no âmbito dos direitos reais, de transmitir o direito de propriedade sobre o mesmo e de o onerar ou, no âmbito do direito das obrigações, de o arrendar a terceiros, até porque o titular desse direito e o agente imobiliário são, por regra, pessoas diferentes.

117. Pode ser, pelo contrário, decisivo o facto de o principal aspecto económico da prestação ser normalmente impossível ou inútil sem a existência de um imóvel concreto. Para esse efeito, deve ser suficiente qualquer conexão objectiva com um imóvel ou partes de imóveis (42). Esta transcrição é válida, designadamente, para as prestações de serviços que têm em vista a utilização, a exploração, a construção e a manutenção de um imóvel, incluindo as prestações que servem directamente estas operações, sem que exista outra operação económica predominante (43).

118. Estas condições estão, sem dúvida, preenchidas nos casos de um agente imobiliário e de um arquitecto, dado que a actividade de ambas as categorias profissionais é inconcebível sem a existência de bens imóveis. O mesmo é válido para o modelo comercial da recorrente, que não é realizável sem a existência de imóveis onerados com direitos de utilização periódica.

119. Por outro lado, resulta da comparação da natureza das prestações da recorrente com as categorias profissionais enumeradas pelo legislador a título exemplificativo que as mesmas se assemelham mais às de um agente imobiliário. Os serviços de um agente imobiliário consistem normalmente na mediação na celebração de contratos sobre imóveis ou na criação de oportunidades para essa celebração, podendo o objecto destes contratos ser quer a compra e venda quer a locação de imóveis ou partes de imóveis. O serviço prestado pela recorrente tem em comum com os serviços de um agente imobiliário o facto de ter por objecto a cedência da utilização de um imóvel, sendo que a recorrente, à semelhança de um agente imobiliário, actua, em certa medida, como intermediária entre as partes interessadas e obtém uma contraprestação pelo acordo sobre a cedência da utilização.

120. Resulta da descrição acima realizada da categoria profissional do agente imobiliário que a cedência da utilização proporcionada pelos seus serviços consistirá, por regra, na venda ou na locação de um bem imóvel. Esta última actividade, pelo facto de apresentar uma relação estreita com um imóvel determinado, pode ser classificada, para efeitos de IVA, como uma prestação de serviços na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (44).

121. Em minha opinião, o facto de no caso em apreço estar exclusivamente em causa a permuta de direitos de utilização periódica não se opõe, porém, à aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

122. Em primeiro lugar, e como já foi referido, a enumeração que é feita nessa disposição é mais exemplificativa do que exaustiva, pelo que não se opõe a um alargamento a novos tipos de prestações de serviços por via da interpretação jurisprudencial.

123. Em segundo lugar, independentemente da forma como a sua natureza jurídica é definida pelo direito dos Estados-Membros (45), um direito de utilização periódica concede ao seu titular um direito de utilização comparável à locação de espaço habitacional (46). É verdade que a permuta de direitos de utilização periódica, tal como é realizada profissionalmente pela recorrente, não implica a transmissão de direitos de um membro para outro. Contudo, uma vez que os contratos de *time-sharing* prevêm geralmente a possibilidade de cessão a terceiros, a título gratuito ou oneroso, dos direitos de utilização, o outro membro envolvido na permuta pode invocar estes direitos (47).

124. Em terceiro lugar, a tributação das receitas obtidas no lugar da situação do imóvel estaria em harmonia com o princípio do destino. Esta tributação teria em consideração o facto de o membro só poder utilizar o imóvel para férias por ele escolhido no local em que este está situado, pelo que, para efeitos de IVA, a prestação recebida só pode ser «consumida» neste local.

125. Resulta de tudo o que foi exposto que existe uma conexão suficientemente directa entre uma prestação de serviços que consiste em facilitar aos titulares de direitos de utilização periódica de determinados imóveis para férias a permuta destes direitos de utilização e o bem imóvel em relação ao qual o direito de permuta é exercido. Por conseguinte, de acordo com o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o lugar da prestação é o lugar da situação desse bem imóvel.

