HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

16 decembrie 2010*

În cauza C-270/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Court of Session (Scoția) (Regatul Unit), prin decizia din 10 iulie 2009, primită de Curte la 14 iulie 2009, în procedura

MacDonald Resorts Ltd

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Limba de procedură: engleza.

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (raportor), M. Ilešič și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 iunie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru MacDonald Resorts Ltd, de domnul C. Tyre, QC, și de domnul D. Small, advocate;

— pentru guvernul Regatului Unit, de domnul S. Hathaway și de doamna F. Penlington, în calitate de agenți, asistați de domnul P. Mantle, barrister;

— pentru guvernul elen, de domnul G. Kanellopoulos, de doamnele S. Trekli, M. Tassopoulou și de domnul S. Spyropoulos, în calitate de agenți;

— pentru guvernul portughez, de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de doamna M. Afonso și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 septembrie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 2, 9 și 10 și a articolului 13 secțiunea B in A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO 2002, L 15, p. 24, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între MacDonald Resorts Ltd (denumită în continuare „MRL"), pe de o parte, și The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (autoritățile fiscale din Regatul Unit), pe de altă parte, privind schema aplicabilă în domeniul taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") anumitor prestări de servicii oferite de MRL.

Cadrul juridic

3 Articolul 9 din A șasea directivă prevede:

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

(2) Cu toate acestea:

(a) locul prestării de servicii în legătură cu bunuri imobile, inclusiv serviciile agenților și experților imobiliari, și serviciile de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți sau de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv;

[...]" [traducere neoficială]

4 Articolul 10 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă prevede:

„(1) [În sensul prezentei directive]:

(a) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;

(b) taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Livrările de bunuri, altele decât cele menționate la articolul 5 alineatul (4) litera (b), și prestările de servicii care generează deconturi sau plăți succesive se consideră finalizate în momentul în care expiră perioadele de care sunt legate astfel de deconturi sau de plăți. Statele membre pot prevedea că, în anumite cazuri, livrarea continuă de bunuri sau prestarea continuă de servicii pe o anumită perioadă de timp se consideră efectuată la intervale de cel puțin un an.

Cu toate acestea, în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, taxa devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată.

Prin derogare de la dispozițiile anterioare, statele membre pot prevedea ca taxa să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, fie:

— cel târziu la data emiterii facturii;

— cel târziu la data încasării plății;

— atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator." [traducere neoficială].

5 Potrivit articolului 13 secțiunea B din A șasea directivă:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(b) leasingul și închirierea bunurilor imobile, cu excepția:

1. prestării de servicii de cazare, definită de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, inclusiv cazări în tabere de vacanță sau în locuri amenajate pentru camping;

2. închirierii de spații pentru parcarea vehiculelor;

3. închirierii de echipamente și de instalații fixate definitiv;

4. închirierii de seifuri.

Statele membre pot aplica excluderi suplimentare din sfera de aplicare a acestei scutiri.

[…]” [traducere neoficială]

Acțiunea principală și întrebările preliminare

Activitatea MRL

6 MRL este o societate al cărei sediu este situat în Regatul Unit. Aceasta este înscrisă în registrul TVA din acest stat membru, precum și în registrul IVA, echivalentul spaniol al TVA-ului.

7 Activitatea MRL, desfășurată în Regatul Unit și în Spania, constă în comercializarea drepturilor de folosință pe durată limitată („timesharing”) asupra locuințelor situate în complexe rezidențiale turistice în aceste două state membre (denumite în continuare „drepturi de folosință pe durată limitată”). MRL utilizează aceleași documente contractuale în Regatul Unit și în Spania.

8 Din 3 octombrie 2003, MRL comercializează un nou produs care constă într-un program de „opțiuni” denumit „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (Opțiuni la Macdonald Hotels and Resorts, denumit în continuare „programul de opțiuni”). Crearea acestui program urmărea să asigure o mai bună exploatare a fondului de drepturi de folosință pe durată limitată care nu au fost vândute și să ofere clienților MRL o mai mare flexibilitate în ceea ce privește modalitățile de găzduire în aceste imobile, în special în ceea ce privește alegerea locuinței și perioada de ocupare.

