

Cauza C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Court of Session (Scoția)]

„TVA — A șasea directivă 77/388/CEE — Scutiri — Articolul 13 secțiunea B litera (b) — Închiriere de bunuri imobile — Vânzarea de drepturi contractuale transformate într-un drept de folosință temporară a unor locuințe de vacanță”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Operațiuni impozabile — Prestări de servicii cu titlu oneros — Exigibilitatea taxei*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 2 pct. 1, art. 9 alin. (2) lit. (a) și art. 10 alin. (2) primul paragraf]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Scutiri prevăzute de A șasea directivă — Scutirea închirierii de bunuri imobile*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea B lit. (b)]

1. Prestările de servicii efectuate de un operator în cadrul unui program de opțiuni, printre care figurează prestația caracteristică constând 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, trebuie calificate în momentul în care clientul 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 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, care sunt efectuate în locul în care este situat acest hotel sau această locuință.

Astfel, în cadrul unui sistem în care nu există în mod formal un schimb de drepturi de folosință pe durată limitată, 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. 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, serviciul nefiind prestat în totalitate înaintea transformării acestor puncte. Rezultatul, 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

achitat? de client, constituit? din punctele rezultate din drepturile dobândite anterior, în momentul transformării punctelor în servicii concrete.

În plus, dat fiind c?, pe de o parte, 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 și, pe de altă parte, prestatorul de servicii 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 înăuntrul seama de numărul de puncte de care acesta dispune, elementele esențiale privind exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu sunt stabilite în momentul dobândirii inițiale de drepturi precum „drepturile la puncte”. Întrucât serviciul efectiv este obținut 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.

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 taxei pe valoare adăugată 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.

(a se vedea punctele 17, 23, 27-30, 32, 33, 42 și 53 și dispozitiv 1)

2. Într-un sistem precum un program de opțiuni, în care prestația specifică 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, 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 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri. Totuși, această dispoziție nu împiedică statele membre să prevadă excluderea acestei prestații de la scutirea de impozitare.

Astfel, dreptul de folosință temporară a unei locuințe obținut în schimbul drepturilor inițiale dobândite îndeplinește condițiile unei închirieri întrucât, odată ce a transformat punctele sale într-un astfel de drept, clientul 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 și întrucât, prin urmare, dreptul de utilizare menționat prezintă trăsături ce corespund noțiunii „închiriere” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (b) din A șasea directivă. În ceea ce privește excepția prevăzută la punctul 1 din această dispoziție, care se referă, în plus față de prestațiile de servicii de cazare în sectorul hotelier, la prestațiile de servicii de cazare în sectoare cu funcție similară, 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 prestațiilor 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. În consecință, articolul 13

secțiunea B litera (b) din A șasea directivă nu împiedică un stat membru să supună la plata taxei pe valoarea adăugată cesiunea cu titlu oneros de drepturi de folosință temporară a unor locuințe deținute de terți.

(a se vedea punctele 47, 49-52 și 54 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

16 decembrie 2010(\*)

„TVA – A șasea directivă 77/388/CEE – Scutiri – Articolul 13 secțiunea B litera (b) – Închiriere de bunuri imobile – Vânzarea de drepturi contractuale transformate într-un drept de folosință temporară a unor locuințe de vacanță”

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,**

CURTEA (Camera întâi),

compus din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii J. J. Kasel, A. Borg Barthet (raportor), M. Ileși 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 în A a Așasea 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 «exigibil?» 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, definite 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 parcare a 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 c?rei sediu este situat în Regatul Unit. Aceasta este înscris? în registrul TVA din acest stat membru, precum ?i în registrul IVA, echivalentul spaniol al TVA?ului.

7 Activitatea MRL, desf??urat? în Regatul Unit ?i în Spania, const? în comercializarea drepturilor de folosin?? pe durat? limitat? („timesharing”) asupra locuin?elor situate în complexe reziden?iale turistice în aceste dou? state membre (denumite în continuare „drepturi de folosin?? pe durat? limitat?”). MRL utilizeaz? acelea?i documente contractuale în Regatul Unit ?i în Spania.