VIII – Conclusões da apreciação

126. Com base na apreciação que precede, concluo que os serviços prestados pela recorrente em contrapartida do pagamento das taxas de inscrição e de subscrição não apresentam uma conexão directa com um imóvel na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (ou do artigo 45.º da Directiva 2006/112/CE), pelo que são abrangidos pelo âmbito de aplicação do regime geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva (ou do artigo 43.º da Directiva 2006/112/CE).

127. Por seu turno, a determinação do lugar da prestação dos serviços fornecidos pela recorrente em contrapartida do pagamento das taxas de permuta depende da questão de saber se a recorrente utiliza entregas e serviços de outros sujeitos passivos. Uma vez que o Tribunal de Justiça não dispõe de elementos concretos que permitam concluir que, na prestação de serviços aos seus membros, a recorrente utiliza entregas e serviços de outros sujeitos passivos, compete ao juiz nacional examinar se este pressuposto está preenchido no caso concreto. Em caso afirmativo, o regime especial do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Directiva (ou do artigo 307.º, segundo parágrafo, da Directiva 2006/112/CE) será aplicável. Se, todavia, este pressuposto não estiver preenchido, aplicar-se-á o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (ou o artigo 45.º da Directiva 2006/112/CE).

IX – Conclusão

128. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões do VAT and Duties Tribunal nos seguintes termos:

1. Os serviços prestados pela recorrente em contrapartida do pagamento das taxas de inscrição e de subscrição não apresentam uma conexão directa com um imóvel na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (ou do artigo 45.º da Directiva 2006/112/CE), pelo que são abrangidos pelo âmbito de aplicação do regime geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva (ou do artigo 43.º da Directiva 2006/112/CE). Assim, o lugar da prestação é o lugar onde a recorrente tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual esses serviços são prestados.

2. No que se refere aos serviços prestados pela recorrente em contrapartida do pagamento das taxas de permuta, compete ao juiz nacional examinar se a recorrente utiliza entregas e serviços de outros sujeitos passivos. Em caso afirmativo, o regime especial do artigo 26.º, n.º 1, da Sexta Directiva (ou do artigo 307.º, segundo parágrafo, da Directiva 2006/112/CE) será aplicável. Neste caso, o lugar da prestação será o lugar onde a recorrente tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual esses serviços são prestados.

Se, todavia, este pressuposto não estiver preenchido, aplicar-se-á o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (ou o artigo 45.º da Directiva 2006/112/CE), com a consequência de que o lugar da prestação será o lugar da situação do bem imóvel em causa.

1 – Língua original: alemão.

2 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 – JO L 347, p. 1.

4 – Correspondente ao artigo 43.º da Directiva 2006/112/CE.

5 – Correspondente ao artigo 45.º da Directiva 2006/112/CE.

6 – Correspondente aos artigos 306.º e segs. da Directiva 2006/112/CE.

7 – Acórdão de 25 de Janeiro de 2001, Comissão/França (C-429/97, Colect., p. I-637).

8 – Também neste sentido, Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Viena, 1997, p. 121. V. igualmente Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, tomo 1, p. 497, segundo os quais a doutrina da determinação do lugar da prestação é irrelevante nos casos em que as operações estão sujeitas a uma única competência fiscal nacional. A partir do momento em que várias autoridades fiscais nacionais sejam competentes, designadamente porque foram introduzidas mercadorias no território de outro Estado-Membro ou foram prestados serviços a uma pessoa que reside noutro Estado-Membro, não é possível determinar claramente se foi exercida uma actividade económica dentro ou fora de um determinado território estadual. A determinação do lugar da prestação é decisiva para responder à questão de saber se há que cobrar IVA e que IVA deve ser cobrado.

9 – Weiermayer, R., «Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH» in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (edição de M. Achatz/M. Tumpel), Viena, 2001, p. 125.

10 – V., neste sentido, 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), de 6 de Março de 1997, Linthorst e o. (C-167/95, Colect., p. I-1195, n.º 10), e de 12 de Maio de 2005, RAL

(C-452/03, Colect., p. I-3947, n.º 23). Nestes acórdãos, o Tribunal de Justiça declarou, a respeito das regras de determinação do lugar das prestações previstas no artigo 9.º da Sexta Directiva, que estas disposições visam evitar conflitos de competência susceptíveis de conduzir tanto a situações de dupla tributação como à não tributação de receitas.

