CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
VERICA TRSTENJAK
apresentadas em 7 de Setembro de 2010[1]

Índice

I — Introdução ..... I - 13186

II — Enquadramento jurídico ..... I - 13186

III — Matéria de facto ..... I - 13189

IV — Litígio no processo principal e questão prejudicial ..... I - 13193

V — Tramitação processual no Tribunal de Justiça ..... I - 13195

VI — Principais argumentos das partes ..... I - 13195

A — Quanto à qualificação das prestações de serviço em causa ..... I - 13195

B — Quanto ao lugar da tributação e à possibilidade da isenção do imposto ..... I - 13197

VII — Apreciação jurídica ..... I - 13200

A — Observações preliminares ..... I - 13200

1. Necessidade de uma determinação uniforme do lugar da prestação ..... I - 13200

2. Os princípios fundamentais dos regimes de determinação do lugar das prestações ..... I - 13201

3. Necessidade de uma reorganização das questões prejudiciais ..... I - 13202

1 — Língua original: alemão.

B — Quanto à qualificação das prestações de serviço controvertidas e do lugar da prestação ..... I - 13203

1. Necessidade de uma relação sinalagmática ..... I - 13203

2. Os diferentes tipos de contrapartidas ..... I - 13203

3. Apreciação das diferentes prestações para efeitos de IVA ..... I - 13204

a) Contrapartidas de valorização ..... I - 13204

i) Classificação da prestação relevante ..... I - 13204

ii) Determinação do lugar da prestação ..... I - 13205

b) Contrapartidas de aquisição ..... I - 13206

i) Classificação da prestação relevante ..... I - 13206

ii) Determinação do lugar da prestação ..... I - 13207

— Primeiro critério: conexão com uma determinada carteira de imóveis ..... I - 13208

Necessidade de uma conexão directa com um bem imóvel .... I - 13208

Conexão directa entre prestação e contrapartida ..... I - 13209

Conclusão ..... I - 13210

— Segundo critério: consideração do período da utilização de pontos ..... I - 13210

Argumentos a favor do referido critério ..... I - 13210

Argumentos contrários a este critério ..... I - 13212

Conclusão ..... I - 13213

c) Quanto à possibilidade de alojamento em hotéis ..... I - 13214

d) Impossibilidade de qualificação como inscrição num clube ..... I - 13214

e) Conclusão provisória ..... I - 13215

C — Quanto à possibilidade de isenção tributária ..... I - 13216

1. A mediação de alojamentos em hotéis operados pela MRL ..... I - 13216

2. A mediação de alojamentos em bens imóveis em relação aos quais há direitos de utilização periódica ..... I - 13216

a) Aspectos gerais relativos às isenções tributárias e às derrogações constantes do artigo 13.º-B, alínea b), da Sexta Directiva ..... I - 13216

b) O conceito de «locação de bens imóveis» ..... I - 13217

c) Aplicabilidade da derrogação constante do artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1 ..... I - 13220

d) Aplicabilidade da autorização constante do artigo 13.º-B, alínea b), segundo parágrafo ..... I - 13221

D — Conclusões ..... I - 13222

VIII — Conclusão ..... I - 13223

I — Introdução

1. Através do seu pedido de decisão prejudicial, apresentado nos termos do artigo 234.º CE [2], a Court of Session escocesa (a seguir «órgão jurisdicional de reenvio») coloca ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias uma série de questões relativas à interpretação do artigo 9.º, 2.º e do artigo 13.º-B, alínea b), 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 (Sexta Directiva) [3].

2. As questões prejudiciais dizem respeito tanto à qualificação correcta para efeitos de imposto sobre o volume de negócios (a seguir «IVA») de determinadas prestações realizadas no âmbito da aquisição de direitos de utilização periódica, como à definição dos critérios pertinentes para a determinação do lugar da prestação relevante para efeitos fiscais. O pedido de decisão prejudicial tem origem num litígio entre a Macdonald Resorts Limited (a seguir «MRL»), uma empresa com sede no Reino Unido, que exerce a actividade de venda de direitos de utilização periódica, entre outras actividades, e os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a administração fiscal britânica; a seguir «HMRC») em matéria de tributação de certos rendimentos resultantes de uma oferta específica da referida empresa, em que os direitos de utilização periódica são fornecidos a título oneroso de acordo com um sistema específico de pontos.

3. O presente litígio apresenta certos paralelismos com o processo RCI Europe, decidido pelo Tribunal de Justiça por acórdão de 3 de Setembro de 2009 [4], o que se deve sobretudo ao facto de também o presente processo se centrar no tratamento de negócios relacionados com a aquisição de direitos de utilização periódica em matéria de IVA. No entanto, são evidentes as diferenças entre os dois processos, que dizem sobretudo respeito à configuração da oferta da MRK. As conclusões do Tribunal de Justiça no acórdão RCI Europe podem, por conseguinte, apenas servir de ponto de partida para a apreciação jurídica do presente processo.

II — Enquadramento jurídico

4. A Sexta Directiva estabelece regras relativas à determinação do lugar das operações tributáveis, tendo sido reformulada pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema

2 — Nos termos do Tratado de Lisboa que altera o Tratado da União Europeia e o Tratado que institui a Comunidade Europeia de 13 de Dezembro de 2007 (JO C 306, p. 1), o reenvio prejudicial encontra-se actualmente regulado no artigo 267.º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia.

3 — JO L 145, p. 1; EE 09 F2 p. 54.

4 — Acórdão de 3 de Setembro de 2009, RCI Europe (C-37/08, Colect., p. I-7533).

comum do imposto sobre o valor acrescentado [5], 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 [6] 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 [7] 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».

O artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Directiva [8] dispõe o seguinte:

«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

5 — JO L 347, p. 1.

6 — Correspondente ao artigo 43.º da Directiva 2006/112.

7 — Correspondente ao artigo 45.º da Directiva 2006/112.

8 — Correspondente aos artigos 62.º a 66.º da Directiva 2006/112.

sucessivas deduções ou pagamentos consideram-se efectuadas no termo dos prazos a que se referem essas deduções ou pagamentos.

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 ou do documento que a substitua;

— quer, o mais tardar, no momento do recebimento do preço;

— quer, nos casos em que a factura ou o documento que a substitua não é emitido ou é emitido tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.»

7. O artigo 13.º-B da Sexta Directiva [9] contém a seguinte disposição:

«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;

9 — Correspondente ao artigo 135.º, n.os 1 e 2, da Directiva 2006/112.

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.»

III — Matéria de facto

8. A MRL é uma sociedade não cotada na bolsa, com sede na Escócia (Reino Unido), que exerce actividades de venda de direitos de utilização periódica (*timeshare*) sobre imóveis situados no Reino Unido e em Espanha, bem como de prestação de serviços de manutenção de imóveis e de outros serviços relacionados com os mesmos. A MRL dispõe de vários empreendimentos turísticos em ambos os países, bem como uma cadeia de hotéis no Reino Unido. Os HMRC são a autoridade responsável pela cobrança do IVA no Reino Unido.

9. Até 2003, os direitos de utilização periódica vendidos pela MRL consistiam na utilização periódica semanas em fixas: os seus clientes pagavam à MRL pelo direito de ocupar determinado imóvel durante um certo período de tempo, geralmente uma ou duas semanas determinadas por ano, vigente por um período de tempo longo ou indefinido. Os clientes obrigavam-se ao pagamento das despesas anuais de manutenção. A MRL pagava IVA sobre o preço recebido dos clientes pela aquisição das semanas fixas de utilização periódica, consoante a localização e a data de construção do imóvel em questão. Deste modo, no caso de o imóvel se situar no Reino Unido e ter menos de três anos, o IVA era pago à taxa normal. No caso de o imóvel se situar no Reino Unido e ter pelo menos três anos, a prestação era considerada isenta. Este tratamento fiscal era conforme à interpretação dos HMRC sobre a aplicação da legislação do IVA ao fornecimento de semanas fixas de utilização periódica. No caso de o imóvel se situar em Espanha, a prestação considerava-se excluída do âmbito de aplicação do IVA do Reino Unido, mas aplicava-se o regime fiscal espanhol correspondente. O IVA sobre as prestações correspondentes à manutenção era pago no Reino Unido ou em Espanha consoante os casos.

10. Em Outubro de 2003, a MRL ofereceu um novo produto de utilização periódica designado «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (a seguir «Opções»). A fim de criar o programa de Opções, a MRL criou um clube chamado «Options by Macdonald Hotels and Resorts» (a seguir «clube»), uma entidade sem fins lucrativos e sem personalidade jurídica com um estatuto escrito, cujo principal objecto é o seguinte: «conferir aos membros o direito de reservar alojamentos de férias e outras vantagens acessórias em períodos específicos do ano durante o período de 30 anos a seguir referido nos termos do programa tal como é definido no presente regulamento».

11. Do despacho de reenvio resulta que o estatuto do clube e os contratos que lhe estão associados são documentos complexos, apresentando, no essencial, as seguintes características:

i) O clube foi constituído por 30 anos a contar de 3 de Outubro de 2003, isto é, até 2 de Outubro de 2033.

ii) O estatuto, os direitos das partes ao abrigo deste e os contratos conexos são regidos pelo direito escocês.

iii) A MRL é o membro fundador nos termos do estatuto e tem o poder e a responsabilidade de conduzir a actividade e os negócios do clube, gerir o programa e fazer tudo o que considerar necessário para esse efeito.

iv) Cada membro tem direito a um voto por cada direito a pontos de que seja titular.

v) Como membro fundador, a MRL nomeou um *trustee* (a seguir «administrador») e transferiu-lhe, em ou por volta de Outubro de 2003, os seus direitos relativos a todas as semanas de utilização periódica não vendidas constantes do seu inventário de alojamentos em regime de utilização periódica. Nos termos do estatuto, a MRL passou a ser o titular dos «direitos a pontos» correspondentes a esses alojamentos. Esses direitos a pontos (juntamente com os direitos relativos a qualquer alojamento posteriormente transferido pela MRL ao administrador) estão disponíveis para venda pela MRL aos membros ordinários. O conceito de «direitos a pontos» é explicado na alínea vii) *infra*.

vi) Os clientes da MRL que pretendam aderir e que cumpram todas as condições para tal tornam-se membros ordinários do programa de Opções. Adquirem direitos a pontos quer por compra à MRL (como antes mencionado) quer por depósito de direitos referentes a semanas fixas de utilização periódica junto do administrador (tal como exposto na alínea viii) *infra*).