8 Din 3 octombrie 2003, MRL comercializeaz? un nou produs care const? într?un program de „op?iuni” denumit „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (Op?iuni la Macdonald Hotels and Resorts, denumit în continuare „programul de op?iuni”). Crearea acestui program urm?rea s? asigure o mai bun? exploatare a fondului de drepturi de folosin?? pe durat? limitat? care nu au fost vândute ?i s? ofere clien?ilor MRL o mai mare flexibilitate în ceea ce prive?te modalit??ile de g?zduire în aceste imobile, în special în ceea ce prive?te alegerea locuin?ei ?i perioada de ocupare.

9 În vederea punerii în aplicare a programului de op?iuni, MRL a înfiin?at un club cu aceea?i denumire, „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (denumit în continuare „Clubul”). Este vorba despre o organiza?ie f?r? scop lucrativ ?i f?r? personalitate juridic?, cu statut scris (denumit în continuare „statutul”). Potrivit acestuia, obiectul principal al Clubului este „garantarea fa?? de membri a dreptului de a rezerva locuin?ele de vacan?? ?i alte servicii conexe pentru anumite perioade în fiecare an, pe o durat? de 30 de ani prev?zut? în continuare în temeiul [programului de op?iuni], astfel cum este definit în prezentul statut”.

10 Din decizia de trimitere rezult? c? tr?s?turile principale ale statutului ?i ale contractelor men?ionate aferente pot fi descrise astfel:

- Clubul a fost înfiin?at pentru o perioad? de 30 de ani, de la 3 octombrie 2003 pân? la 2 octombrie 2033;
- MRL este membrul fondator c?ruia îi revin dreptul ?i obliga?ia s? conduc? activit??ile ?i afacerile Clubului, s? administreze programul ?i s? întreprind? orice alte activit??i pe care le consider? necesare în acest scop;
- în calitate de membru fondator, MRL a numit un agent fiduciar, c?ruia i?a cedat drepturile ?i titlurile privind drepturile de folosin?? pe durat? limitat? pentru întregul spa?iu locativ supus unui sistem de folosin?? pe durat? limitat?. Prin statut, MRL a fost instituit titular al „drepturilor la puncte” în privin?a acestui spa?iu locativ. Aceste drepturi pot fi cesionate de MRL membrilor obi?nui?i;
- clien?ii MRL care solicit? s? adere la programul de op?iuni ?i care îndeplinesc condi?iile de adeziune devin membri obi?nui?i ai Clubului. Ace?tia dobândesc „drepturi la puncte”, fie ca urmare a unei cesiuni, fie prin punerea la dispozi?ia agentului fiduciar a drepturilor de folosin?? pentru s?pt?mânile stabilite;
- MRL aloc? tuturor s?pt?mânilor de folosin?? disponibile pentru membri o anumit? valoare. Aceast? valoare este exprimat? sub forma unui anumit num?r de puncte, stabilit? în func?ie de localizare, de standardul ?i de tipul locuin?ei, precum ?i de perioada din an în cauz?. Membrii primesc în fiecare an un anumit num?r de puncte corespunz?tor drepturilor lor la astfel de puncte. Ei pot, în cursul anului în discu?ie, s? transforme aceste puncte într?un drept de ocupare a unei anumite locuin?e pentru o perioad? determinat?, la alegere, pân? la limita valorii punctelor de?inute ?i în s?pt?mânile de folosin?? disponibile. No?iunea „drepturi la puncte” desemneaz?,

a?adar, dreptul membrilor de a ob?ine în fiecare an un anumit num?r de puncte pentru ca ace?tia s? poat? exercita drepturile de folosin?? a unei locuin?e pe durata anului respectiv;

– dobândirea calit??ii de membru al programului de op?iuni nu implic? plata unor cheltuieli de adeziune, îns?, prin solicitarea de a adera la acesta, un nou membru trebuie s? dobândeasc? „drepturi la puncte”, potrivit celor dou? metode posibile. Conform primei metode, acesta cump?r? astfel de drepturi de la MRL, la un pre? de cump?rare actual de 2,50 GBP pentru o unitate, cu excep?ia unor reduceri în scop promo?ional. O astfel de cump?rare intervine în cadrul unui „contract de vânzare de puncte” încheiat între noul membru ?i MRL. Conform celei de a doua metode, el prime?te „drepturile la puncte” în schimbul punerii la dispozi?ia agentului fiduciar a drepturilor de folosin?? pe durat? limitat? cump?rate anterior de la MRL ?i a pl??ii unei „taxe pentru ob?inerea de privilegii”;