9 În vederea punerii în aplicare a programului de opțiuni, MRL a înființat un club cu aceeași denumire, „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (denumit în continuare „Clubul”). Este vorba despre o organizație fără scop lucrativ și fără personalitate juridică, cu statut scris (denumit în continuare „statutul”). Potrivit acestuia, obiectul principal al Clubului este „garantarea față de membri a dreptului de a rezerva locuințele de vacanță și alte servicii conexe pentru anumite perioade în fiecare an, pe o durată de 30 de ani prevăzută în continuare în temeiul [programului de opțiuni], astfel cum este definit în prezentul statut”.

10 Din decizia de trimitere rezultă că trăsăturile principale ale statutului și ale contractelor menționate aferente pot fi descrise astfel:

— Clubul a fost înființat pentru o perioadă de 30 de ani, de la 3 octombrie 2003 până la 2 octombrie 2033;

— MRL este membrul fondator căruia îi revin dreptul și obligația să conducă activitățile și afacerile Clubului, să administreze programul și să întreprindă orice alte activități pe care le consideră necesare în acest scop;

— în calitate de membru fondator, MRL a numit un agent fiduciar, căruia i-a cedat drepturile și titlurile privind drepturile de folosință pe durată limitată pentru întregul spațiu locativ supus unui sistem de folosință pe durată limitată. Prin statut, MRL a fost instituit titular al „drepturilor la puncte" în privința acestui spațiu locativ. Aceste drepturi pot fi cesionate de MRL membrilor obișnuiți;

— clienții MRL care solicită să adere la programul de opțiuni și care îndeplinesc condițiile de adeziune devin membri obișnuiți ai Clubului. Aceștia dobândesc „drepturi la puncte", fie ca urmare a unei cesiuni, fie prin punerea la dispoziția agentului fiduciar a drepturilor de folosință pentru săptămânile stabilite;

— MRL alocă tuturor săptămânilor de folosință disponibile pentru membri o anumită valoare. Această valoare este exprimată sub forma unui anumit număr de puncte, stabilită în funcție de localizare, de standardul și de tipul locuinței, precum și de perioada din an în cauză. Membrii primesc în fiecare an un anumit număr de puncte corespunzător drepturilor lor la astfel de puncte. Ei pot, în cursul anului în discuție, să transforme aceste puncte într-un drept de ocupare a unei anumite locuințe pentru o perioadă determinată, la alegere, până la limita valorii punctelor deținute și în săptămânile de folosință disponibile. Noțiunea „drepturi la puncte" desemnează, așadar, dreptul membrilor de a obține în fiecare an un anumit număr de puncte pentru ca aceștia să poată exercita drepturile de folosință a unei locuințe pe durata anului respectiv;

— dobândirea calității de membru al programului de opțiuni nu implică plata unor cheltuieli de adeziune, însă, prin solicitarea de a adera la acesta, un nou membru trebuie să dobândească „drepturi la puncte", potrivit celor două metode posibile. Conform primei metode, acesta cumpără astfel de drepturi de la MRL, la un preț de cumpărare actual de 2,50 GBP pentru o unitate, cu excepția unor reduceri în scop promoțional. O astfel de cumpărare intervine în cadrul unui „contract de vânzare de puncte" încheiat între noul membru și MRL. Conform celei de a doua

metode, el primește „drepturile la puncte” în schimbul punerii la dispoziția agentului fiduciar a drepturilor de folosință pe durată limitată cumpărate anterior de la MRL și a plății unei „taxe pentru obținerea de privilegii”;

— această a doua metodă poate fi aplicată în două moduri diferite. Pe de o parte, persoana care este deja titulară a unor drepturi de folosință pe durată limitată dobândite de la MRL poate să includă locuința la care se referă aceste drepturi în programul de opțiuni prin încheierea cu MRL a unui „contract de obținere a unor privilegii” și prin dobândirea „drepturilor la puncte” ce corespund drepturilor de folosință menționate. Pe de altă parte, o persoană care nu deține încă drepturi de folosință pe durată limitată poate să încheie cu MRL un „contract de revânzare și de obținere a unor privilegii” prin intermediul căruia cumpără astfel de drepturi și le introduce simultan în programul de opțiuni. Membrii care au încheiat unul dintre cele două contracte menționate sunt denumiți „membri privilegiați”. Un astfel de membru păstrează dreptul de a exercita, în timpul primelor două luni ale fiecărui an, drepturile sale de folosință pe durată limitată în anul în cauză pe care le-a aportat în programul de opțiuni în anul respectiv. În caz contrar, acesta primește un număr de puncte pe care le poate utiliza pentru alte locuințe cu valoare echivalentă, înscrise în cadrul programului de opțiuni. În măsura în care membrul privilegiat a pus la dispoziția agentului fiduciar drepturile sale de folosință pe durată limitată, acestea sunt puse la dispoziția altor membri care pot să își transforme punctele lor pentru a ocupa locuința în cauză pe parcursul săptămânilor corespunzătoare acestor drepturi de folosință;

