CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. M. POIARES MADURO
presentadas el 13 de septiembre de 2006 [1]

1. La presente petición de decisión prejudicial, interpuesta por el Conseil d'État (Francia), versa esencialmente sobre la interpretación del artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE. [2] Se trata, en efecto, de saber si unas cantidades pagadas por adelantado, a cambio de determinadas prestaciones de servicios de hostelería, que el prestador de los servicios retuvo a causa del desistimiento de sus clientes, en favor de los cuales se habían hecho unas reservas, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

I. Hechos del procedimiento principal, marco jurídico y cuestión prejudicial sometida al Tribunal de Justicia

2. La sociedad termal de Eugénie-les-Bains (en lo sucesivo, «Société thermale» o «sociedad demandante»), con domicilio social en el municipio del mismo nombre (Francia), tiene por objeto la explotación de establecimientos termales, así como actividades de hostelería y de restauración. La société thermale percibe cantidades por adelantado por razón de las reservas de estancias efectuadas por los clientes.

3. De conformidad con el artículo L114-1 del code de la consommation, procedente del artículo 3-1 de la Ley nº 92-60, de 18 de enero de 1992, que refuerza la protección de los consumidores, [3] «salvo estipulación en contrario del contrato, las cantidades pagadas por adelantado son arras, que tienen por objeto que cada una de las partes contratantes pueda reconsiderar sus compromisos, el consumidor perdiendo las arras, el profesional devolviéndolas dobladas». Las sumas de dinero así percibidas por la société thermale a título de arras son, bien deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia, bien conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

4. En 1992 la société thermale fue objeto de la inspección de su contabilidad en relación

1 — Lengua original: portugués.

2 — Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — JORF de 21 de enero de 1992, p. 968.

con el período comprendido entre el 1 de enero de 1989 y el 30 de abril de 1992. De resultas de dicha inspección, la administración tributaria estimó que las arras que habían sido percibidas por la société thermale en el momento de la formalización de las reservas y que ésta había conservado tras la anulación de éstas estaban sujetas al IVA. Por consiguiente, el 8 de diciembre de 1994 se emitieron a cargo de la société thermale liquidaciones fiscales complementarias en relación con dicho período por importe de 84.054 FRF (12.814 euros). Esta última, por discrepar de dicha situación, presentó una reclamación ante la administración tributaria, que fue desestimada el 14 de febrero de 1995.

5. La société thermale presentó entonces una reclamación ante el tribunal administratif de Pau, que la desestimó mediante resolución de 18 de noviembre de 1999. La société thermale interpuso a continuación un recurso ante la cour administrative de apelación de Burdeos, que lo desestimó igualmente mediante sentencia de 19 de noviembre de 2003. Ambos tribunales consideraron que cuando la sociedad conserva las arras por causa del desistimiento del cliente, éstas constituyen la contrapartida directa y la remuneración de una prestación de servicios individualizable consistente en abrir un expediente para el cliente y reservarle una estancia. Las arras que, en el caso de autos, habían quedado en poder de la société thermale debían, por tanto, estar sujetas al IVA.

6. La société thermale, que sostenía que estas arras debían considerarse indemnizaciones abonadas en reparación de los perjuicios sufridos por la pérdida de sus clientes, y por lo tanto no sujetas al IVA, interpuso un recurso ante el Conseil d'État, el cual decidió abstenerse de resolver y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Cuando el comprador hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y el vendedor conserva las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos de venta de prestaciones de servicios sujetas al [IVA], ¿deben esas cantidades considerarse remuneraciones de la prestación de la reserva y, como tales, sujetas al [IVA], o bien indemnizaciones por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido con ocasión del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto?»

7. Esta cuestión lleva al Tribunal de Justicia a interpretar varias disposiciones de la Sexta Directiva, en particular el artículo 2, punto 1, según el cual están sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

8. El artículo 6, apartado 1, de esta misma Directiva define como «prestación de servicios» toda operación que no tenga la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de la Sexta Directiva, y prevé que tales operaciones de prestación de servicios «pueden

consistir, entre otras [...] en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas».

9. Igualmente pertinente para el análisis es el artículo 10, apartado 2, de la misma Directiva, que establece que «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales descuentos o pagos se refieran». La misma disposición prevé, además, que «en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas».