– această a doua metod? poate fi aplicat? în dou? moduri diferite. Pe de o parte, persoana care este deja titular? a unor drepturi de folosin?? pe durat? limitat? dobândite de la MRL poate s? includ? locuin?a la care se refer? aceste drepturi în programul de op?iuni prin încheierea cu MRL a unui „contract de ob?inere a unor privilegii” ?i prin dobândirea „drepturilor la puncte” ce corespund drepturilor de folosin?? men?ionate. Pe de alt? parte, o persoan? care nu de?ine înc? drepturi de folosin?? pe durat? limitat? poate s? încheie cu MRL un „contract de revânzare ?i de ob?inere a unor privilegii” prin intermediul c?ruia cump?r? astfel de drepturi ?i le introduce simultan în programul de op?iuni. Membrii care au încheiat unul dintre cele dou? contracte men?ionate sunt denumi?i „membri privilegia?i”. Un astfel de membru p?streaz? dreptul de a exercita, în timpul primelor dou? luni ale fiec?rui an, drepturile sale de folosin?? pe durat? limitat? în anul în cauz? pe care le?a aportat în programul de op?iuni în anul respectiv. În caz contrar, acesta prime?te un num?r de puncte pe care le poate utiliza pentru alte locuin?e cu valoare echivalent?, înscrise în cadrul programului de op?iuni. În m?sura în care membrul privilegiat a pus la dispozi?ia agentului fiduciar drepturile sale de folosin?? pe durat? limitat?, acestea sunt puse la dispozi?ia altor membri care pot s? î?i transforme punctele lor pentru a ocupa locuin?a în cauz? pe parcursul s?pt?mânilor corespunz?toare acestor drepturi de folosin??;

– membrii obi?nui?i au obliga?ia de a pl?ti taxele anuale de administrare în func?ie de „drepturile la puncte”, precum ?i taxele de procesare a dosarului referitoare la rezervarea unei locuin?e în momentul transform?rii punctelor. Plata se efectueaz? în favoarea MRL în Sco?ia;

– membrii obi?nui?i pot s? cumpere în orice moment „drepturi la puncte” suplimentare de la MRL;

– MRL are posibilitatea de a permite membrilor s? î?i 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 ?apte caz?ri de o noapte în unul din cele peste 70 de hoteluri, cu condi?ia ca acea camer? s? fie disponibil?. Num?rul de puncte necesar pentru o astfel de rezervare variaz? în func?ie de categoria specific? din care fac parte hotelurile în cauz?. Dup? confirmarea rezerv?rii, MRL se oblig? fa?? de hotel s? pl?teasc? cheltuielile de cazare;

– membrii pot p?stra punctele nefolosite într-un an pentru a le utiliza în anul urm?tor. Pot fi p?strate toate punctele la care ace?tia sunt îndrept??i?i, dac? cererea este introdus? cu cel mult 9 luni înainte de sfâr?itul anului în curs ?i pân? la 50 % din aceste puncte în cazul în care cererea este formulat? cu 9 pân? la 3 luni înainte de sfâr?itul anului în curs;

– dimpotriv?, cel mai târziu cu 3 luni înainte de sfâr?itul anului, membrii pot s? împrumute puncte din num?rul de puncte la care au dreptul în anul urm?tor, astfel încât s? poat? face o rezervare pentru care sunt necesare mai multe puncte decât num?rul 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 cărei 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 însuși 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 Sesizat 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 Așasea 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 aceluși 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 Așasea 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 prestației 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 prestațiilor de servicii precum cele în discuție în acțiunea principală, precum și locul în care sunt efectuate astfel de prestații și, pe de altă parte, să se determine dacă regimul derogatoriu prevăzut la articolul 13 secțiunea B litera (b) din Așasea directivă își găsește aplicarea în privința acestor prestații.

*Cu privire la calificarea și la locul prestațiilor*

16 Trebuie amintit c?, potrivit articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv?, sunt supuse TVA?ului „livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”. [traducere neoficial?] În aceast? privin??, astfel cum s?a pronun?at deja Curtea, în sensul acestei dispozi?ii, o prestare de servicii nu este efectuat? „cu titlu oneros” decât în cazul în care între autorul acestei presta?ii ?i beneficiar exist? un raport juridic în care au loc presta?ii reciproce, plata primit? de autorul presta?iei respective constituind contravaloarea efectiv? a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea Hot?rârea din 3 martie 1994, Tolsma, C?16/93, Rec., p. I?743, punctul 14, Hot?rârea din 14 iulie 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, Rec., p. I?4387, punctul 26, ?i Hot?rârea din 21 martie 2002, Kenemer Golf, C?174/00, Rec., p. I?3293, punctul 39).