— membrii obișnuiți au obligația de a plăti taxele anuale de administrare în funcție de „drepturile la puncte”, precum și taxele de procesare a dosarului referitoare la rezervarea unei locuințe în momentul transformării punctelor. Plata se efectuează în favoarea MRL în Scoția;

— membrii obișnuiți pot să cumpere în orice moment „drepturi la puncte” suplimentare de la MRL;

— MRL are posibilitatea de a permite membrilor să își schimbe punctele pentru o cazare într-un hotel administrat de MRL sau pentru alte servicii. Astfel, MRL a oferit membrilor posibilitatea de a solicita, cu maximum 10 luni înainte, schimbul punctelor pentru trei, patru sau șapte cazări de o noapte în unul din cele peste 70 de hoteluri, cu condiția ca acea cameră să fie disponibilă. Numărul de puncte necesar pentru o astfel de rezervare variază în funcție de categoria specifică din care fac parte hotelurile în cauză. După confirmarea rezervării, MRL se obligă față de hotel să plătească cheltuielile de cazare;

— membrii pot păstra punctele nefolosite într-un an pentru a le utiliza în anul următor. Pot fi păstrate toate punctele la care aceștia sunt îndreptățiți, dacă cererea este introdusă cu cel mult 9 luni înainte de sfârșitul anului în curs și până la 50 % din aceste puncte în cazul în care cererea este formulată cu 9 până la 3 luni înainte de sfârșitul anului în curs;

— dimpotrivă, cel mai târziu cu 3 luni înainte de sfârșitul anului, membrii pot să împrumute puncte din numărul de puncte la care au dreptul în anul următor, astfel încât să poată face o rezervare pentru care sunt necesare mai multe puncte decât numărul de puncte la care au dreptul în anul în curs, în schimbul plății, în momentul în care aceștia fac respectiva rezervare, a taxei de administrare estimate pentru anul următor;

— MRL are posibilitatea să organizeze accesul pentru membrii Clubului la un program extern (adică oferit de un terț) de schimb al drepturilor de folosință pe durată limitată. Astfel, MRL a stabilit legături cu un program, denumit „Interval International”, astfel încât, prin aderarea la programul de opțiuni, membrii dobândesc, fără a plăti o taxă suplimentară, calitatea de membru pentru o perioadă de doi ani în cadrul respectivului program Interval International. Ulterior, aceștia își pot prelungi calitatea de membru la acest ultim program printr-un contract separat și pe propria cheltuială. Această afiliere complementară conferă membrilor programului de opțiuni dreptul să schimbe săptămânile de folosință incluse în cadrul acestuia, pentru care și-au transformat punctele din cursul unui an determinat, în schimbul unei locuințe pe care ceilalți membri ai Interval International le-au pus

la dispoziție. MRL are dreptul să înceteze sau să modifice orice participare la un program extern de schimb referitor la drepturile de folosință pe durată limitată, a cărui organizare o asigură;

— MRL are dreptul, în orice moment, să excludă din programul de opțiuni orice săptămâni de folosință corespunzătoare drepturilor de utilizare pe durată limitată pe care le-a pus la dispoziția agentului fiduciar. Cu toate acestea, MRL trebuie să garanteze că există întotdeauna un număr suficient de locuințe disponibile pentru a putea deservi toate „drepturile la puncte" deținute de ea însăși și de membrii obișnuiți. De asemenea, MRL are dreptul să stabilească și să modifice modul de clasificare a locuințelor în scopul atribuirii de puncte, precum și să repartizeze din nou punctele și „drepturile la puncte", mărind sau reducând numărul lor în mod proporțional, prin menținerea valorii acestora.

Procedura în fața autorităților naționale

11 Acțiunea principală privește calificarea corectă, în scopul aplicării TVA-ului, a anumitor servicii prestate de MRL în cadrul activităților sale de cesionare a drepturilor de folosință pe durată limitată. Locul prestării acestor servicii este de asemenea în litigiu.

12 La originea litigiului se află decizia The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs adoptată în cursul lunii martie 2004, conform căreia, pe de o parte, cesionarea de către MRL a „drepturilor la puncte" reprezintă furnizarea impozabilă a unor avantaje care rezultă din aderarea la un club și, pe de altă parte, locul acestei furnizări este Regatul Unit.