vii) O estatuto prevê a atribuição pela MRL de um valor a todas as semanas em regime de utilização periódica disponíveis para utilização pelos membros. Os valores são expressos num certo número de pontos determinados 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 ocupando o alojamento da sua escolha durante um determinado período de tempo, até ao limite do valor dos seus pontos. A expressão «direitos a pontos» significa 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. O direito de utilização dos pontos dos membros está condicionado à disponibilidade do alojamento nessa data e no empreendimento turístico em que gostariam de ficar.

viii) Não há qualquer taxa de inscrição a pagar para se tornar membro do programa de «Opções», mas um novo membro ordinário, para aderir às «Opções», tem de adquirir «direitos a pontos». Pode fazê-lo de dois modos. Em primeiro lugar, pode comprar direitos a pontos à MRL (actualmente, ao preço de £ 2.50 por cada direito a pontos, podendo periodicamente este preço ser objecto de descontos promocionais). A aquisição é efectuada pelo cliente através da celebração de um «Point Sales Contract» (contrato de venda de pontos) com a MRL. Em segundo lugar, pode receber direitos a pontos em troca (1) do depósito junto do administrador de semanas de utilização periódica que tenha adquirido previamente à MRL e (2) do pagamento de uma «taxa de valorização». O segundo destes métodos de aquisição de direitos a pontos 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 «Enhancement Contract» (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 pretenda tornar-se membro e que ainda não seja titular de semanas de utilização periódica pode celebrar um «Resale and Enhancement Contract» (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 celebraram um destes contratos são designados como «membros valorizados». Estas pessoas são um tipo especial de membros ordinários. Um membro valorizado mantém o direito, a exercer nos dois primeiros meses de cada ano, de optar por utilizar as suas semanas de utilização periódica nesse ano. No caso de não decidir nesse sentido, é-lhe creditado um determinado número de pontos que pode utilizar noutros alojamentos do programa de «Opções» de valor equivalente e 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 a fim de assegurar o uso do alojamento nessas semanas.

ix) Acresce que os membros ordinários acordam assumir o pagamento anual das despesas de gestão repartidas de acordo com os respectivos direitos a pontos e no pagamento de uma taxa de reserva de alojamento quando utilizem os seus pontos. Os pagamentos são efectuados à MRL na Escócia.

x) Os membros ordinários podem adquirir à MRL direitos a pontos adicionais a todo o momento.

xi) O estatuto dispõe que a MRL pode prever que os membros possam trocar os seus pontos por alojamento em hotéis geridos pela MRL ou por outras vantagens. Na prática, a MRL previu que, em vez de utilizarem os seus pontos em alojamentos em regime de utilização periódica, 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 exigido 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.

xii) O estatuto dispõe que os membros podem, a seu pedido, 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.

xiii) O estatuto dispõe que 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.

xiv) O estatuto dispõe igualmente que a MRL pode facilitar o acesso dos membros a um programa de permuta de direitos de utilização periódica externo (isto é, gerido por terceiros) e a sua participação nesse programa. 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 na Interval International. Após esse período, os membros podem continuar a ser membros da Interval International por acordo separado e à sua própria custa. A inscrição na Interval International confere aos membros do clube o direito de trocar as semanas de utilização periódica que adquiriram no âmbito do programa de Opções pelo resgate dos seus pontos num determinado

ano, por alojamento disponibilizado por outros membros da Interval International. Nos termos do estatuto, a MRL pode pôr termo à participação num programa externo de direitos de utilização periódica que tenha organizado ou alterar os termos dessa participação.

xv) A MRL pode retirar a todo o momento das «Opções» quaisquer das semanas de utilização periódica que transferiu para o administrador [v. alínea v) *supra*]. No entanto, a MRL 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 converter pontos e direitos a pontos, aumentando ou reduzindo o seu número, de forma coerente e mantendo simultaneamente o seu valor.

IV — Litígio no processo principal e questão prejudicial

12. O litígio no processo principal diz respeito à qualificação correcta das prestações de serviço que a MRL realiza no âmbito da sua actividade económica relacionada com os direitos de utilização periódica, com vista à determinação da sujeição ao IVA. Para além disso, também é controvertido o lugar das referidas prestações de serviços.

13. O litígio tem origem numa decisão dos HMRC de Março de 2004, segundo a qual a atribuição dos direitos a pontos deve ser considerada uma prestação tributável correspondente à atribuição de vantagens decorrentes da inscrição como membro de um clube. Os HMRC também decidiram que o lugar da prestação era o Reino Unido.

14. A MRL recorreu da decisão dos HMRC para o Value Added Tax Tribunal em Edimburgo (a seguir «VAT Tribunal»). Em 24 de Abril de 2006, o VAT Tribunal apreciou as provas, tendo tomado em conta uma declaração de matéria de facto incontroversa submetida pelas partes, e ouviu as alegações orais das partes. O tribunal proferiu a sua sentença definitiva, negando provimento ao recurso da MRL, em 16 de Junho de 2008.

15. Em seguida, a MRL recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio. Após a audição das partes, a Court decidiu submeter ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias um pedido de decisão prejudicial sobre as seguintes questões:

1. Quando a MRL, em conformidade com as disposições do estatuto 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 MRL, essa prestação deve ser qualificada:

a) como locação de imóveis na acepção do artigo 13.º-B da Sexta Directiva IVA (actual artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Directiva 2006/112), 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 pré-existentes detidos pelo cliente em alojamentos em regime de utilização periódica 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 no inventário 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;

e) O 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) O recorrente pode determinar periodicamente que as pessoas titulares de direitos a pontos podem trocar os

seus pontos por alojamento em hotéis operados por ele ou por outras vantagens concedidas por ele.

3. Quando um sujeito passivo presta serviços como os descritos nas primeira e na 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 IVA (actual a artigo 45.º da Directiva 2006/112)?

b) Em caso de resposta afirmativa à alínea a) da terceira questão: 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?

V — Tramitação processual no Tribunal de Justiça

16. O despacho de reenvio, com data de 10 de Junho de 2009, deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 14 de Julho de 2009.

17. Dentro do prazo referido no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, a MRL, os governos do Reino Unido, da República Portuguesa e da República Helénica, assim como a Comissão, apresentaram observações escritas.

18. Na audiência, realizada em 10 de Junho de 2010, apresentaram alegações o mandatário da MRL, os representantes dos governos do Reino Unido e da República Helénica, bem como o representante da Comissão.

VI — Principais argumentos das partes

19. Após um exame criterioso do pedido de decisão prejudicial, é possível dividir as questões prejudiciais em duas áreas temáticas. A primeira área temática diz respeito à correcta qualificação das prestações de serviço efectuadas pela MRL, bem como à identificação dos critérios de apreciação relevantes. A segunda área temática diz respeito à eventual aplicabilidade da isenção de imposto à locação de imóveis.

A — *Quanto à qualificação das prestações de serviço em causa*

20. A *MRL* entende que as suas prestações de serviços efectuadas no âmbito do programa de pontos, nos termos das quais é conferida ao comprador a possibilidade de trocar direitos a pontos por direitos de utilização periódica, devem ser consideradas uma locação de imóveis na acepção do artigo 13.º-B da Sexta Directiva. A título subsidiário, poderiam ser qualificadas como prestações de serviços conexas com um bem imóvel, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, mas nunca como uma prestação de serviços efectuada por um clube.

21. O *Governo português* entende que, desde que um membro de um clube de férias transfira para este um determinado montante pecuniário ou transmita um direito de utilização periódica próprio em troca de uma determinada quantidade de pontos, o referido montante pecuniário ou o referido direito de utilização periódica representam a contrapartida por uma prestação de serviços a título oneroso que é constituída pelo alojamento num empreendimento turístico, independentemente do facto de o empreendimento turístico ser propriedade do próprio clube de ou um terceiro, que factura ao clube a referida prestação de alojamento.

22. O *Governo grego* entende que as prestações de serviços efectuadas no âmbito do programa de pontos, nos termos das quais é conferida ao comprador a possibilidade de trocar direitos a pontos por direitos de utilização periódica, devem ser consideradas uma prestação de alojamento, tal como é definida na legislação dos Estados-Membros, realizada no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, de acordo com o disposto no artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva. Neste sentido, não pode ser qualificada como locação, actividade que está isenta de tributação.

23. O *Governo do Reino Unido* entende que o artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva não se aplica à presente prestação de serviços, considerando que é necessário fazer uma interpretação estrita, em concordância com os princípios desenvolvidos na jurisprudência e as exigências do sistema legislativo em matéria de IVA. Estes princípios devem sobretudo ser aplicados quanto ao conceito da locação de bens imóveis. A respeito da locação, o Tribunal de Justiça declarou que a referida prestação de serviços se caracteriza pelo facto de o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas. No que diz respeito aos princípios da jurisprudência, o Reino Unido remete para o facto de deverem ser tidas em consideração todas as circunstâncias relativas à respectiva prestação de serviços para apreciar o carácter de uma prestação tributável. No que diz respeito ao processo principal, o Governo do Reino Unido levanta dúvidas de que o modelo de negócios da MRL possa ser considerado uma locação de bens imóveis, fundamentando o seu entendimento com o facto de à data da aquisição dos pontos ainda não estar determinado nem um alojamento nem um período de alojamento ou mesmo um direito de utilização periódica. Neste período, as partes contratuais ainda não conheciam o tipo de alojamento, pelo que a aquisição de pontos

não apresenta qualquer relação com um determinado bem imóvel.

24. Por conseguinte, o Reino Unido conclui que deve ser dada uma resposta negativa à alínea a) da primeira questão. Trata-se de uma prestação de serviços sujeita ao IVA realizada no contexto da associação a um clube.

25. No entender da *Comissão*, o dinheiro que é pago por uma prestação de serviços, que consiste numa concessão de direitos de utilização periódica em troca de direitos a pontos, não pode ser considerado uma quotização realizada no âmbito de uma associação a um clube. O cliente não paga para ser membro de um clube, mas para ter o direito a utilizar todos os anos os imóveis da MRL em relação aos quais existam direitos de utilização periódica. Por conseguinte, o lugar da prestação controvertida deveria ser apreciado à luz destes benefícios.

26. A Comissão entende que, caso os direitos a pontos sejam trocados por direitos de utilização periódica, apresentam uma relação suficientemente directa com um bem imóvel. De acordo com o disposto no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, as operações da referida prestação de serviços estão sujeitas ao IVA no lugar da situação do bem. Por conseguinte, é a localização geográfica do bem imóvel colocado à disposição do titular dos direitos a pontos que determina o lugar da prestação.