17 Presta?ia specific? tipului de serviciu care constituie obiectul contractului în discu?ie în ac?iunea principal? const? în conferirea de drepturi contractuale, denumite „drepturi la puncte”, care permit cocontractantului s? dobândeasc? puncte ce pot fi transformate în fiecare an într?un drept de a ocupa temporar o locuin?? aflat? în complexele turistice ale prestatorului de servicii sau s? ob?in? cazare într?un hotel sau alte servicii care nu sunt precizate în actele contractuale.

18 În aceste condi?ii, trebuie s? se analizeze elementele contractului men?ionat astfel încât s? se determine care sunt serviciile furnizate în contrapartida remunera?iei percepute de prestator. În aceast? privin??, trebuie s? se urmeze metoda folosit? de avocatul general la punctul 52 din concluzii ?i, astfel, s? se identifice de la început diferitele tipuri de remunera?ie prev?zute în respectiva conven?ie.

19 Rezult? din decizia de trimitere c?, în cadrul programului de op?iuni, clientul poate deveni titular al „drepturilor la puncte” fie prin dobândirea acestora de la MRL în schimbul pl??ii pre?ului de cump?rare, fie prin punerea la dispozi?ia agentului fiduciar a drepturilor de folosin?? pe durat? limitat? privind s?pt?mânile stabilite ?i prin plata „taxei pentru ob?inerea de privilegii”.

20 În a doua ipotez?, „drepturile la puncte” pot fi dobândite de o persoan? deja titular? a drepturilor de folosin?? pe durat? limitat? care transfer? aceste drepturi în programul de op?iuni în cadrul unui „contract de ob?inere de avantaje” încheiat cu MRL. Din momentul în care dobânde?te drepturile în programul de op?iuni, respectiva persoan? pierde, în principiu, leg?tura cu drepturile specifice de folosin?? pe durat? limitat? care au f?cut posibil? aceast? dobândire.

21 Desigur, aceast? ultim? caracteristic? diferen?iaz? programul de op?iuni în discu?ie în ac?iunea principal? de sistemul în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area Hot?rârii din 3 septembrie 2009, RCI Europe (C?37/08, Rep., p. I?7533), la care face trimitere MRL. Astfel, accesul la programul de op?iuni al MRL are loc prin simpla dobândire a punctelor, iar aceste puncte pot fi transformate ulterior în servicii prestate de MRL în cadrul aceluia?i program. Astfel, punctele pe care le poate pretinde orice titular de „drepturi la puncte” reflect? valoarea unui sejur într?o locuin?? determinat? sau a altor servicii furnizate de MRL, constituind într?o anumit? m?sur? mijlocul de plat? pe care clien?ii îl utilizeaz? pentru a pl?ti dobândirea unui drept de folosin?? temporar? asupra unei locuin?e. În schimb, sistemul în discu?ie în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea RCI Europe, citat? anterior, constituia un simplu sistem de schimb de drepturi de folosin?? pe durat? limitat?.

22 Totu?i, aceast? distinc?ie nu exclude utilizarea aceluia?i criteriu de apreciere, ?i anume cel referitor la inten?ia final? pe care au avut-o membrii atunci când au efectuat plata serviciilor primite (Hot?rârea RCI Europe, citat? anterior, punctul 29).

23 Or, prin utilizarea acestui criteriu în cadrul unui sistem în care nu exist? în mod formal un schimb de drepturi de folosin?? pe durat? limitat?, precum cel în discu?ie în ac?iunea principal?,

ar p?rea c? dob?ndirea de „drepturi la puncte” în cadrul sistemului de op?iuni se efectueaz? cu inten?ia de a utiliza drepturile men?ionate în scopul transform?rii acestora în servicii propuse în cadrul programului respectiv.

24 Astfel, precum a men?ionat avocatul general la punctul 74 din concluzii, clientul încheie contractul ini?ial nu cu inten?ia de a aduna puncte, ci pentru a folosi temporar o locuin?? sau pentru a ob?ine alte servicii care vor fi alese ulterior. În consecin??, cump?rarea de „drepturi la puncte” nu reprezint? un scop în sine pentru client. Dob?ndirea de astfel de drepturi, precum ?i transformarea punctelor trebuie considerate opera?iuni prealabile efectuate în scopul de a putea pretinde un drept de folosin?? temporar? a unei locuin?e, a unei camere într?un hotel sau a unui alt serviciu.