13 MRL a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, pe care acesta a respins-o printr-o decizie din 16 iunie 2006.

14 Sesizată în calea de atac împotriva acestei din urmă decizii, Court of Session (Scoția) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care, în conformitate cu dispozițiile statutului [Clubului] și ale contractelor aferente, MRL furnizează servicii care constau în drepturi contractuale ce permit cumpărătorului să dobândească puncte ce pot fi transformate anual în dreptul de a ocupa și de a folosi pe durată limitată locuințe aflate în reședințe deținute de MRL, această prestare de servicii trebuie considerată leasing sau închiriere de bunuri imobile, în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă […] [sau] acordare a calității de membru al unui club sau [trebuie considerată] [chiar] o altă operațiune?

2) Care sunt consecințele asupra răspunsului dat la prima întrebare atunci când:

[–] în anumite situații, drepturile contractuale sunt dobândite în contrapartida punerii de către client la dispoziția MRL a drepturilor [pe durată limitată] preexistente […] și care au ca obiect ocuparea […] locuințelor situate într-un anumit loc pe durata uneia sau a mai multor săptămâni stabilite;

[–] clientul poate decide, în cursul unui anumit an, să nu transforme, în tot sau în parte, în drepturi locative punctele la care are dreptul în anul respectiv, ci, dimpotrivă, să opteze pentru majorarea numărului de puncte la care are

dreptul în următorul an sau, sub rezerva unor condiții contractuale prevăzute în [cadrul] programul[ui de opțiuni] din cursul unui anumit an, să majoreze numărul de puncte la care are dreptul în cursul acelui an prin «împrumutul» de puncte la care are dreptul în următorul an;

[–] este posibil ca proprietățile vizate de transformarea în dreptul de ocupare să se modifice între momentul dobândirii «drepturilor la puncte» și momentul transformării punctelor;

[–] numărul de puncte la care clientul are dreptul în fiecare an poate fi modificat de prestatorul de servicii în funcție de condițiile contractuale prevăzute de program[ul de opțiuni];

[–] recurenta are posibilitatea ca, uneori, să asigure titularilor de «drepturi la puncte» accesul la un [alt] program de schimb al drepturilor de folosință pe durată limitată;

[–] recurenta are posibilitatea ca, uneori, să organizeze schimbul de puncte pentru titularii de puncte în contrapartida exercitării unui drept de ocupare în hoteluri operate de recurentă sau în contrapartida altor avantaje conferite de aceasta?

3) În cazul în care o persoană impozabilă prestează serviciile descrise la primele două întrebări:

a) aceste «servicii» sunt «în legătură cu bunuri imobile» în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă […][?]

b) [În cazul unui răspuns pozitiv], care este modalitatea de stabilire a locului prestației în situațiile în care membrii [clubului menționat] își pot exercita drepturile contractuale de ocupare a unei locuințe pe durată limitată în mai multe state membre și în care, în momentul prestării serviciului, nu este cunoscută locuința care va fi astfel ocupată?"

Cu privire la întrebările preliminare

15 Prin intermediul întrebărilor adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, pe de o parte, să se precizeze calificarea prestărilor de servicii precum cele în discuție în acțiunea principală, precum și locul în care sunt efectuate astfel de prestări și, pe de altă parte, să se determine dacă regimul derogatoriu prevăzut la articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă își găsește aplicarea în privința acestor prestații.

Cu privire la calificarea și la locul prestării

16 Trebuie amintit că, potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare". [traducere neoficială] În această privință, astfel cum s-a pronunțat deja Curtea, în sensul acestei dispoziții, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros" decât în cazul în care între autorul acestei prestații și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de autorul prestației respective constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, Rec., p. I-743, punctul 14, Hotărârea din 14 iulie 1998, First National

Bank of Chicago, C-172/96, Rec., p. I-4387, punctul 26, și Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec., p. I-3293, punctul 39).

17 Prestația specifică tipului de serviciu care constituie obiectul contractului în discuție în acțiunea principală constă în conferirea de drepturi contractuale, denumite „drepturi la puncte", care permit cocontractantului să dobândească puncte ce pot fi transformate în fiecare an într-un drept de a ocupa temporar o locuință aflată în complexele turistice ale prestatorului de servicii sau să obțină cazare într-un hotel sau alte servicii care nu sunt precizate în actele contractuale.