27. A Comissão conclui que a concessão de direitos a pontos no âmbito de um programa, tal como é organizado pela MRL, deve estar sujeita às mesmas regras em matéria de IVA que a prestação de serviços que prevê uma conversão dos direitos a pontos. A conversão de direitos a pontos como contrapartida pela utilização de um determinado bem imóvel, em relação ao qual existem direitos de utilização periódica, ou pela estadia num hotel, representa uma prestação de serviços conexas com um bem imóvel na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

B — *Quanto ao lugar da tributação e à possibilidade da isenção do imposto*

28. A MRL alega que as prestações de serviços descritas na primeira e na segunda questões prejudiciais constituem prestações de serviços «conexas com um bem imóvel» na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. No que diz respeito à alínea b) da terceira questão prejudicial, a MRL considera que o lugar da prestação deve ser apreciada de forma distinta consoante se trate de prestações como contrapartida pelo pagamento de taxas de valorização ou da aquisição de direitos a pontos.

29. No primeiro caso, a MRL sugere que se determine o lugar da prestação, à semelhança do que sucedeu no acórdão RCI Europe, no lugar onde está situado o imóvel em relação

ao qual o membro em causa é titular do direito de utilização periódica. A MRL explica que no segundo caso, o bem imóvel relacionado com a prestação de serviços constitui o inventário total de alojamentos da MRL à data da aquisição de direitos a pontos, tal como foi transmitido ao *trustee* para a administração dos direitos relativos às semanas de utilização periódica disponibilizadas.

30. Tendo em consideração o facto de a carteira de alojamentos da MRL se situar em dois Estados-Membros (Espanha e Reino Unido) seria conveniente proceder a uma repartição. A MRL sugere, por conseguinte, que se introduza um método de repartição que se baseie nos valores patrimoniais dos bens imóveis em cada um dos dois Estados-Membros à data da venda dos direitos a pontos. Este método de repartição não é recente, sendo a situação equiparável à de um agente imobiliário com sede no Reino Unido que vende uma carteira de bens imóveis, dos quais alguns se situam no Reino Unido e outros em Espanha. O agente imobiliário poderia vender a carteira completa a um único adquirente por um preço global. Nesse caso, o referido agente teria de apresentar em cada um dos Estados-Membros uma declaração de impostos que apresentasse uma repartição equilibrada das contrapartidas recebidas.

31. O *Governo português* entende que o facto de terem sido realizados pagamentos ou transmitidos direitos antes de o cliente determinar o empreendimento turístico em causa não pode ter influência quanto ao lugar de tributação. Os elementos pertinentes do facto gerador do imposto, isto é, a futura prestação, apenas são conhecidos quando é definido o empreendimento turístico em que o cliente se irá alojar. Apenas a partir deste momento a MRL pode determinar a prestação de serviços para efeitos fiscais e calcular o respectivo imposto. Na medida em que a prestação de serviços apenas deve ser considerada realizada quando for determinado o empreendimento turístico em que as prestações de alojamento foram realizadas, não pode existir qualquer dúvida em relação ao lugar da prestação.

32. A referida avaliação das prestações de serviços controvertidas tanto no que diz respeito à sua natureza jurídica como ao seu lugar de tributação assegura que a tributação efectiva é realizada no local em que a prestação é também utilizada. Uma avaliação diferente, sobretudo a que foi realizada pelas autoridades britânicas, iria, no entanto, evitar que os lucros resultantes das referidas prestações de alojamento fossem tributados no Estado-Membro em que foram efectivamente realizadas e recebidas.

33. Neste sentido, o Governo português conclui que se deve responder às alíneas a) e b) da terceira questão prejudicial que, de acordo com o disposto no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o lugar da prestação dos serviços realizados pela MRL é o lugar da situação do respectivo empreendimento turístico, sendo de referir que o lugar da prestação apenas é definido e o imposto apenas se torna exigível quando já sejam conhecidos todos os elementos pertinentes do facto gerador do imposto, isto é, o exacto empreendimento turístico em que o cliente irá ficar instalado.

34. No entender do *Governo grego*, não existe qualquer dúvida de que os direitos de

utilização periódica constituem direitos conexos com um bem imóvel e que a mediação, bem como a concessão da possibilidade da sua permuta, representam prestações de serviços conexas com um bem imóvel, tal como foi declarado pelo Tribunal de Justiça no n.º 39 do acórdão RCI Europe. Por conseguinte, deve ser dada uma resposta afirmativa à alínea a) da terceira questão prejudicial, ou seja, considerar que os serviços prestados por um sujeito passivo nas duas primeiras questões prejudiciais constituem prestações conexas com um bem imóvel na acepção do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

35. O Governo grego propõe que se responda à alínea b) da terceira questão prejudicial no sentido de que, nos casos em que os membros de um clube podem exercer os seus direitos contratuais através da possibilidade de utilizar um alojamento de férias em relação ao qual existe um direito de utilização periódica e à data da prestação ainda não é conhecido o alojamento de férias que será ocupado, o lugar da prestação dos serviços referidos na primeira e na segunda questão prejudicial deverá ser, de acordo com o disposto no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, 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.

36. O Governo do *Reino Unido* entende que o fornecimento de direitos a pontos não apresenta uma conexão suficiente com um bem imóvel para fundamentar a aplicação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva. A mera circunstância de o bem imóvel em causa não ser conhecido e, à data do fornecimento de direitos a pontos, não poder estar incluído na carteira da MRL, demonstra que não existe uma ligação suficiente entre a referida prestação e o bem imóvel que irá ser utilizado. Este entendimento é confirmado pelo facto de ficar reservado ao titular dos direitos a pontos a decisão de utilizar os referidos direitos a pontos ou de os trocar por outros benefícios. Não se afigura desrazoável negar a aplicabilidade do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva, na medida em que não existe uma relação suficiente entre a concessão de direitos a pontos e a utilização posterior de um imóvel. Por conseguinte, deve-se dar uma resposta negativa à alínea a) da terceira questão prejudicial.

37. Não é possível estabelecer um paralelismo entre o presente processo e o processo RCI Europe. Ao contrário do que sucedeu neste processo, a MRL, ao prestar os seus serviços, não visa criar um mecanismo de permuta de direitos de utilização periódica já existentes. O acesso à bolsa de residências de férias não é disponibilizado como um elemento adicional, tal como sucedeu no processo RCI Europe. Pelo contrário, o referido acesso é o único objectivo da actividade comercial da MRL.

38. O Governo do Reino Unido propõe que se dê uma resposta negativa à alínea a) da terceira questão prejudicial e, por conseguinte, que não se aprecie a alínea b) da terceira

questão prejudicial. Para além disso, observa que as dificuldades descritas na referida questão prejudicial demonstram a falta de qualquer conexão entre a concessão de direitos a pontos, por um lado, e uma utilização posterior de alojamentos, por outro, e comprovam deste modo que a aplicação do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva permite chegar a uma conclusão simples e racional, o que não sucede com a aplicação do artigo 9.º, n.º 2.

39. A *Comissão* defende a aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, por considerar que existe uma conexão suficientemente estreita entre a concessão de direitos a pontos e um determinado bem imóvel. Para além disso, argumenta ainda que, caso a regra geral enunciada no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva se aplicasse, seria muito fácil para os operadores económicos subtraírem-se à obrigação de pagamento do IVA, organizando a sua actividade económica sob forma de um clube e estabelecendo a sua sede fora do território de aplicação do IVA comunitário.

40. A Comissão entende que uma isenção do imposto com base no artigo 13.º-B, alínea b) é difícil de sustentar. Para além disso, os Estados-Membros dispõem de um amplo poder discricionário para definir o alcance da derrogação, na medida em que a última frase da referida disposição estabelece que os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção. O Tribunal de Justiça concluiu que a referida disposição permite aos Estados-Membros estabelecer uma regra geral através da qual a locação de bens imóveis é sujeita ao IVA, prevendo, no entanto, uma excepção à referida regra, através da qual apenas a locação de bens imóveis destinados a fins habitacionais fica isenta do IVA.

41. A Comissão conclui, por conseguinte, que o artigo 13.º-B, alínea b), da Sexta Directiva não impede um Estado-Membro de excluir uma prestação de serviços da isenção tributária, desde que a referida prestação seja constituída pela cedência de um alojamento de férias e seja de curta duração.

VII — Apreciação jurídica

A — *Observações preliminares*

1. Necessidade de uma determinação uniforme do lugar da prestação

42. O litígio entre a MRL 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 MRL no âmbito da sua actividade económica estão sujeitos à soberania fiscal das autoridades britânicas ou espanholas.

43. Na apreciação de prestações de serviços transfronteiriças para efeitos da tributação em sede de imposto sobre o volume de negócios, as disposições relativas ao 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 [10]. Dado que o âmbito de aplicação do sistema do IVA abrange entregas e outras prestações que um empresário efectua 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.

44. 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 [11]. As regras de determinação do lugar das prestações previstas na Sexta Directiva visam, de acordo com o seu sétimo considerando, delimitar a competência fiscal de cada Estado-Membro de forma a evitar conflitos de competência [12]. A fixação uniforme, a nível comunitário, do lugar de conexão para efeitos fiscais visa estabelecer a determinação do âmbito de aplicação de cada uma das legislações nacionais em matéria de IVA [13].

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

45. Os conflitos de qualificação entre os Estados-Membros podem ser evitados através de regras o mais simples e claras possível, sendo possíveis critérios diferentes, na perspectiva do legislador, consoante seja concedida primazia ao princípio do lugar de estabelecimento da empresa ou ao princípio do destino. De acordo com o primeiro princípio,

10 — 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.

11 — 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.

12 — V., neste sentido, os 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.

13 — 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.

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 prestação.

46. Consciente do facto de que ambos os princípios comportam vantagens e desvantagens para o funcionamento do mercado interno, o legislador comunitário, ao estabelecer as regras de determinação do lugar da prestação da Sexta Directiva, optou por um critério misto [14], prevendo 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, no n.º 2 desta disposição, estabeleceu 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 [15]. Existem ainda regimes especiais que têm em conta as particularidades de determinadas actividades económicas.