10. Es necesario señalar, por último, que en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el caso de las prestaciones de servicios la base imponible está constituida «por la totalidad de la contraprestación que quien [...] preste el servicio obtenga o vaya a obtener [...] del destinatario de la prestación o de un tercero».

II. Análisis

11. En el presente asunto se oponen, fundamentalmente, dos tesis en relación con la calificación de las cantidades adelantadas por los clientes de la société thermale y que quedaron en poder de ésta a causa del desistimiento de aquéllos. Para la société thermale estas cantidades, abonadas en concepto de arras, son de naturaleza indemnizatoria y, por consiguiente, no están sujetas al IVA. Todas las administraciones nacionales que han formulado observaciones en el presente caso, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, se oponen a esta tesis. En efecto, para la República Francesa, Irlanda, la República Portuguesa y la Comisión, las cantidades dinerarias abonadas y retenidas por la société thermale a causa del desistimiento de sus clientes caen bajo el ámbito de aplicación del sistema común del IVA. La société thermale es la única que discute que estas cantidades constituyen la contrapartida directa de prestaciones de servicios individualizados y efectivamente prestados a los clientes por la société thermale.

12. Para dirimir, en el marco del sistema común del IVA, este problema de calificación de las arras entregadas y perdidas por los clientes como consecuencia de su desistimiento, es necesario, en primer lugar, recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación del concepto de «entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso [...] por un sujeto pasivo que actúe como tal»

en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

13. La sentencia Tolsma,[4] relativa a la actividad del Sr. Tolsma, el organillero de la vía pública más conocido por los estudiantes del IVA, es particularmente ilustrativa a este respecto. En esta sentencia, en la que el Tribunal de Justicia rechazó la tesis de las autoridades neerlandesas que querían gravar las monedas recibidas por el Sr. Tolsma gracias a la generosidad de los viandantes, el Tribunal de Justicia recordó primero la jurisprudencia según la cual las operaciones imponibles presuponen, en el marco del sistema del IVA, la existencia de una transacción que conlleve la estipulación de un precio o de un contravalor.[5] Cuando la actividad de quien efectúa la prestación consiste en llevar a cabo determinadas prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y esas prestaciones no están, por tanto, sujetas al IVA. La base imponible de una prestación de servicios está así constituida por todo aquello que se recibe en contrapartida del servicio prestado, y una prestación de servicios no es gravable más que si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contrapartida recibida.[6] En estas circunstancia, el Tribunal de Justicia concluyó finalmente que una prestación de servicios «sólo se realiza "a título oneroso" [...] si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario».[7]

14. En esa misma línea, en la sentencia Kennemer Golf,[8] más reciente, el Tribunal de Justicia estableció que existe una relación directa entre las cuotas anuales fijas de los miembros de una asociación deportiva y las prestaciones de servicios efectuadas por la misma, consistentes en poner a disposición de los miembros, de forma permanente, tanto las instalaciones deportivas como las ventajas vinculadas con ellas.[9] El Tribunal de Justicia concluyó de este modo que las cuotas anuales que abonan los miembros pueden constituir la contrapartida de los servicios que presta la asociación, con independencia de que los socios que han abonado su cuota anual empleen o no dichas instalaciones.[10] La obligación de la asociación de poner tanto sus instalaciones deportivas como las ventajas vinculadas con ellas a disposición de cada uno de los miembros que han abonado su cuota anual, constituye, según el Tribunal de Justicia, una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

15. Ahora bien, lo que se desprende del caso de autos es precisamente que el abono de una cantidad por adelantado, a título de

4 — Sentencia de 3 de marzo de 1994 (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14.

5 — *Ibidem*, apartado 12. Véase igualmente la sentencia de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Rec. p. 1277), apartados 9 y 10.

6 — Sentencia Tolsma, antes citada, apartado 13, citando jurisprudencia reiterada anterior del Tribunal de Justicia, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 12; de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443), apartados 11 y 12, y de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11.

7 — Sentencia Tolsma, antes citada, apartado 14. Véanse las aplicaciones más recientes de esta jurisprudencia en las sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec. p. I-2803), apartado 34; de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping (C-435/03, Rec. p. I-7077), apartado 32, y de 14 de julio de 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Rec. p. I-4387), apartado 26.