11 – Segundo Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Colónia, 1992, p. 81, o principal objectivo deste regime é delimitar claramente as competências fiscais dos Estados-Membros, para evitar situações de dupla tributação e de não tributação do consumo.

12 – Na suas conclusões de 7 de Março de 2006 no processo Heger (C-166/05, Colect., p. I-7749, n.º 27), a advogada-geral E. Sharpston refere que o legislador comunitário criou um certo grau de tensão dentro da Sexta Directiva, na medida em que as regras gerais para a determinação do lugar das prestações se baseiam no princípio da origem e não no princípio do destino, não obstante constituir um princípio geral do IVA, que é um imposto sobre o consumo, que ele deve ser cobrado no lugar do consumo.

13 – Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelas 2001, p. 293, explica esta circunstância remetendo para os trabalhos preparatórios da Sexta Directiva. Na elaboração da proposta de directiva, partiu-se do princípio de que a solução mais praticável seria tomar por base a sede da empresa, contendo esta proposta ainda poucas excepções em termos relativos. No entanto, o número de excepções aumentou no decurso das negociações finais no Conselho, com a consequência de que o texto normativo aprovado pelo Conselho em Maio de 1977 não tem tido uma aplicação fácil.

14 – As entregas de bens e as prestações de serviços excluem-se mutuamente em termos conceptuais. O artigo 6.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE determina que se entende por prestação de serviços qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva, entende-se por entrega de um bem a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. Colocam problemas de delimitação as prestações compostas por um conjunto de prestações, mas que, por força do princípio da unidade da prestação, só podem constituir ou uma entrega de bens ou uma prestação de serviços [v. conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer, de 23 de Novembro de 2004, no processo Hotel Scandic, C-412/03, Colect., p. I-743, n.º 21; Haunold, P., «Der Steuergegenstand» in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (edição de Markus Achatz/Michael Tumpel), Viena, 2001, p. 110]. O Tribunal de Justiça pronunciou-se diversas vezes sobre a questão de saber se, nos casos que lhe tinham sido submetidos, uma operação preenchia os requisitos de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços (v., por exemplo, acórdãos de 14 de Julho de 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Colect., p. I-4387, de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Colect., p. I-2395, de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França, C-68/92, Colect., p. I-5881, de 14 de Maio de 1985, Van Dijk's Boeckhuis, 139/84, Recueil, p. 1405).

15 – Relativamente ao carácter oneroso de uma prestação de serviços, o Tribunal de Justiça já declarou que uma prestação de serviços só é efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Directiva 77/388/CEE, e só é, assim, tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são trocadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário (v., por exemplo, acórdãos de 3 de Março de 1994, Tolsma, C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14, First National Bank of Chicago, já referido na nota 14, n.os 26 a 29, e de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 39).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, p. 45, refere que, por força da

diversidade de configurações que podem ter, os contratos de *time-sharing* não constituem um tipo contratual homogéneo. Não é possível subsumir os contratos de *time-sharing* num dos tipos contratuais clássicos do direito privado alemão, mesmo que se efectue uma subdivisão entre contratos de *time-sharing* obrigacionais, reais, societários ou associativos. Por esta razão, após terem surgido na Alemanha, os contratos de *time-sharing* foram inicialmente contados entre os contratos atípicos ou tipicamente utilizados, caracterizando-se pela inexistência de um regime legal, não obstante a sua crescente frequência no tráfego jurídico, bem como pela uniformidade de interesses em causa e de conteúdo. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bruxelas, 2006, pp. 29 e segs., e Mostin C./Feron, B., «Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé», *Annales de droit de Louvain* (1994), pp. 33 e segs., fazem referência a uma série de construções que permitem subsumir os contratos de *time-sharing* nas categorias previstas no direito civil belga e francês. Em sua opinião, são possíveis construções baseadas no direito das obrigações, nos direitos reais, no direito das sociedades e no direito das associações. Vanbrabant refere que, em Portugal e Espanha, os direitos de utilização periódica foram configurados como direitos reais. Em Portugal, foi criado logo nos anos 80 o chamado «direito de habitação periódica», enquanto em Espanha foi aprovada a Lei 42/1998 de 15 de Dezembro de 1998 (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias). Papp, T., «Timesharing Contract», *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytlemi Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged 2007*, p. 573, afirma que os contratos de *time-sharing* devem ser incluídos na categoria dos contratos atípicos.