3. Necessidade de uma reorganização das questões prejudiciais

47. As questões prejudiciais estão redigidas de forma a indicar em princípio uma ordem de análise. Tal como já referi atrás, elas visam, no entanto, pedir essencialmente o esclarecimento de três questões jurídicas principais, as quais, por seu turno, podem ser classificadas em dois grupos temáticos diferentes. Por um lado, está em causa o correcto enquadramento jurídico-fiscal da prestação controvertida bem como a determinação do lugar da prestação. Por outro, levanta-se a questão de saber se a derrogação do artigo 13.º-B, alínea b), da Sexta Directiva é aplicável no processo principal. Por uma questão de clareza, as questões prejudiciais devem, por conseguinte, ser reorganizadas de acordo com a sistemática da legislação em matéria de IVA e respondidas na sequência que proponho [16].

48. Neste sentido, irei começar por identificar a prestação relevante que define a prestação de serviços controvertida e, por

14 — 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.

15 — 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 relativamente poucas excepções. 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.

16 — O Tribunal de Justiça tem competência para reformular eventualmente as questões que lhe foram submetidas, de forma a dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. V. acórdãos de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Colect., p. I-6325, n.º 32), de 28 de Novembro de 2000, Roquette Frères (C-88/99, Colect., p. I-10465, n.ºs 18 e 19) e de 4 de Março de 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Colect., p. I-1301, n.º 16).

conseguinte, constitui a base para a tributação do volume de negócios obtido. Em seguida, irei determinar o lugar da prestação com base nas disposições da Sexta Directiva. Por fim, irei analisar a questão de saber se a prestação de serviços realizada pela MRL está isenta da obrigação do IVA.

B — *Quanto à qualificação das prestações de serviço controvertidas e do lugar da prestação*

1. Necessidade de uma relação sinalagmática

49. De acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA «as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». Tal como o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de concluir, uma prestação de serviços apenas é efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário [17].

17 — V., neste contexto, os acórdãos de 3 de Março de 1994, Tolsma (C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14), de 14 de Julho de 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Colect., p. I-4387, n.os 26 a 29) e de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 39).

50. O primeiro passo para a qualificação da prestação de serviços controvertida consiste em averiguar a prestação relevante que é colocada numa relação sinalagmática com a contrapartida que vai ser paga. A prestação de serviços controvertida da MRL é constituída, tal como é possível depreender do despacho de reenvio, pelo fornecimento de «direitos contratuais sob forma de 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 MRL». No entanto, devido ao seu carácter geral, a referida descrição não permite reconhecer claramente a relação entre a prestação e o serviço.

2. Os diferentes tipos de contrapartidas

51. Por conseguinte, apresenta-se como mais eficaz analisar as prestações da MRL, fazendo uma espécie de raciocínio *a contrario*, ou seja, partindo das diferentes contrapartidas que esta cobra aos clientes.

52. Do despacho de reenvio resulta que a MRL não cobra aos seus clientes quaisquer taxas de inscrição, exigindo, no entanto, o pagamento de diferentes tipos de contrapartidas, consoante a categoria do membro em causa no caso concreto. Todas as três categorias apresentam pelo menos o elemento comum de que os membros ordinários assumem o pagamento (1) anual das «despesas de gestão», repartidas de acordo com os

respectivos direitos a pontos, e de (2) «taxas de reserva» de alojamento quando utilizam os seus pontos.

53. A estes pagamentos acrescem ainda (3) as contrapartidas cobradas pela aquisição de direitos a pontos, podendo estas ser pagas (a) por via da aquisição (a seguir «contrapartidas de aquisição») ou b) por via de um depósito de semanas de utilização periódica próprias e o pagamento de uma «taxa de valorização». Este segundo método de aquisição pode, de acordo com as informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, ser efectuado por uma de duas vias. Uma pessoa já titular de direitos de utilização periódica 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 pretenda tornar-se membro e 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 entrega simultaneamente no programa de «Opções».

54. Da primeira questão prejudicial resulta que o órgão jurisdicional de reenvio apenas pretende uma apreciação para efeitos de IVA no que respeita às prestações que foram realizadas através do fornecimento de direitos a pontos. Tendo em consideração que apenas as contrapartidas de valorização e de aquisição apresentem uma relação com a concessão deste tipo de direitos a pontos, a análise deve, por conseguinte, limitar-se a estes dois tipos de contrapartidas.

3. Apreciação das diferentes prestações para efeitos de IVA

a) Contrapartidas de valorização

i) Classificação da prestação relevante

55. As quantias cobradas pela MRL a título de valorização devem ser entendidas como contrapartida pela participação num sistema que, antes de mais, possibilita aos clientes da MRL trocar entre si semanas de utilização periódica. As mesmas caracterizam-se pelo facto de, em primeiro lugar, não estarem vinculadas à realização bem sucedida de um determinado processo de troca e, em segundo lugar, pelo facto de a sua cobrança representar uma condição para o acesso a uma bolsa de trocas virtual. Neste sentido, não pode entender-se que a prestação em si mesma consiste na própria permuta, devendo necessariamente basear-se numa situação temporalmente anterior. Esta situação apenas pode consistir na concessão, por parte da MRL, da possibilidade de troca de semanas de utilização periódica.

Por conseguinte, no que diz respeito às contrapartidas da valorização, a prestação em si mesma consiste na facilitação da permuta de semanas de utilização periódica, o que permite constatar alguns paralelismos com o sistema que esteva na base do processo RCI Europe. Tal como a MRL afirma com razão [18], as contrapartidas em causa são equiparáveis à taxa de inscrição e às taxas de subscrição anuais cobradas aos seus membros pela RCI Europe.

56. Neste contexto, importa recordar as declarações do Tribunal de Justiça no n.º 34 do acórdão RCI Europe, em que analisou a classificação de taxas pagas ao operador de uma bolsa de permutas. Neste âmbito, o Tribunal de Justiça concluiu que as taxas de inscrição e as subscrições anuais controvertidas «constituem a contrapartida da participação num sistema concebido inicialmente para permitir a cada membro da RCI Europe permutar o seu direito de utilização periódica», o que levou o Tribunal de Justiça a concluir que «o serviço prestado… [pela RCI Europe] consiste em facilitar a permuta, e as taxas de inscrição e as subscrições anuais representam a contrapartida paga por um membro por esse serviço». No presente processo verifica-se uma situação equivalente.

57. O paralelismo entre ambos os sistemas não é posto em causa pelo facto de, no sistema aqui em exame, não se verificar uma permuta directa entre dois clientes, sendo esta permuta, pelo contrário, realizada indirectamente através da aquisição de direitos a pontos e da utilização dos pontos. A finalidade do sistema, que consiste na facilitação da troca de semanas de utilização periódica através de uma plataforma comum, gerida por um terceiro, é, no essencial, a mesma. O sistema criado pela MRL apenas se distingue do apresentado no processo RCI Europe pelo facto de oferecer a possibilidade de integrar as semanas de utilização periódica num sistema de pontos abstracto através da conversão em pontos, que depois podem ser disponibilizados aos outros clientes. Os pontos, a que tem direito qualquer titular de direitos a pontos, reflectem o valor de um determinado bem imóvel e, em certa medida, representam também uma moeda comum que os clientes utilizam para pagar a transmissão da utilização de um bem imóvel.

ii) Determinação do lugar da prestação

58. Tendo em consideração o paralelismo com o processo RCI Europe, acima demonstrado, no que respeita à finalidade do modelo de negócios dos respectivos operadores bem como ao objectivo de cada prestação, seria, em princípio, concebível seguir, também no que diz respeito às contrapartidas da valorização, o mesmo raciocínio adoptado no referido processo.

18 — V. a p. 14, n.º 3.32, das observações escritas apresentadas pela MRL.

59. A previsão normativa do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva pressupõe, antes de mais, uma conexão suficientemente estreita entre a prestação de serviços e o bem imóvel em causa. Numa situação como a do processo RCI Europe, o Tribunal de Justiça confirmou a existência de uma conexão deste tipo. No n.º 37 do acórdão no mesmo processo, concluiu, a este respeito, que «os direitos de utilização periódica constituem direitos sobre bens imóveis, e a sua cessão em permuta do gozo de direitos análogos constitui uma transacção conexa com bens imóveis».

60. A respeito da questão de saber qual o bem imóvel concreto a ter em consideração no caso da permuta de direitos de utilização periódica, o Tribunal de Justiça reconheceu com razão que «o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, deve ser interpretado no sentido de que o lugar das prestações de serviços levadas a cabo por uma associação cuja actividade consiste em organizar a permuta entre os seus membros dos respectivos direitos de utilização periódica de alojamentos de férias em contrapartida das quais esta associação recebe dos seus membros taxas de inscrição, subscrições anuais e taxas de permuta é o lugar onde está situado o imóvel relativamente ao qual o membro em causa é titular do direito de utilização periódica».

61. A favor de uma aplicação analógica daquele raciocínio ao presente caso é possível apresentar o papel de intermediário da MRL na relação entre os clientes. À semelhança do modelo de negócios que foi analisado no processo RCI Europe, um cliente que pretenda permutar as suas semanas de utilização periódica com as semanas de outro não entra em contacto directo com este, mas sim com a MRL. Para além disso, também a verdadeira finalidade da prestação pela qual é paga a contrapartida da valorização aponta no sentido do referido raciocínio. O cliente que paga uma contrapartida de valorização à MRL não paga por uma prestação de férias, mas por um serviço prestado pela MRL, que consiste em facilitar a permuta do seu direito relativo a um determinado bem imóvel. Por conseguinte, o imóvel com que está relacionada a prestação de serviços da RCI Europe é aquele no qual o titular da semana de utilização periódica que quer permutar é titular de um direito. De acordo com o raciocínio seguido pelo Tribunal de Justiça no acórdão RCI Europe, ao aplicar-se o artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva para efeitos de tributação da contrapartida da valorização, deve estabelecer-se uma relação com o lugar do bem imóvel oferecido pelo cliente.

b) Contrapartidas de aquisição

i) Classificação da prestação relevante

62. As contrapartidas da aquisição de direitos a pontos, pelo contrário, apenas são cobradas nos casos em que o cliente não tenha disponibilizado semanas de utilização periódica

próprias. Tal como esclareceu a MRL [19], estas contrapartidas são pagas com vista a uma aquisição concreta ou futura de semanas de utilização periódica em bens imóveis externos. Neste sentido, deve considerar-se que os serviços correspondentes prestados pela MRL são constituídos pela concessão de direitos a pontos e pela mediação de bens imóveis para utilização.

ii) Determinação do lugar da prestação

63. A aplicação do mesmo raciocínio que foi utilizado em relação às contrapartidas de valorização é desde logo de excluir no presente caso, na medida em que o cliente não dispõe de direitos de utilização periódica próprios que poderia oferecer para permuta. Por conseguinte, não é possível estabelecer uma relação com um bem imóvel próprio do adquirente, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

64. No entanto, poder-se-ia considerar uma aplicação da referida disposição da directiva caso se estabelecesse, como ponto de partida, uma relação com o bem imóvel que o cliente escolha e que passa a deter após a utilização dos seus pontos. Este raciocínio seria compatível com os princípios da legislação em matéria de IVA, em particular com o denominado princípio do país de destino, na medida em que, de acordo com a lógica subjacente às disposições relativas ao lugar da prestação de serviços constantes do artigo 9.º da Sexta Directiva, a tributação deve ser efectuada, na medida do possível, no local onde os bens e serviços são consumidos.