8 — Sentencia de 21 de marzo de 2002 (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartado 39.

9 — Kennemer Golf, apartado 40.

10 — Kennemer Golf, apartado 42.

arras, por parte de un cliente, no tiene lugar sin que la société thermale quede vinculada por el abono de dicha cantidad. Por una parte la société thermale hace una reserva, es decir, asume la obligación de poner a disposición del cliente una habitación en la fecha acordada. Dicha prestación implica, lógicamente, la obligación de abstenerse de contratar con un tercero vulnerando este compromiso así como de respetar el derecho de desistimiento del cliente. Por otra parte la société thermale no asume tal garantía, según la cual sus clientes tienen a su disposición determinadas instalaciones y servicios en un momento dado, a título puramente gratuito. Para otorgar dicha ventaja, solicita, en efecto, el pago de una cantidad que tendrá derecho a conservar en caso de desistimiento del cliente. La existencia de una relación sinalagmática, recíproca, entre esta prestación de reserva y el pago hecho por el cliente, parece evidente.

16. Dado que en el caso de autos la société thermale percibe cantidades que constituyen el contravalor efectivo del servicio de reserva que ha prestado a los clientes que desisten, dicha prestación debe calificarse, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, como una prestación de servicios efectuada a título oneroso, en el sentido de los artículos 2, punto 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva. Esta es la conclusión, a la que debe llegarse con mayor motivo habida cuenta de que, como ha declarado el Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, la Sexta Directiva atribuye al IVA un ámbito de aplicación muy extenso, que abarca todas las actividades económicas de productor, de comerciante o de proveedor de servicios. [11]

17. La sociedad demandante se opone a esta calificación mediante dos argumentos. Por una parte, mantiene que una prestación de reserva no es susceptible de individualización frente a la prestación principal que proporciona un establecimiento hotelero. Las arras que han quedado en poder de la société thermale no están dirigidas a remunerar servicios bien individualizados prestados a los clientes y susceptibles de consumo autónomo en relación con la prestación principal. Por otra parte, mantiene que las cantidades que retiene como consecuencia de los desistimientos de los clientes tienen la naturaleza de una indemnización fija para compensar los perjuicios causados a la société thermale por dichos desistimientos.

A. *El supuesto carácter no individualizable y no susceptible de consumo autónomo de la prestación de reserva en relación con la prestación principal*

18. Ciertamente, la prestación que consiste en garantizar a una persona que, en una fecha determinada, tendrá a su disposición una habitación se extingue con la ejecución

11 — Véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 6, y de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 10.

de la prestación hotelera principal. Pierde su individualidad en relación con la prestación principal con la que formará un conjunto unitario. De forma paralela, en caso de que no se produzca la anulación por parte del cliente, la cantidad abonada por adelantado en concepto de arras se imputará simplemente al precio total que tendrá que pagar el cliente y perderá así su autonomía en relación con este precio. En estas circunstancias, el abono de una cantidad a título de arras con ocasión de la reserva de una habitación equivale al abono de «pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios» en el sentido del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. De acuerdo con esta misma disposición, el impuesto es exigible en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

19. En el caso de autos, sin embargo, las cantidades controvertidas fueron retenidas por la société thermale a causa del desistimiento de los clientes. No se conservaron como adelantos para la prestación principal, que la société thermale ya no estaba obligada a proveer a favor de los clientes que habían desistido. Es importante subrayar que, en cualquier caso, la société thermale realizó una prestación para los clientes que anularon sus reservas: les garantizó una habitación o una cura termal en la fecha acordada absteniéndose de contratar la misma prestación con terceros interesados, y respetando el derecho de sus clientes a desistir. Se trata de una ventaja real de la que se ha beneficiado cada cliente al que se le ha hecho una reserva. Ahora bien, este servicio efectivamente prestado por la société thermale a los clientes a cambio de un precio tiene, desde mi punto de vista, un carácter lo suficientemente individualizado como para ser incluido en el concepto extenso de prestación de servicios a título oneroso en el sentido de los artículos 2, punto 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

20. En primer lugar, conviene subrayar que un cliente que tiene necesidad de una habitación de hotel para una fecha determinada es libre de hacer o no una reserva. Tener una reserva representa, en cualquier caso, una ventaja para él. Si decide hacerla, disfrutará de una garantía que no habría tenido si simplemente hubiese decidido llegar al hotel y pedir una habitación en ese momento.