17 – JO L 280, p. 83.

18 – V. acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443, n.os 11, 12 e 16), de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365, n.º 11), Tolsma (já referido na nota 15, n.º 14), de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck (C?258/95, Colect., p. I?5577, n.º 12), Kennemer Golf (já referido na nota 15, n.º 39), de 19 de Junho de 2003, First Choice Holidays (C?149/01, Colect., n.º 30), de 23 de Março de 2006, FCE Bank (C?210/04, Colect., p. I?2803, n.º 34), e de 18 de Julho de 2007, Société thermale d'Eugénie?les?Bains (C?277/05, Colect., p. I?6415, n.º 19).

19 – Acórdão de 7 de Setembro de 2006, Heger (C?166/05, Colect., p. I-7749, n.º 15).

20 – V., neste sentido, acórdãos Dudda (já referido na nota 10, n.º 21), RAL (já referido na nota 10, n.º 24), de 27 de Outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C?41/04, Colect., p. I?9433, n.º 33), e Heger (já referido na nota 19, n.º 15). Esta jurisprudência constitui, nesta medida, um abandono da jurisprudência iniciada com o acórdão Berkholz (já referido na nota 10, n.º 17), segundo o qual, de acordo com o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica é normalmente o elemento de conexão prioritário.

21 – V., neste sentido, acórdão de 15 de Março de 2001, SPI (C?108/00, Colect., p. I?2361, n.º 17).

22 – Neste sentido, também Weiermayer, R., *loc. cit.* (nota 9), p. 134.

23 – V. n.os 108 e segs. destas conclusões.

24 – V. n.º 68 destas conclusões.

25 – O advogado?geral D. Ruiz?Jarabo Colomer utilizou pela primeira vez esta expressão («princípio da unidade da prestação») nas conclusões que apresentou no processo Scandic (já referidas na nota 14, n.º 21). Trata-se de uma paráfrase de Haunold, P., «Der Steuerggegenstand», *loc. cit.*

(nota 14), p. 111.

26 – V., a respeito da natureza das prestações de serviços conexas em matéria de IVA, as minhas conclusões de 9 de Dezembro de 2008 no processo Tellmer Property (C?572/07, ainda não publicadas na Colectânea, n.os 33 e segs.). Decorre do artigo 2.º da Sexta Directiva que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente (v. acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C?349/96, Colect., p. I?973, n.º 29, Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido na nota 20, e de 21 de Fevereiro de 2008, Part Service, C?425/06, ainda não publicado na Colectânea, n.º 50). Todavia, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes (v. acórdão Part Service, acima referido, n.º 51). Tal sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise ainda que meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (v. acórdãos CPP, acima referido, n.º 30, de 15 de Maio de 2001, Primback, C?34/99, Colect., p. I?3833, n.º 45, Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido na nota 20, n.º 21, e Part Service, acima referido, n.º 52). Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (v. acórdãos, acima referidos, CPP, n.º 29, e Part Service, n.º 52). Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos fornecidos ou actos praticados pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial (v. acórdãos Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido na nota 20, n.º 22, e Part Service, acima referido, n.º 53).

27 – V. n.º 32 das observações da recorrente.