65. A aplicação da regra geral enunciada no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva encerra, pelo contrário, o risco de os operadores económico se subtraírem ao IVA sobre as suas prestações de serviços estabelecendo a sua sede fora do território de aplicação do IVA comunitário. Tal como é possível depreender dos n.º 39 e 40 do acórdão RCI Europe, estas considerações estiveram na base da decisão do Tribunal de Justiça [20].

66. Na medida em que o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva contém normas mais específicas, estas, em conformidade com o princípio *lex specialis derogat legi generali,* devem ser examinadas e, se os pressupostos da sua aplicação estiverem preenchidos, devem ser aplicadas em primeiro lugar [21]. Por conseguinte, apenas se deve aplicar ao artigo 9.º, n.º 1, caso não exista um elemento de conexão com qualquer bem imóvel visado.

19 — V. a p. 14, n.º 3.33, das observações escritas apresentadas pela MRL.

20 — Acórdão RCI Europe (já referido, *supra*, na nota 4, n.ºs 39 e 40).

21 — Neste sentido, também Weiermayer, R., loc. cit. (nota 11), p. 134.

— Primeiro critério: conexão com uma determinada carteira de imóveis

A segurança jurídica exige que a aplicação do direito comunitário seja previsível por aqueles a quem se aplica [24] e representa, tal como o advogado-geral M. Poiares Maduro sublinhou nas suas conclusões de 16 de Fevereiro de 2006 nos processos Optigen e o. [25], um princípio fundamental que deve ser tido em consideração de forma adequada, particularmente no domínio do direito fiscal, como expressão específica da neutralidade fiscal [26].

Necessidade de uma conexão directa com um bem imóvel

67. Uma das dificuldades na aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva resulta, no entanto, do facto de o cliente, à data da aquisição dos direitos a pontos, ainda não saber geralmente que imóvel estará disponível num determinado ano e quantos pontos valerá, situação que foi referida por vários intervenientes no processo [22]. Uma possibilidade de resolver essa dificuldade de uma forma pragmática e objectiva consistiria – de acordo com a proposta da MRL [23] – em estabelecer uma relação com a carteira de alojamentos disponíveis à data da aquisição de direitos a pontos, para efeitos da determinação do lugar da prestação. Se se tiver em consideração que a MRL possui imóveis tanto em Espanha como também no Reino Unido, seria, em princípio, possível liquidar o IVA proporcionalmente à respectiva parte da carteira de imóveis disponíveis em cada um dos dois Estados-Membros e posteriormente pagá-lo às respectivas autoridades fiscais. A vantagem deste critério consistiria na previsibilidade da obrigação fiscal e, em última instância, numa maior segurança jurídica para empresas que prestam serviços semelhantes aos da MRL.

68. Deste modo, estaria simultaneamente cumprida a exigência jurídica de uma «conexão com um bem imóvel» constante do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva, na medida em que o imóvel desejado, no qual se baseia a prestação de serviços da MRL, consta de uma carteira relativamente bem determinada de imóveis de férias disponíveis. Também as alegações da MRL apontam neste sentido, tendo esta declarado que, ao contrário do modelo de negócios gerido pela RCI Europe, dispõe de uma carteira de imóveis de férias livre para garantir que todos os clientes tenham a possibilidade de utilizar efectivamente os seus pontos. Partindo do pressuposto de que as referidas declarações são verdadeiras, estaria assegurado um elemento de conexão com um bem imóvel. O facto de, à data da aquisição

22 — V. as pp. 7, 9 e 22 das observações escritas apresentadas pela MRL, bem como a p. 8, n.º 20, das observações escritas apresentadas pelo Governo do Reino Unido e o n.º 23 das observações escritas pelo Governo grego.

23 — V. a p. 11, n.º 3.22, e a p. 22, n.º 5.10, das observações escritas apresentadas pela MRL.

24 — V., entre outros, os acórdãos de 22 de Fevereiro de Februar 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, p. 1075, n.º 11), de 15 de Dezembro de 1987, Dinamarca/Comissão (348/85, Colect., p. 5225, n.º 19), de 1 de Outubro de 1998, Reino Unido/Comissão (C-209/96, Colect., p. I-5655, n.º 35), de 22 de Novembro de 2001, Países Baixos/Conselho (C-301/97, Colect., p. I-8853, n.º 43), e de 29 de Abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Colect., p. I-4243, n.º 34).

25 — Conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro de 16 de Fevereiro de 2005, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Colect., p. I-483, n.º 29).

26 — Neste sentido, Ridsdale, M., «Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT», EC Tax Review, 2005, n.º 2, p. 87. Também Terra, B./Kajus, J., loc. cit. (n.º 10), p. 36, remetem para a importância particular do princípio da segurança jurídica no direito fiscal.

de direitos a pontos, o bem imóvel ainda não estar especificamente determinado, não deve, na minha opinião, prejudicar este entendimento, mesmo tendo em consideração a exigência da legislação em matéria de IVA de uma «conexão directa» da prestação de serviços com um bem imóvel

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. No entanto, no presente processo, as referidas objecções não se justificam, na medida em que é inquestionável que a actividade económica da MRL é constituída pela mediação de bens imóveis para utilização.

Conexão directa entre prestação e contrapartida

69. Importa sublinhar que, até ao momento, o Tribunal de Justiça se absteve sempre de precisar o tipo e o grau de conexão exigidos. No acórdão Heger [27], 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. O Tribunal de Justiça reagiu, desta forma, às objecções da advogada-geral E. Sharpston [28], que, nas conclusões que apresentou no referido processo, levantou objecções a uma interpretação exclusivamente literal da referida disposição, tendo afirmado, com razão, que uma interpretação demasiado ampla dos termos «conexão com» é inapropriada, dado que, em última análise, todos os

70. Além disso, este raciocínio teria em consideração o critério do «carácter directo da prestação» [29], reconhecido na jurisprudência do Tribunal de Justiça, nos termos do qual uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida. Uma análise mais pormenorizada permite dividir a prestação de serviços descrita na primeira questão prejudicial em duas transacções: (1) a venda de direitos a pontos e (2) a disponibilização de imóveis, em relação aos quais existem direitos de utilização periódica e que o cliente apenas pode ocupar após utilizar os direitos a pontos previamente adquiridos. Daqui resulta necessariamente a questão de saber qual das transacções se deve ter concretamente em consideração. Atendendo a que, no presente processo, a facturação é realizada desde logo

27 — Acórdão de 7 de Setembro de 2006, Heger (C-166/05, Colect., p. I-7749, n.º 24).

28 — Conclusões apresentadas pela advogada-geral E. Sharpston no processo Heger (já referidas na nota 14, n.ºs 31 e 33).

29 — 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, *supra*, na nota 17, n.º 13).

no momento da venda dos direitos a pontos e não apenas na altura da utilização destes, deve considerar-se que há uma conexão directa sobretudo com a primeira prestação.

Conclusão

71. Por conseguinte, nos casos em que as prestações sejam realizadas sob a forma de fornecimento de direitos a pontos em troca de contrapartidas pela aquisição, seria concebível determinar o lugar da prestação no Estado-Membro em que o prestador de serviços mantém imóveis à data da aquisição dos direitos a pontos pelo cliente. Neste sentido, o IVA seria cobrado de acordo com a percentagem de imóveis disponíveis em cada um dos Estados-Membros.

— Segundo critério: consideração do período da utilização de pontos

72. Em alternativa, pode conceber-se um segundo critério, que se baseia não na aquisição, mas sim na segunda transacção, ou seja, na utilização de pontos. Este critério apresenta, no entanto, vantagens e desvantagens que devem ser ponderadas.

Argumentos a favor do referido critério

73. Este critério apresenta, desde logo, a vantagem de criar uma conexão clara entre a prestação realizada pela MRL e um bem imóvel concreto, não sendo, por conseguinte, necessário basear-se num bem imóvel abstracto, ainda não determinado, incluído na carteira de imóveis do operador.

74. Contra o primeiro critério é possível argumentar que não tem em consideração o facto de o cliente não realizar a primeira transacção para obter apenas pontos, mas sim com a intenção de utilizar posteriormente o imóvel escolhido. Parece possível defender que, do ponto de vista do cliente, a aquisição de direitos a pontos por si não pode representar um valor próprio [30]. Poder-se-ia dizer, após uma observação mais próxima da realidade, que a aquisição e a utilização de direitos a pontos devem sobretudo ser consideradas como passos intermédios necessários para poder exercer o direito de utilização periódica do respectivo bem imóvel. A prestação de serviços propriamente dita apenas seria, por conseguinte, efectuada quando o cliente

30 — V., neste contexto, o acórdão RCI Europe, que parece basear-se em considerações equivalentes. No n.º 28, o Tribunal de Justiça declarou com razão, no que respeita ao conceito de negócios controvertido, que «embora seja verdade que um membro só adquire inicialmente acesso ao programa de permutas RCI Weeks em contrapartida do pagamento das taxas de inscrição, também é verdade que a adesão a tal programa não teria utilidade para o titular de um direito de utilização periódica se este não tivesse a intenção de permutar o seu direito com o de outros membros». No n.º 29, o Tribunal de Justiça refere ainda que «mesmo que sejam tomadas em conta as diferentes etapas do sistema RCI Weeks, não é menos verdade que, se não existisse a intenção de efectuar uma permuta dos direitos de utilização periódica através do mercado criado pela RCI Europe, as taxas de inscrição e as subscrições anuais não teriam qualquer utilidade».

utiliza os seus direitos a pontos em permuta por um direito de utilização periódica alheio. Neste sentido, apenas neste momento o facto gerador do imposto ocorreria e o IVA se tornaria exigível, de acordo com o artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Nos termos desta regra geral, 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.