18 În aceste condiții, trebuie să se analizeze elementele contractului menționat astfel încât să se determine care sunt serviciile furnizate în contrapartida remunerației percepute de prestator. În această privință, trebuie să se urmeze metoda folosită de avocatul general la punctul 52 din concluzii și, astfel, să se identifice de la început diferitele tipuri de remunerație prevăzute în respectiva convenție.

19 Rezultă din decizia de trimitere că, în cadrul programului de opțiuni, clientul poate deveni titular al „drepturilor la puncte" fie prin dobândirea acestora de la MRL în schimbul plății prețului de cumpărare, fie prin punerea la dispoziția agentului fiduciar a drepturilor de folosință pe durată limitată privind săptămânile stabilite și prin plata „taxei pentru obținerea de privilegii".

20 În a doua ipoteză, „drepturile la puncte" pot fi dobândite de o persoană deja titulară a drepturilor de folosință pe durată limitată care transferă aceste drepturi în programul de opțiuni în cadrul unui „contract de obținere de avantaje" încheiat cu MRL. Din momentul în care dobândește drepturile în programul de opțiuni, respectiva

persoană pierde, în principiu, legătura cu drepturile specifice de folosință pe durată limitată care au făcut posibilă această dobândire.

21 Desigur, această ultimă caracteristică diferențiază programul de opțiuni în discuție în acțiunea principală de sistemul în discuție în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 3 septembrie 2009, RCI Europe (C-37/08, Rep., p. I-7533), la care face trimitere MRL. Astfel, accesul la programul de opțiuni al MRL are loc prin simpla dobândire a punctelor, iar aceste puncte pot fi transformate ulterior în servicii prestate de MRL în cadrul aceluiași program. Astfel, punctele pe care le poate pretinde orice titular de „drepturi la puncte" reflectă valoarea unui sejur într-o locuință determinată sau a altor servicii furnizate de MRL, constituind într-o anumită măsură mijlocul de plată pe care clienții îl utilizează pentru a plăti dobândirea unui drept de folosință temporară asupra unei locuințe. În schimb, sistemul în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea RCI Europe, citată anterior, constituia un simplu sistem de schimb de drepturi de folosință pe durată limitată.

22 Totuși, această distincție nu exclude utilizarea aceluiași criteriu de apreciere, și anume cel referitor la intenția finală pe care au avut-o membrii atunci când au efectuat plata serviciilor primite (Hotărârea RCI Europe, citată anterior, punctul 29).

23 Or, prin utilizarea acestui criteriu în cadrul unui sistem în care nu există în mod formal un schimb de drepturi de folosință pe durată limitată, precum cel în discuție în acțiunea principală, ar părea că dobândirea de „drepturi la puncte" în cadrul sistemului de opțiuni se efectuează cu intenția de a utiliza drepturile menționate în scopul transformării acestora în servicii propuse în cadrul programului respectiv.

24 Astfel, precum a menționat avocatul general la punctul 74 din concluzii, clientul încheie contractul inițial nu cu intenția de a aduna puncte, ci pentru a folosi temporar o locuință sau pentru a obține alte servicii care vor fi alese ulterior. În consecință, cumpărarea de „drepturi la puncte" nu reprezintă un scop în sine pentru client. Dobândirea de astfel de drepturi, precum și transformarea punctelor trebuie considerate operațiuni prealabile efectuate în scopul de a putea pretinde un drept de folosință temporară a unei locuințe, a unei camere într-un hotel sau a unui alt serviciu.

25 În consecință, cumpărătorul unor „drepturi la puncte" primește contrapartida prevăzută pentru plata sa inițială la finalizarea acestei transformări.

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

27 Prin urmare, rezultă că, într-un sistem precum programul de opțiuni, adevărata prestație în vederea căreia sunt dobândite „drepturile la puncte" este reprezentată de serviciul care constă în punerea la dispoziția participanților la acest program a diferitelor contrapartide posibile care pot fi obținute datorită punctelor rezultate din drepturile respective. Astfel, serviciul nu este prestat în totalitate înaintea transformării acestor puncte.

28 Rezultă că, în cazul în care serviciul constă în cazarea într-un hotel sau într-un drept de folosință temporară asupra unei locuințe, se stabilește o legătură între serviciul prestat și contrapartida achitată de client, constituită din punctele rezultate din drepturile dobândite anterior, în momentul transformării punctelor în servicii concrete.