28– Acórdão Kennemer Golf (já referido na nota 15, n.º 40). A principal questão em causa neste processo consistia na qualificação das prestações de uma associação desportiva como prestações de serviços na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva. Na opinião do Tribunal de Justiça, a circunstância de a quotização anual ser fixa e não poder ser associada a cada utilização pessoal do campo de golfe em nada alterava o facto de se transaccionarem prestações recíprocas entre os membros de uma associação desportiva e a própria associação. Com efeito, as prestações da associação consistiam na disponibilização aos membros, com carácter permanente, das instalações desportivas e das vantagens a elas inerentes, e não em prestações pontuais efectuadas a pedido destes. Existia, assim, umnexo directo entre as quotizações anuais dos membros de uma associação desportiva, como a que estava em causa no processo principal, e as prestações que esta efectuava.

29 – Segundo Kelp, U., *loc. cit.* (nota 16), p. 27, uma organização mediadora de permutas coordena as vontades de permuta dos titulares de direitos de utilização propondo os direitos de habitação dos interessados numa permuta a outros interessados, para que possam, em contrapartida dos seus direitos, fazer uso de imóveis «alheios» sujeitos ao regime de *time-sharing* situados noutros locais de férias.

30 – Acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C?308/96 e C?94/97, Colect., p. I?6229, n.º 5), e First Choice Holidays (já referido na nota 18, n.º 21).

31 – Acórdãos Madgett e Baldwin (já referido na nota 30, n.º 34) e First Choice Holidays (já referido na nota 18, n.º 22).

32 – Acórdãos de 12 de Novembro de 1992, Van Ginkel (C?163/91, Colect., p. I?5723, n.os 11 e segs.), de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS (C?260/95, Colect., p. I?1005, n.º 13), Madgett e Baldwin (já referido na nota 30, n.º 18), First Choice Holidays (já referido na nota 18, n.os 23 a 25) e de 13 de Outubro de 2005, iSt internationale Sprach? und Studienreisen (C?200/04, Colect., p. I?8691, n.º 21).

33 – No acórdão Madgett e Baldwin (já referido na nota 30, n.º 20), o Tribunal de Justiça declarou que as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos são igualmente válidas quando o operador económico não é uma agência de viagens ou um organizador de circuitos turísticos na acepção geralmente atribuída a esses termos, mas efectua operações idênticas no quadro de outra actividade como, por exemplo, uma actividade hoteleira. Com efeito, uma interpretação da qual resultasse que o artigo 26.º da Sexta Directiva apenas é aplicável aos operadores económicos que sejam agências de viagens ou organizadores de circuitos turísticos na acepção geralmente atribuída a estes termos teria por efeito que prestações idênticas seriam abrangidas por disposições diferentes de acordo com a qualidade formal do operador económico. Esta jurisprudência foi confirmada no acórdão iSt internationale Sprach? und Studienreisen (já referido na nota 32, n.º 22).

34 – Também neste sentido, Birkenfeld, W./Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3.a edição, Bielefeld, 1998, p. 169.

35 – V. n.º 20 das observações do Governo espanhol.

36 – No n.º 11 das suas observações, a recorrente afirma o seguinte: «Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not.» (sublinhado meu)

37 – V. n.º 33 das observações da recorrente.

38 – V. acórdãos Madgett e Baldwin (já referido na nota 30, n.os 24 a 27) e iSt internationale Sprach? und Studienreisen (já referido na nota 32, n.os 25 a 27). O Tribunal de Justiça não considerou como meras prestações acessórias as prestações que vão para além das actividades tradicionais de um hoteleiro e cuja realização não pode deixar de ter repercussões sensíveis no preço global praticado, como a viagem até ao hotel a partir de pontos afastados de recolha de passageiros. Ao invés, o Tribunal de Justiça considerou como meras prestações acessórias as prestações de viagem que são habitualmente oferecidas em conjunto com a formação e a educação linguísticas, como o transporte de clientes para o Estado de destino e/ou a estadia.

39 – Conclusões apresentadas pela advogada?geral E. Sharpston no processo Heger (já referidas na nota 12, n.os 31 e 33).

40 – Acórdão Heger (já referido na nota 19, n.º 24).