75. No caso de se favorecer a aplicação deste critério, poder-se-ia ainda alegar que o facto de se considerar exclusivamente a primeira transacção provocaria uma repartição artificial da prestação de serviços em causa que complicaria desnecessariamente a aplicação das disposições legislativas em matéria de IVA. A tributação dos volumes de negócios obtidos com a venda de direitos a pontos logo no momento da primeira transacção não poderia, além disso, basear-se no artigo 10.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. A referida disposição contém uma derrogação da regra geral do artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, acima referida, ao prever que em caso de pagamentos por conta, o IVA se torna exigível ainda antes da entrega dos bens ou da prestação de serviços. No entanto, tal como o Tribunal de Justiça considerou com razão no acórdão BUPA [31], para que o imposto se possa tornar exigível em tal situação, é necessário que «todos os elementos pertinentes do facto gerador, isto é, da futura entrega ou da futura prestação, já sejam conhecidos e, por conseguinte, em particular, que, no momento do pagamento por conta, os bens ou os serviços sejam especificamente identificados» [32], tendo o Tribunal de Justiça concluído depois que «não podem estar sujeitos a IVA os pagamentos por conta de entregas de bens ou de prestações de serviços ainda não claramente identificados» [33].

76. Caso se transpusessem estas conclusões para o presente processo, dever-se-ia concluir que o cliente, à data da aquisição dos direitos a pontos, se encontra exactamente nesta situação, na medida em que, tal como já foi referido, ainda não sabe quais os imóveis que estarão disponíveis num determinado ano nem quantos pontos valerão. Uma outra incerteza reside ainda nos casos em que o cliente coloca à disposição um direito de utilização periódica próprio, sendo a MRL a determinar a graduação dos pontos dos alojamentos, pelo que a selecção do cliente está desde o início restringida àqueles imóveis a que pode aceder com os seus pontos disponíveis. Neste contexto, não se pode afirmar que, à data da primeira transacção, sejam conhecidos os elementos pertinentes do facto gerador. Por conseguinte, no presente caso seria de excluir a aplicação do artigo 10.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

77. Considerando objectivamente todos os aspectos da prestação de serviços realizada

31 — Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, BUPA (C-419/02, Colect., p. I-1685).

32 — *Ibidem*, n.º 48.

33 — *Ibidem*, n.º 50.

pela MRL, de acordo com o referido critério, dever-se-ia considerar que a transacção relevante no presente processo, que reveste a característica principal da prestação de serviços, é constituída pela utilização dos direitos a pontos previamente adquiridos pelo cliente. Neste sentido, determinar-se-ia que o lugar da prestação é o lugar em que se situa o imóvel que o cliente obtém contra a utilização dos seus pontos.

Argumentos contrários a este critério

78. O presente critério apresenta, no entanto, determinadas desvantagens que, tal como será demonstrado, resultam no essencial das dificuldades de cálculo do IVA no caso concreto.

79. Independentemente do critério seguido, o IVA é sempre calculado sobre o proveito obtido com a venda de direitos a pontos. No entanto, caso se opte por considerar, para efeitos de cálculo do IVA – de acordo com o segundo critério – a utilização dos pontos e não a aquisição de direitos a pontos, será necessário converter sempre os pontos utilizados pelo cliente em direitos a pontos e, em seguida, no valor pecuniário de cada direito a pontos, resultando o valor tributável da soma destes montantes. No entanto, analisando-o mais pormenorizadamente, este procedimento revela-se demasiado complexo, sendo ainda importante ter em consideração que o processo de conversão é influenciado por diferentes factores.

80. Um dos factores é, por exemplo, o valor pecuniário variável dos vários direitos a pontos. Neste sentido, apesar de no despacho de reenvio se indicar que o preço de aquisição dos diferentes direitos a pontos tem o valor de £ 2.50 por cada direito a pontos, dele resulta igualmente que este preço pode periodicamente ser objecto de descontos promocionais. Por conseguinte, o preço de aquisição não é constante, estando, pelo contrário, sujeito a alterações.

81. Outro factor é a taxa de conversão pouco clara na relação entre direitos a pontos e pontos. No plano conceptual, os direitos a pontos e os pontos não podem ser equiparados. Pelo contrário, são os direitos a pontos que fundamentam um direito dos clientes ao crédito anual de um determinado número de pontos, de acordo com os seus direitos a pontos. Devido à falta de informações de facto mais concretas, fica por esclarecer qual o método utilizado para creditar anualmente os pontos. Fica sobretudo por esclarecer com quantos pontos exactos o respectivo cliente pode contar por cada direito a pontos.

82. Uma desvantagem fundamental deste critério consiste na eventual falta de tributação das operações durante períodos mais prolongados. Os clientes que adquirem direitos a pontos não irão utilizar sempre todos os seus pontos, mas sim conservar os seus pontos não utilizados num ano para serem utilizados no ano seguinte, sendo-lhes este direito expressamente conferido pela MRL. Por outras palavras, entre a aquisição e a utilização dos pontos verificar-se-á normalmente

um período considerável, em que, caso se siga o presente critério, não será cobrado o IVA, apesar de o cliente já ter pago os seus direitos a pontos e, por conseguinte, já se verificar, em princípio, uma transacção que não é insignificante em matéria fiscal.

83. A relevância da primeira transacção demonstra-se sobretudo pelo facto de a origem do processo de conversão da contrapartida da aquisição em direitos a pontos, e posteriormente em pontos, ter de ser traçada por via de um cálculo regressivo para determinar o valor tributável. Este cálculo regressivo exigiria, no entanto, operações complexas em matéria de contabilidade por parte da MRL, de forma a conceber da forma mais transparente possível o sistema tanto para o cliente sujeito ao imposto como para as autoridades fiscais. Em regra, o cliente pretenderá que apenas seja tributado o montante que corresponde aos seus pontos efectivamente utilizados. As autoridades fiscais, por seu lado, também terão interesse em evitar que se abuse de um sistema de pontos abstracto, como o da MRL, com objectivos fiscais. Estas considerações devem ser tidas em consideração ao optar entre os vários critérios possíveis.

84. Na audiência, a MRL alertou insistentemente para os problemas práticos relacionados com o referido critério, tendo designadamente explicado de forma convincente que, tendo em consideração os longos períodos de vigência dos contratos, não é possível excluir que as taxas de IVA possam ser alteradas no período que decorre entre a aquisição dos direitos a pontos e a utilização dos pontos, o que dificultaria ainda mais o cálculo do IVA para cada cliente individual.

85. Um outro problema deste critério é a apreciação para efeitos de IVA, ainda em aberto, dos casos em que o cliente não utiliza os seus pontos, deixando-os caducar. A possibilidade de os pontos caducarem não é expressamente referida no despacho de reenvio, mas parece ter sido prevista de forma implícita no estatuto, tal como resulta da interpretação das regras relativas à transmissão de pontos não utilizados para o ano seguinte.

Conclusão

86. À luz das considerações anteriores, concluo que o segundo critério – que se baseia na data da utilização dos pontos – apenas à primeira vista contribui para uma solução razoável. Apresenta, por um lado, a vantagem de facilitar a criação de uma conexão directa com um bem imóvel e, por conseguinte, permite determinar inequivocamente o lugar da prestação. No entanto, é de recear que a sua transposição implique dificuldades de ordem administrativa. O primeiro critério – que implica uma aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, conjugada com

uma determinada carteira de imóveis –, parece, pelo contrário, ser fácil de transpor e mais pragmático. Por este motivo recomenda-se que se siga o primeiro critério.

c) Quanto à possibilidade de alojamento em hotéis

87. As considerações precedentes devem igualmente aplicar-se às situações em que o titular de direitos a pontos troca os seus pontos por alojamento em hotéis operados pela MRL, tal como referido na alínea f) da segunda questão prejudicial, partindo do pressuposto de que os referidos hotéis também integram a carteira de alojamentos disponíveis à data da aquisição dos direitos a pontos.

88. O alojamento no sector hoteleiro representa igualmente uma prestação «conexa com um bem imóvel» na acepção da referida disposição. Este entendimento jurídico é confirmado esclarecimento relativo ao lugar da prestação a que o legislador comunitário procedeu com a Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE [34] no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços [35]. A Directiva 2008/8 altera o artigo 47.º da Directiva 2006/12 – a disposição sucessora do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva – no sentido de que também deve ser entendida como uma prestação de serviços relacionada com bens imóveis a «prestação de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções análogas», bem como a «concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços […]».

89. Por conseguinte, o facto de os clientes, nos termos das disposições do estatuto, poderem trocar os seus pontos por alojamento em hotéis operados pela MRL não altera em nada a apreciação jurídica. Pelo contrário, deve-se ter sempre por base o tipo de aquisição dos direitos a pontos pelo cliente [36].

d) Impossibilidade de qualificação como inscrição num clube

90. Pelo contrário, o entendimento do Governo do Reino Unido, nos termos do qual a prestação relevante deve ser qualificada como inscrição num clube, devendo-se aplicar o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, não pode ser partilhado.

34 — JO L 44, p. 11.

35 — Terra, B./Kajus, J., loc. cit. (nota 10), p. 514, consideram que a alteração da redacção da referida disposição apenas constitui um esclarecimento do regime jurídico já existente. A favor deste entendimento refira-se igualmente o sexto considerando da Directiva 2008/8, nos termos do qual as excepções específicas que visam garantir que a tributação se realiza no lugar do consumo deverão basear-se essencialmente «em critérios já definidos».

36 — V., quanto às modalidades de aquisição dos direitos a pontos, o n.º 53 das presentes conclusões.

91. Tal como a Comissão esclarece com razão, no presente processo, o cliente não paga para ser membro de um clube. Os pagamentos que este realiza não correspondem a quotas de membros regulares que são pagas sob forma de montantes fixos em troca de uma diversidade de prestações. Ao contrário do que sucede no processo Kennemer Golf [37], que se baseava numa situação de facto deste tipo [38], os respectivos pagamentos em causa neste processo podem ser atribuídos a prestações individuais. Independentemente deste facto, desde o acórdão RCI Europe não é juridicamente sustentável uma qualificação como a que foi feita pelo Governo do Reino Unido. No referido processo, que dizia respeito à apreciação para efeitos do IVA de um conceito de negócios muito semelhante a uma inscrição num clube, o Tribunal de Justiça conseguiu, após uma análise pormenorizada de todos as circunstâncias, determinar uma relação sinalagmática entre cada tipo de taxas e as respectivas prestações de serviços efectuadas pela associação [39].