29 În plus, în ceea ce privește un sistem precum cel în discuție în acțiunea principală, trebuie să se constate, pe de o parte, că, în momentul dobândirii de „drepturi la puncte", clientul nu este în măsură să cunoască în mod clar nici locuințele sau alte servicii disponibile în cursul unui anumit an, nici valoarea în puncte a unui sejur în aceste locuințe sau a acestor servicii. Pe de altă parte, MRL stabilește clasificarea în puncte a locuințelor și a serviciilor disponibile astfel încât alegerea clientului este, de la început, limitată la locuințe sau la servicii care sunt accesibile ținând seama de numărul de puncte de care acesta dispune.

30 În aceste condiții, elementele esențiale privind exigibilitatea TVA-ului nu sunt stabilite în momentul dobândirii inițiale de drepturi precum „drepturile la puncte", fapt ce exclude aplicarea articolului 10 alineatul (2) al doilea paragraf din A șasea directivă.

31 Or, astfel cum rezultă din Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments (C-419/02, Rec., p. I-1685), pentru ca TVA-ul să fie exigibil este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor viitoare, să fie cunoscute și, prin urmare, în special, ca bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie. Astfel, avansurile plătite pentru livrări de bunuri sau pentru prestări de servicii care nu au fost încă identificate în mod clar nu pot face obiectul plății TVA-ului (Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, citată anterior, punctul 50).

32 Întrucât serviciul efectiv este obținut astfel numai atunci când clientul transformă punctele care rezultă din „drepturi la puncte” pe care le-a dobândit anterior, doar începând cu acest moment intervine faptul generator al taxei, iar taxa devine exigibilă conform articolului 10 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă.

33 Rezultă că, într-un astfel de sistem, numai atunci când clientul transformă punctele ce rezultă din drepturi dobândite anterior în folosința temporară a unei locuințe, a unei camere într-un hotel sau într-un alt serviciu se poate determina regimul TVA-ului aplicabil operațiunii potrivit tipului de serviciu prestat. Prin urmare, locul prestării este, în special, locul în care se află situată locuința sau hotelul în care clientul obține dreptul de locuire după transformarea acestor puncte.

34 Desigur, astfel cum a menționat avocatul general la punctele 78-85 din concluzii, ar putea rezulta dificultăți din aplicarea acestui principiu precum necesitatea transformării, pentru fiecare conversiune a punctelor, a punctelor convertite de client într-o valoare pecuniară corespunzătoare celei a „drepturilor la puncte”, problemele legate de lipsa de transparență a cotei de transformare a „drepturilor la puncte” în puncte, lipsa taxării veniturilor pe o perioadă potențial îndelungată, probleme legate de diferența cotei TVA-ului între dobândirea „drepturilor la puncte” și transformarea punctelor corespunzătoare și posibilitatea ca respectivul client să nu își transforme punctele.

35 Cu toate acestea, astfel de dificultăți nu pot justifica o alegere a unei soluții precum sugerează MRL, în opinia căreia locul prestării ar fi determinat prin aplicarea unei metode de repartizare forfetară, întemeiată pe spațiul locativ disponibil în momentul dobândirii „drepturilor la puncte”.

36 Aplicarea unei astfel de metode ar da naștere, de asemenea, unor dificultăți pe mai multe planuri și ar comporta riscuri suplimentare de abuz, în măsura în care ar fi posibil ca o persoană impozabilă să includă în spațiul locativ menționat pretins a fi disponibil, însă neutilizat, locuințe situate în state nesupuse controlului fiscal al Uniunii Europene.

37 În plus, o astfel de metodă de repartizare nu ar avea niciun temei juridic expres în A șasea directivă. Singura justificare a acesteia ar consta de fapt în simplificarea muncii administrative solicitate de MRL în vederea îndeplinirii obligațiilor față de autoritățile fiscale.

38 În aceste împrejurări, trebuie amintit că o întreprindere precum MRL, în calitate de persoană supusă la plata TVA-ului, conform capitolului XIII din A șasea directivă, are un anumit număr de obligații, printre care cea prevăzută la articolul 22 alineatul (2) din directiva menționată, de a „ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea taxei pe valoarea adăugată și controlarea aplicării acesteia de către autoritățile fiscale”.

39 În vederea îndeplinirii acestei obligații, revine, așadar, unei astfel de întreprinderi sarcina de a prezenta o contabilitate care să permită identificarea suficient de transparentă a bazei de impozitare, fapt ce este indispensabil pentru funcționarea sistemului comun de TVA.