41 – Esta jurisprudência, que dizia inicialmente respeito à interpretação das isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva (v. acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C?358/97, Colect., p. I?6301, n.º 51, de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer, C?315/00, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25, e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis, C?275/01, Colect., p. I?5965, n.º 22), deve ser válida para a definição dos conceitos utilizados no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Em primeiro lugar, o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), não define

expressamente os conceitos nele utilizados, nem remete para os ordenamentos jurídicos nacionais para efeitos dessa definição. Em segundo lugar, como é referido no n.º 51 destas conclusões, só é possível evitar conflitos entre órgãos jurisdicionais e administrações fiscais nacionais através da aplicação de critérios comuns e uniformes para determinar o lugar das prestações. Este objectivo só pode, porém, ser alcançado se for dada uma definição comunitária aos conceitos utilizados no artigo 9.º, n.º 2, alínea a). Já neste sentido, a advogada-geral E. Sharpston nas conclusões por si apresentadas no processo Heger (já referidas na nota 12, n.º 25).

42 – Também neste sentido, Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, loc. cit. (nota 8), p. 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (edição de Sölch/Ringleb), actualizado até 1 de Setembro de 2005, Munique, § 3a, ponto 74, p. 14.

43 – Martin, S., loc. cit. (nota 42), § 3a, ponto 75, pp. 14 e segs.

44 – A locação de bens imóveis pode, em qualquer caso, constituir uma prestação de serviços conexa com um bem imóvel, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. V. a proposta da comissão para a Sexta Directiva (*Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 12), que refere expressamente que este caso está abrangido pelo âmbito de aplicação da norma, a par da locação de cofres fortes. V. igualmente Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid, 2000, p. 79, que remete para o regime do artigo 70.º, ponto 1, alínea a), da lei do IVA espanhola (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), segundo o qual são considerados relacionados com bens imóveis o arrendamento e a cessão do uso de bens imóveis. É possível encontrar um regime semelhante no § 3a, n.º 2, ponto 1, alínea a), em conjugação com o § 4, ponto 12, da lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios (*Umsatzsteuergesetz*).

45 – O artigo 1.º da Directiva 94/47/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Outubro de 1994, relativa à protecção dos adquirentes quanto a certos aspectos dos contratos de aquisição de um direito de utilização a tempo parcial de bens imóveis, prevê que os Estados-Membros «continuam a ser competentes [...] nomeadamente quanto à determinação da natureza jurídica dos direitos que são objecto dos contratos referidos na presente directiva». Em conformidade, o artigo 2.º desta directiva define o direito de utilização periódica como «um direito real ou qualquer outro direito relativo à utilização de um ou mais bens imóveis, durante um período determinado ou determinável d[o] ano, que não pode ser inferior a uma semana».

46 – Kelp, U., loc. cit. (já referido na nota 16), pp. 118 e segs., afirma que o elemento central do *time-sharing* obrigacional consiste na cedência de espaço habitacional, uma vez que sem esta o *time-sharing* sobre casas de férias é inconcebível. Por esta razão, a maior parte da doutrina defende que o aspecto principal da relação contratual se insere no regime do arrendamento. No entender da autora, este é o caso se os serviços prestados se limitarem à manutenção, à limpeza e à gestão do imóvel objecto de *time-sharing*, até porque, também no âmbito dos contratos de locação puros, a manutenção do locado faz parte das obrigações do locador. Além disso, a limpeza e a gestão do bem são prestações acessórias em relação à cedência de espaço habitacional.

47 – Vanbrabant, B., loc. cit. (nota 16), p. 48, afirma que, no âmbito de uma permuta, não existe transmissão do direito de utilização. Essa permuta cria apenas direitos de natureza obrigacional entre os utilizadores e/ou a empresa que gere a bolsa de permutas. Kelp, U., loc. cit. (nota 15), p. 26, vê na possibilidade de ceder os direitos de utilização a terceiros a causa do actual sucesso das bolsas de permutas. Com efeito, os titulares de direitos de utilização periódica que não

queriam fazer pessoalmente uso do seu direito tinham, em princípio, tinham de encontrar eles próprios um utilizador. O *time?sharing* só se torna verdadeiramente flexível e interessante para um círculo de clientes mais alargado com a inscrição do bem numa organização mediadora de permutas que coordene os desejos de permuta dos titulares de direitos de utilização periódica.