92. A aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), foi assumida no referido processo porque o Tribunal de Justiça concluiu depois que o acesso a uma carteira de permutas de direitos de utilização periódica era apenas um elemento acessório da finalidade efectiva, a permuta ou a possibilidade de participar nessa permuta [40]. Tendo em consideração que o Tribunal de Justiça concluiu que os direitos de utilização periódica constituem direitos sobre bens imóveis, e a sua cessão em permuta do gozo de direitos análogos constitui uma transacção conexa com bens imóveis [41], a aplicação desta disposição no referido processo parece concludente.

93. Por conseguinte, no processo principal, não é permitida uma aplicação do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva com a justificação de que a prestação de serviços dever ser qualificada como inscrição num clube.

e) Conclusão provisória

94. Por consequência, deve responder-se à alínea a) da terceira questão prejudicial que as prestações de serviço efectuadas pela MRL constituem prestações de serviços «conexas com um bem imóvel» na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (actual artigo 45.º da Directiva 2006/112), devendo, no que respeito à determinação do lugar da prestação, ter em consideração o seguinte.

95. No que respeita às contrapartidas de valorização, o lugar da prestação é o lugar em que se situa o bem imóvel no qual o membro em causa é titular de um direito de utilização periódica.

96. No que respeita às taxas de aquisição, o lugar da prestação é determinado de acordo

37 — Acórdão Kennemer Golf (referido *supra* na nota 17).

38 — *Ibidem*.

39 — Acórdão RCI Europe (já referido *supra* na nota 17, n.ºs 34 e 35).

40 — *Ibidem*, n.º 35.

41 — *Ibidem*, n.º 37.

com o Estado-Membro em que o prestador de serviços dispõe de imóveis à data da aquisição dos direitos a pontos pelo cliente. O IVA deve ser cobrado de acordo com a percentagem de imóveis disponíveis em cada Estado-Membro em causa.

C — *Quanto à possibilidade de isenção tributária*

a) Aspectos gerais relativos às isenções tributárias e às derrogações constantes do artigo 13.º-B, alínea b), da Sexta Directiva

1. A mediação de alojamentos em hotéis operados pela MRL

97. Deve responder-se negativamente à questão de saber se a prestação de serviços efectuada pela MRL é isenta de IVA – desde que esteja em causa a venda de direitos a pontos e a mediação de alojamento em hotéis operados pela MRL –, na medida em que o artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva estabelece expressamente uma excepção em relação às operações de alojamento realizadas no sector hoteleiro.

2. A mediação de alojamentos em bens imóveis em relação aos quais há direitos de utilização periódica

98. A questão de saber se a mediação a título oneroso de alojamentos em imóveis em relação aos quais existem direitos de utilização periódica necessita, pelo contrário, de uma apreciação aprofundada. A resposta a esta questão depende de saber se esta actividade pode ser qualificada como uma «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º-B, alínea b) e se se aplicam eventuais derrogações.

99. Nos termos da directiva, a locação de bens imóveis está, em princípio, isenta do IVA. Tal como o advogado-geral F. G. Jacobs expôs pormenorizadamente no processo Blasi [42], a referida isenção reflecte as dificuldades especiais que se prendem com a aplicação do IVA a este tipo de bens. Contrariamente aos bens ordinários, o terreno não constitui o resultado de um processo de produção. O arrendamento representa uma actividade relativamente passiva que não gera um valor acrescentado significativo. Ainda que constitua uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, o arrendamento de bens imóveis está, em princípio, isento de imposto. O contrário sucede com as operações referidas no artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, na medida em que estas implicam uma

42 — Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs de 25 de Setembro de 1997 no processo Blasi (C-346/95, Colect., p. I-481, n.os 15 e 16).

exploração mais activa dos bens imóveis, que justifica, por conseguinte, uma tributação [43].

100. A relação «regra/excepção» constante da referida disposição acaba por ser relevante na interpretação dos diferentes elementos constitutivos. A incidência geral e o mais abrangente possível do imposto, exigida pelo princípio da neutralidade fiscal no quinto considerando da Primeira Directiva [44], leva a que os elementos constitutivos que fundamentam o âmbito de aplicação do IVA devam ser interpretados de forma ampla. Daqui resulta, *a contrario*, que as derrogações, ou seja, as isenções tributárias, devam ser interpretadas de forma estrita [45]. Na Segunda Directiva [46], entretanto revogada, esta conclusão ainda era expressa no quarto considerando: «De forma a que o sistema seja aplicado de forma simples e neutral e a taxa normal possa ser mantida dentro de limites razoáveis, os regimes especiais e as medidas derrogatórias devem ser restringidos.»

101. O Tribunal de Justiça interpreta sempre de forma estrita as isenções do imposto previstas na Sexta Directiva, mesmo que nela não exista uma disposição nesse sentido, remetendo neste contexto para a sua jurisprudência assente. Aplicando por analogia o princípio acima referido, o Tribunal de Justiça concluiu que «os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo» [47].

b) O conceito de «locação de bens imóveis»

102. O Tribunal de Justiça parte ainda do princípio de que as isenções tributárias previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito

43 — V. as considerações muito semelhantes do advogado-geral A. La Pergola nas suas conclusões de 18 de Março de 1999, Amegual (C-12/98, Colect., p. I-527, n.º 9) e do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer nas suas conclusões de 4 de Maio de 2004, Temco Europe (C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 24).

44 — Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 71, p. 1301).

45 — Neste sentido, Lohse, C., «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», in: EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, loc. cit. (nota 11), p. 62.

46 — Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 71, p. 1303). Revogada pelo artigo 37.º da Sexta Directiva.

47 — Acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 13), de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 19), de 5 de Junho de 1997, SDC (C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 20), de 12 de Fevereiro de 1998, Blasi (C-346/95, Colect., p. I-481, n.º 18), de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 12), de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 64) e Comissão/Irlanda (C-358/97, Colect., p. I-6301, n.ºs 52 e 55), de18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 25), de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 23), de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe (C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 17) e de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Colect., p. I-1527, n.º 29).

comunitário que devem, portanto, ser objecto de uma definição comunitária [48], o que se aplica igualmente ao conceito de «locação», cuja característica fundamental, no entender do Tribunal de Justiça, 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» [49]. Para saber se esta definição se ajusta a um pacto específico, devem tomar-se em consideração todos os elementos característicos da operação e as circunstâncias em que esta se desenvolve [50], revelando-se decisivo o seu conteúdo objectivo [51], qualquer que seja a qualificação que as partes lhe tenham dado [52].

103. Na minha opinião, estes pressupostos estão cumpridos no que respeita ao direito de utilização que o cliente obtém em troca dos seus pontos. Por um lado, o referido direito – como é explicado de forma convincente pela MRL [53] e admitido pela maioria dos intervenientes no processo, pelo menos de forma implícita – apresenta características que correspondem às de uma «locação» nos termos do artigo 13.º-B, alínea b) na acepção da referida definição. Por outro lado, importa constatar que, independentemente da forma como a sua natureza jurídica é definida pelo direito dos Estados-Membros [54], um direito de utilização periódica concede ao seu titular um direito de utilização comparável à locação de espaço habitacional [55]. Nas minhas conclusões no processo RCI Europe já tinha chamado a atenção para este facto [56].

104. Há que reconhecer que a mediação de bens imóveis destinados a férias, tal como é

48 — V. acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.º 18), Stichting Uitvoering Financiële Acties (já referido *supra* na nota 47, n.º 11), SDC (já referido supra na nota 47, n.º 21), de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 17), Comissão/Irlanda (já referido *supra* na nota 47, n.º 51), de 8 de Março de 2001, Försäkringsaktiebolaget Skandia (C-240/99, Colect., p. I-1951, n.º 32), de 10 de Setembro de 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler (C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 25), de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer (C-315/00, Colect., p. I-563, n.º 25), Sinclair Collis (já referido *supra* na nota 47, n.º 22), Temco Europe (já referido *supra* na nota 47, n.º 16), Fonden Marselisborg Lystbådehavn (já referido *supra* na nota 47, n.º 27), de 19 de Abril de 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Colect., p. I-3225, n.º 15) e de 6 de Dezembro de 2007, Walderdorff (C-451/06, Colect., p. I-10637, n.º 16).

49 — 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 Sinclair Collis (já referido *supra* na nota 47, n.º 25).

50 — V. acórdão Stockholm Lindöpark» (já referido *supra* na nota 47, n.º 26).

51 — Acórdão Cantor Fitzgerald International (já referido *supra* na nota 49, n.º 33).

52 — Acórdão Maienhoffer (já referido *supra* na nota 48, n.º 39).

53 — V. p. 9, n.º 3.18, das observações apresentadas pela MRL.

54 — 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 (JO L 280, p. 83) prevê que os Estados-Membros «continuam a ser competentes no tocante à determinação da natureza jurídica dos direitos que são objecto dos contratos referidos na presente directiva», entre outros aspectos. O artigo 2.º desta directiva define de forma correspondente 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 de ano, que não pode ser inferior a uma semana».

55 — Kelp, U., Time-Sharing-Verträge, Baden-Baden 2005, p. 118 e seg., 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.

56 — V. o n.º 123 das minhas conclusões de 2 de Abril de 2009 no processo RCI Europe (acórdão referido *supra* na nota 4).

realizada profissionalmente pela demandante, não parece implicar a transmissão de direitos de um membro para o outro. Pelo contrário, de acordo com o despacho de reenvio, são depositados direitos referentes a semanas fixas de utilização periódica junto do administrador, pelo que o cliente não obtém o próprio direito de utilização periódica. Importa igualmente notar o facto de os contratos de *time-sharing* preverem geralmente a possibilidade de cessão a terceiros, a título gratuito ou oneroso, dos direitos de utilização, pelo que este também pode invocar estes direitos [57]. Neste sentido, deve considerar-se que o cliente que obtém um bem imóvel para férias deste tipo para a sua utilização adquire uma posição jurídica equiparável à do titular do direito de utilização periódica.