40 Trebuie să se adauge că statele membre nu sunt lăsate fără protecție în situația unor eventuale atitudini necooperante din partea persoanelor impozabile. Astfel, principiul unui sistem comun de TVA nu se opune introducerii unor măsuri de sancționare a neregulilor săvârșite cu ocazia depunerii declarației privind TVA-ul datorat. Dimpotrivă, articolul 22 alineatul (8) din A șasea directivă prevede că statele membre pot

impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru perceperea corectă a taxei (Hotărârea din 15 ianuarie 2009, K-1, C-502/07, Rep., p. I-161, punctul 20).

41 În sfârșit, trebuie să se arate că, potrivit articolului 80 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în vederea prevenirii fraudei sau a evaziunii fiscale, statele membre pot adopta măsuri pentru a se asigura că, în privința prestării de servicii care implică legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată, în anumite situații, valoarea normală de piață.

42 Având în vedere ansamblul acestor elemente, trebuie să se considere că prestările de servicii efectuate de un operator precum MRL în cadrul unui sistem de tipul „programului de opțiuni" în discuție în acțiunea principală trebuie calificate în momentul în care un client care participă la un astfel de sistem transformă drepturile pe care le-a dobândit inițial într-un serviciu propus de acest operator. Atunci când aceste drepturi sunt transformate într-o cazare la un hotel sau într-un drept de folosință temporară a unei locuințe, aceste prestări reprezintă prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, care sunt efectuate în locul în care este situat acest hotel sau această locuință.

Cu privire la posibilitatea scutirii în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă

43 În ceea ce privește cesionarea drepturilor precum „drepturile la puncte" în discuție în acțiunea principală, atât timp cât acestea pot fi utilizate pentru obținerea unei cazări în hoteluri, trebuie să se arate că scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B

litera (b) din A șasea directivă este în mod expres exclusă de punctul 1 din această dispoziție în ceea ce privește prestările de servicii de cazare în sectorul hotelier.

44 Dimpotrivă, atunci când astfel de drepturi servesc la obținerea folosinței temporare a unei locuințe, trebuie să se determine dacă cesionarea acestor drepturi trebuie calificată drept „închiriere a bunurilor imobile", în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) menționat, și dacă sunt aplicabile excluderile de la regimul derogatoriu prevăzut de această dispoziție.

45 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (a se vedea în special Hotărârea din 3 martie 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Rec., p. I-1719, punctul 24, Hotărârea din 9 februarie 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec., p. I-1385, punctul 13, și Hotărârea din 13 iulie 2006, United Utilities, C-89/05, Rec., p. I-6813, punctul 21).

46 Potrivit unei jurisprudențe constante, trăsătura fundamentală a noțiunii „închiriere de bunuri imobile", în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, constă în esență în a asigura unui cocontractant, pentru o anumită perioadă și contra unei remunerații, dreptul de a ocupa un imobil ca și cum ar fi fost proprietar și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârea din 4 octombrie 2001, „Goed Wonen", C-326/99, Rec., p. I-6831, punctul 55, Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 21, și Hotărârea din 12 iunie 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Rec., p. I-5965, punctul 25). Pentru a determina dacă o anumită convenție corespunde acestei definiții, trebuie să se țină seama de toate circumstanțele în care are loc operațiunea. În această privință, elementul decisiv este natura obiectivă a operațiunii în discuție, indiferent de calificarea pe care părțile i-au

conferit-o (a se vedea în acest sens Hotărârea Cantor Fitzgerald International, citată anterior, punctul 33).

47 În împrejurări precum cele din acțiunea principală, dreptul de folosință temporară a unei locuințe obținut în schimbul drepturilor inițiale dobândite îndeplinește condițiile unei închirieri, din moment ce acesta prezintă trăsături ce corespund noțiunii „închiriere" în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă. Astfel, din elementele furnizate de instanța de trimitere rezultă că, odată ce un membru a transformat punctele sale într-un astfel de drept, el dispune de dreptul de a ocupa un imobil ca și cum ar fi proprietar și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept pentru o anumită perioadă.

48 Pe de altă parte, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 105 din concluzii, în cadrul unui sistem precum cel în discuție în acțiunea principală, un client dobândește „drepturi la puncte" în vederea obținerii în final a dreptului de folosință temporară a unei case de vacanță. În consecință, pentru calificarea drept „închiriere" a cesionării unui astfel de drept de folosință, este irelevant faptul că trăsăturile individuale ale bunului imobil respectiv nu sunt cunoscute, eventual, în mod suficient, întrucât condițiile de folosire sunt oricum cunoscute de părțile contractante.