25 În consecin??, cump?r?torul unor „drepturi la puncte” prime?te contrapartida prev?zut? pentru plata sa ini?ial? la finalizarea acestei transform?ri.

26 Or, rezultat? din jurispruden?a Cur?ii c? baza de impozitare a unei prest?ri de servicii este constituit? din tot ceea ce se prime?te în contrapartid? pentru serviciul furnizat ?i c? o prestare de servicii nu este imposibil? decât în cazul în care exist? o leg?tur? direct? între serviciul prestat ?i contrapartida primit?. (Hot?rârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec., p. 1443, punctele 11 ?i 12, precum ?i Hot?rârea Tolsma, citat? anterior, punctul 13).

27 Prin urmare, rezultat? c?, într?un sistem precum programul de op?iuni, adev?rata presta?ie în vederea c?reia sunt dob?ndite „drepturile la puncte” este reprezentat? de serviciul care const? în punerea la dispozi?ia participan?ilor la acest program a diferitelor contrapartide posibile care pot fi ob?inute datorit? punctelor rezultate din drepturile respective. Astfel, serviciul nu este prestat în totalitate înaintea transform?rii acestor puncte.

28 Rezult? c?, în cazul în care serviciul const? în cazarea într?un hotel sau într?un drept de folosin?? temporar? asupra unei locuin?e, se stabile?te o leg?tur? între serviciul prestat ?i contrapartida achitat? de client, constituit? din punctele rezultate din drepturile dob?ndite anterior, în momentul transform?rii punctelor în servicii concrete.

29 În plus, în ceea ce prive?te un sistem precum cel în discu?ie în ac?iunea principal?, trebuie s? se constate, pe de o parte, c?, în momentul dob?ndirii de „drepturi la puncte”, clientul nu este în m?sur? s? cunoasc? în mod clar nici locuin?ele sau alte servicii disponibile în cursul unui anumit an, nici valoarea în puncte a unui sejur în aceste locuin?e sau a acestor servicii. Pe de alt? parte, MRL stabile?te clasificarea în puncte a locuin?elor ?i a serviciilor disponibile astfel încât alegerea clientului este, de la început, limitat? la locuin?e sau la servicii care sunt accesibile ?inând seama de num?rul de puncte de care acesta dispune.

30 În aceste condi?ii, elementele esen?iale privind exigibilitatea TVA?ului nu sunt stabilite în momentul dob?ndirii ini?iale de drepturi precum „drepturile la puncte”, fapt ce exclude aplicarea articolului 10 alineatul (2) al doilea paragraf din A ?asea directiv?.

31 Or, astfel cum rezultat? din Hot?rârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals ?i Goldsborough Developments (C?419/02, Rec., p. I?1685), pentru ca TVA?ul s? fie exigibil este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor viitoare, s? fie cunoscute ?i, prin urmare, în special, ca bunurile sau serviciile s? fie determinate cu precizie. Astfel, avansurile pl?tite pentru livr?ri de bunuri sau pentru prest?ri de servicii care nu au fost înc? identificate în mod clar nu pot face obiectul pl??ii TVA?ului (Hot?rârea BUPA Hospitals ?i Goldsborough Developments, citat? anterior, punctul 50).

32 Întrucât serviciul efectiv este ob?inut astfel numai atunci când clientul transform? 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 folosință 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 însătefrite protejate 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 prestații 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 prestațiile 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 prestații reprezintă prestații de servicii în legătură cu bunuri imobile, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din Așasea 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 Așasea 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 Așasea directivă este în mod expres exclusiv de punctul 1 din această dispoziție în ceea ce privește prestațiile 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 prevăzută de această dispoziție.

45 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din Așasea 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 Așasea 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 Rezultatul 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 prestații 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 prestații reprezintă prestații 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 Așasea 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 prestații 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) **Prestațiile 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 prestații reprezintă prestații de servicii în legătură cu bunuri imobile, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din Așasea 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 modificat 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 Așasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificat 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 prestații de la scutirea de impozitare.**

Semnături

\* Limba de procedură: engleza.