105. À classificação como «locação» na acepção do artigo 13.º-B, alínea b), defendida no presente caso, só se opõe o entendimento jurídico do Governo do Reino Unido, que, no entanto, considero pouco convincente, na medida em que se baseia exclusivamente na primeira transacção – a venda de direitos a pontos. Assim, para fundamentar o seu entendimento, o Governo do Reino Unido observa, em primeiro lugar, que a referida transacção não está relacionada com qualquer transmissão de um bem imóvel suficientemente determinado e, em segundo lugar, que os direitos a pontos em determinados casos nunca são utilizados. Este ponto de vista é, no entanto, demasiado formalista, na medida em que, em primeiro lugar, apenas se baseia num aspecto parcial do modelo de negócios da MRL e, em segundo lugar, não tem minimamente em consideração a finalidade efectiva da primeira transacção. O cliente adquire direitos a pontos com a intenção final de obter semanas de utilização periódica num bem imóvel para férias [58]. Por conseguinte, para efeitos da determinação da qualificação jurídica da transmissão da utilização como «locação» não é pertinente que à data da primeira transacção eventualmente não se conheçam suficientemente as diversas características do bem imóvel, na medida em que pelo menos as condições de utilização são do conhecimento das partes contratuais. Estas condições de utilização correspondem, tal como já foi apreciado [59], à definição de locação, na acepção da legislação do IVA, desenvolvida pelo Tribunal de Justiça.

106. Por conseguinte, no presente caso verifica-se uma «locação de um bem imóvel» na acepção da referida disposição. Levanta-se, no entanto, a questão de saber se se aplica uma derrogação.

57 — 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.

58 — V. o n.º 74 das presentes conclusões.

59 — V. n.º 103 das presentes conclusões.

c) Aplicabilidade da derrogação constante do artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1

107. No presente processo, deve eventualmente ser tida em consideração uma aplicação da regra, que prevê que «as operações de alojamento [...], realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas» são excluídas da isenção tributária. Poder-se-ia tratar o alojamento em bens imóveis em que existam direitos de utilização periódica de terceiros, relevantes no presente processo, como «alojamento realizado no âmbito de um sector com funções análogas». Neste caso, deve-se ter em consideração que, sendo uma derrogação à isenção tributária propriamente dita, o artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva por princípio não pode ser objecto de uma interpretação estrita, para que se possa aplicar a regra da tributação geral de todas as operações tributáveis [60].

108. Antes de mais, a aplicação desta disposição, do ponto de vista da política fiscal, favoreceria antes de mais uma aplicação coerente das disposições em matéria de IVA ao presente processo, na medida em que não existe qualquer motivo óbvio para tratar de forma diferente em matéria fiscal os alojamentos a curto prazo em bens imóveis para férias da concessão de alojamento no sector hoteleiro. Tal como resulta do despacho de reenvio, o cliente tem, em princípio, a escolha entre as duas alternativas. A associação da tributação do volume de negócios obtido pela MRL a um eventual direito de escolha dos clientes não seria compatível com o princípio da neutralidade fiscal, que exige a tributação de todas as operações e a igualdade de tratamento em matéria fiscal [61], e prejudicaria a previsibilidade da aplicação das disposições do IVA. Para além disso, na falta de indicação em contrário, ambas as prestações pouco se distinguem uma da outra e, por conseguinte, não justificam um tratamento diferente em matéria fiscal.

109. A regulamentação constante do artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva demonstra que, a par do alojamento no sector hoteleiro, ainda podem existir outros sectores com funções análogas que podem estar sujeitos à obrigação de pagamento do IVA, sendo ainda de referir que nos termos desta disposição, os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção. Tal como o Tribunal de Justiça esclareceu no acórdão Blasi [62], para definir as operações de alojamento que devem ser tributadas por derrogação à isenção da locação de bens imóveis, de acordo com o artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva, os

60 — V. o acórdão Blasi (já referido *supra* na nota 47, n.º 19), bem como o n.º 18 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no referido processo. O advogado-geral considera que a expressão «sectores com funções análogas» deve ser entendida em sentido lato, na medida em que se destina a garantir que as prestações de alojamento temporário análogas às do sector hoteleiro e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com estas, sejam tributadas.

61 — V. o n.º 100 das presentes conclusões.

62 — V. acórdão Blasi (já referido *supra* na nota 47).

Estados-Membros gozam de uma certa margem de apreciação [63]. Esta tem, no entanto, o seu limite na finalidade da disposição, que, no que se refere à colocação à disposição de quartos para habitação, é a de as operações - tributáveis - de alojamento realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas deverem ser distinguidas da operação isenta que é a locação de bens imóveis. No referido acórdão, o Tribunal de Justiça reconheceu aos Estados-Membros a competência para, na transposição do artigo 13.º-B, alínea b), n.º 1, da Sexta Directiva, introduzirem os critérios que lhes pareçam apropriados para estabelecer esta distinção [64]. Neste contexto, reconheceu a duração do alojamento como critério apropriado para a distinção entre o alojamento no sector hoteleiro (enquanto operação tributável) e a locação de quartos para habitação (enquanto operação isenta) [65].

110. Tendo em consideração o facto de as prestações em causa – os alojamentos em bens imóveis para férias e as operações de alojamento realizadas no âmbito do sector hoteleiro – apresentarem no essencial as mesmas funções e se distinguirem de um outro tipo de locação pela curta duração do alojamento, parece pelo menos de supor a aplicação por analogia da referida jurisprudência ao processo principal.

63 — *Ibidem*, n.º 21.

64 — *Ibidem*, n.º 22.

65 — *Ibidem*, n.º 23.

d) Aplicabilidade da autorização constante do artigo 13.º-B, alínea b), segundo parágrafo

111. Mesmo no caso não improvável de se se concluir que não está cumprida a condição das «funções análogas» prevista na lei, nas circunstâncias concretas do processo principal, por exemplo porque um alojamento nos bens imóveis da MRL em regra não estaria relacionado com o mesmo tipo de prestações de serviços que um cliente obtém geralmente num hotel) [66], os Estados-Membros – tal como a Comissão esclarece com razão [67] - teriam competência, por via da habilitação geral constante do artigo 13.º-B, alínea b), segundo parágrafo, e da margem de apreciação que lhes é aí conferida, para excluir também da isenção tributária este tipo de alojamento de curta duração em bens imóveis para férias. A referida disposição permite-lhes prever exclusões suplementares do âmbito da isenção

66 — Dependendo da elaboração concreta dos contratos. Nas suas conclusões no processo Blasi, o advogado-geral F. G. Jacobs partiu do princípio de que um sujeito passivo que, por exemplo, arrenda imóveis para habitação por um período de férias de curta duração exerce a mesma actividade que um sujeito passivo do sector hoteleiro - e em situação de concorrência com este último. A distinção essencial entre este tipo de arrendamentos e os arrendamentos de imóveis para habitação não sujeitos a imposto é a natureza temporária do alojamento. De qualquer forma, é mais provável que os arrendamentos de curta duração impliquem a prestação de serviços suplementares como o fornecimento de roupa de cama, a limpeza das partes comuns do edifício ou até do próprio quarto; além disso, implicam uma exploração mais activa do bem do que os arrendamentos de longa duração, na medida em que exigem um controlo e uma gestão mais importantes.

67 — V. n.º 46 das observações escritas da Comissão.

estabelecida para a locação de bens imóveis [68]. Por conseguinte, dispõe de um conteúdo normativo autónomo em relação aos casos enumerados pelo legislador comunitário no artigo 13.º-B, alínea b), n.os 1 a 4, da Sexta Directiva.

112. Das considerações precedentes resulta que o artigo 13.º-B, alínea b), da Sexta Directiva não obsta a que um Estado-Membro sujeite ao IVA a mediação a título oneroso de alojamento em bens imóveis em que existam direitos de utilização periódica, desde que uma actividade económica deste tipo tenha por objecto a concessão de alojamento por curtos período de tempo.

D — *Conclusões*

113. Resumindo, é possível constatar que uma prestação que consiste no fornecimento de direitos a pontos, como a que foi realizada pela MRL, com base nos quais o adquirente está habilitado a utilizar anualmente pontos em troca de alojamento e utilização de alojamentos periodicamente utilizados nos empreendimentos turísticos da MRL, deve ser considerada uma parte integrante das «prestações de serviços conexas com um bem imóvel» na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (actual artigo 45.º da Directiva 2006/112).

114. No que diz respeito ao lugar da prestação é, por seu lado, necessário fazer uma distinção entre as prestações que são realizadas em troca das contrapartidas da valorização e da aquisição.

115. O lugar de uma prestação realizada por uma associação cuja actividade consiste em facilitar a permuta de semanas de utilização periódica, pela qual a referida associação cobra uma contrapartida de valorização aos seus clientes, é o lugar em que se situa o bem imóvel no qual o cliente em causa é titular de um direito de utilização periódica.

116. O lugar de uma prestação constituída pela venda de direitos a pontos é determinado de acordo com o Estado-Membro em que o prestador de serviços dispõe de bens imóveis à data da aquisição de direitos a pontos pelo cliente. O IVA deve ser cobrado de acordo com a percentagem de bens imóveis disponíveis em cada um dos Estados-Membros em causa.

117. Deve afirmar-se a possibilidade de isenção tributária quando a prestação de serviços acima descrita possa ser caracterizada como uma «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º-B, alínea b), da Sexta Directiva (actual artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Directiva 2006/112). Todavia, a referida disposição não obsta a que os Estados-Membros excluam a referida prestação da isenção do imposto.

68 — V. acórdãos de 15 de Dezembro de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Colect., p. I-6665, n.º 13) e de 3 de Fevereiro de 2000, Amengual (C-12/98, Colect., p. I-527, n.º 10).

VIII — Conclusão

118. Atendendo às considerações que precedem, proponho que o Tribunal de Justiça responda do modo seguinte às questões submetidas pela Court of Session:

1. Uma prestação que consiste no fornecimento de direitos contratuais (direitos a pontos), como a realizada pela MRL, com base nos quais o adquirente tem o direito de utilizar anualmente pontos em troca de alojamento e utilização de alojamentos periodicamente utilizados nos empreendimentos turísticos da MRL, deve ser considerada parte integrante das «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 (actual artigo 45.º da Directiva 2006/112 do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

2. No que respeita às contrapartidas da valorização, o lugar da prestação é o lugar em que se situa o imóvel no qual o membro em causa é titular de um direito de utilização periódica. No que respeita às contrapartidas da aquisição, o lugar da prestação é determinado consoante o Estado-Membro em que o prestador de serviços dispõe de imóveis à data da aquisição dos direitos a pontos pelo cliente. O IVA deve ser cobrado de acordo com a percentagem de imóveis disponíveis em cada Estado-Membro em causa.

3. A prestação de serviços acima descrita pode ser caracterizada como uma «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º-B, alínea b), da Sexta Directiva (actual artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Directiva 2006/112). Todavia, a referida disposição não obsta a que os Estados-Membros a excluam da isenção do imposto.