49 În ceea ce privește excepția prevăzută la punctul 1 din această dispoziție, aceasta se referă, în plus față de prestările de servicii de cazare în sectorul hotelier, la prestările de servicii de cazare în sectoare cu funcție similară, fiind subînțeles faptul că, potrivit articolului 13 secțiunea B litera (b) menționat, statele membre pot să prevadă excepții suplimentare de la domeniul de aplicare al exonerării menționate la respectiva literă (b).

50 Astfel cum a arătat Curtea în Hotărârea din 12 februarie 1998, Blasi (C-346/95, Rec., p. I-481, punctele 20-22), expresia „sectoare cu funcție similară" trebuie interpretată în sens larg, având în vedere că ea are ca obiect să garanteze ca serviciile de cazare temporară asemănătoare prestărilor furnizate în sectorul hotelier, care se află în concurență potențială cu acestea din urmă, să fie impozitate. Pentru a defini serviciile de cazare ce trebuie taxate prin derogare de la scutirea privind leasingul și închirierea de bunuri imobile, în conformitate cu articolul 13 secțiunea B litera (b) punctul 1 din A șasea directivă, statele membre beneficiază de o marjă de apreciere. În consecință, odată cu transpunerea acestei dispoziții, ele au competența de a introduce criteriile pe care le consideră adecvate pentru a face distincție între operațiunile impozabile și cele care nu sunt impozabile, și anume leasingul și închirierea de bunuri imobile.

51 Rezultă din considerațiile precedente că articolul 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă nu împiedică un stat membru să supună la plata TVA-ului cesiunea cu titlu oneros de drepturi de folosință temporară a unor locuințe deținute de terți.

52 Având în vedere toate aceste elemente, trebuie să se considere că, în cadrul unui sistem precum „programul de opțiuni" în discuție în acțiunea principală, atunci când clientul transformă drepturile pe care le-a dobândit inițial într-un drept de folosință temporară a unei locuințe, prestarea de servicii în discuție constituie o închiriere de bunuri imobile în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă [ce corespunde în prezent articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva 2006/112]. Totuși, această dispoziție nu împiedică statele membre să prevadă excluderea acestei prestări de la scutirea de impozitare.

53 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în sensul că prestările de servicii efectuate de un operator precum reclamanta din acțiunea principală în cadrul unui sistem precum programul de „opțiuni" în discuție în acțiunea principală trebuie calificate în momentul în care un client care participă la un astfel de sistem transformă drepturile pe care le-a dobândit inițial într-un serviciu propus de acest operator. Atunci când aceste drepturi sunt transformate într-o cazare la un hotel sau într-un

drept de folosință temporară asupra unei locuințe, aceste prestări reprezintă prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, care sunt efectuate în locul în care este situat acest hotel sau această locuință.

54 Într-un sistem precum programul de „opțiuni" în discuție în acțiunea principală, atunci când clientul transformă drepturile pe care le-a dobândit inițial într-un drept de folosință temporară a unei locuințe, prestarea de servicii în discuție constituie o închiriere de bunuri imobile în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă, ce corespunde în prezent articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva 2006/112. Totuși, această dispoziție nu împiedică statele membre să prevadă excluderea acestei prestări de la scutirea de impozitare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

1) Prestările de servicii efectuate de un operator precum reclamanta din acțiunea principală în cadrul unui sistem precum programul de „opțiuni" în discuție în acțiunea principală trebuie calificate în momentul în care un

client care participă la un astfel de sistem transformă drepturile pe care le-a dobândit inițial într-un serviciu propus de acest operator. Atunci când aceste drepturi sunt transformate într-o cazare la un hotel sau într-un drept de folosință temporară asupra unei locuințe, aceste prestări reprezintă prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001, care sunt efectuate în locul în care este situat acest hotel sau această locuință.

2) Într-un sistem precum programul de „opțiuni" în discuție în acțiunea principală, atunci când clientul transformă drepturile pe care le-a dobândit inițial într-un drept de folosință temporară a unei locuințe, prestarea de servicii în discuție constituie o închiriere de bunuri imobile în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/115 [ce corespunde în prezent articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată]. Totuși, această dispoziție nu împiedică statele membre să prevadă excluderea acestei prestări de la scutirea de impozitare.

Semnături