21. Desde el punto de vista del establecimiento hotelero, la atribución de semejante ventaja, de la que los clientes se beneficiarán efectivamente hasta el momento en el que eventualmente anulen su reserva, implica unos costes. No se trata tan sólo de los costes inherentes a la organización del expediente del cliente y a la preparación de la habitación, sino también de aquéllos relacionados con la obligación de respetar el derecho del cliente a anular su reserva y de abstenerse de comprometerse con otros interesados, de forma que no se incumpla la obligación que ha asumido con el cliente que ha hecho la reserva.

22. Por lo tanto, cuando el establecimiento hotelero, en el momento de la reserva, le

pide al cliente que abone una cantidad a título de arras, se puede considerar que esa suma constituye la contrapartida de una prestación de reserva, la cual, tanto desde el punto de vista del cliente como desde el del establecimiento hotelero, tiene una naturaleza bien individualizada.

23. Semejante prestación de reserva es accesoria en relación con la prestación principal, en la medida en que no constituye un fin en sí para la clientela, sino el medio de poder beneficiarse en las mejores condiciones del servicio principal de quien efectúa la prestación. [12] En caso de desistimiento del cliente permanece, en cualquier caso, como una prestación perfectamente individualizada en relación con el servicio principal que efectivamente no ha llegado a ser prestado por el establecimiento hotelero. El carácter accesorio de esta prestación de reserva en relación con la prestación principal con la que está funcionalmente relacionada dispensa de toda necesidad de reclasificación en relación con la prestación principal. Debe, por tanto, estar sujeta al mismo régimen del IVA que el aplicable a la prestación principal.

24. Además, tal como subraya la Comisión, el hecho de que el cliente decida no beneficiarse de la prestación principal no afecta al carácter individualizable del servicio efectivamente prestado al cliente desde el momento en que se hizo la reserva hasta el momento de la anulación. El hecho de que el cliente decida no aprovechar esta puesta a su disposición de la habitación en la fecha señalada no tiene como consecuencia que no haya disfrutado efectivamente de dicha garantía, por la que pagó la suma solicitada por la société thermale. De forma similar al asunto Kennemer Golf, antes citado, el caso de autos también tiene por objeto una prestación que consiste en un compromiso efectivamente asumido por un sujeto pasivo, a cambio de una determinada cantidad, de poner sus instalaciones y servicios a disposición de determinadas personas, independientemente de que éstas decidan, sin embargo, no utilizar dicha ventaja.

25. Tampoco se da, en el caso de autos, un compromiso comparable a aquel del que se trataba en los asuntos Landboden-Agrardienste [13] y Mohr, [14] invocados por la sociedad demandante. En estas dos sentencias el Tribunal de Justicia estableció que no constituye una prestación de servicios, a efectos del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, el compromiso asumido por un agricultor, en el marco de un régimen de indemnizaciones nacionales o comunitarias, de reducir o abandonar su producción. [15] En la sentencia Mohr, antes citada, el Tribunal de Justicia afirmó, en efecto, que «al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar la producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio sino que actúa en el interés general de promover el

12 — Sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartado 24, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 30.

13 — Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (C-384/95, Rec. p. I-7387).

14 — Sentencia de 29 de febrero de 1996 (C-215/94, Rec. p. I-959).

15 — Sentencias antes citadas Mohr, apartado 22, y Landboden-Agrardienste, apartados 24 y 25.

adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario». [16] En la sentencia Landboden-Agrardienste, antes citada, el Tribunal de Justicia confirmó esta jurisprudencia, al declarar que el compromiso en cuestión asumido por un agricultor de abstenerse de recoger por lo menos el 20 % de las patatas cultivadas no ofrece, ni a las autoridades nacionales competentes ni a otras personas identificables, ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas como consumidores de un servicio. [17]

26. En el caso de autos es evidente que el compromiso de la société thermale de poner a disposición una habitación o una cura termal en una fecha determinada aporta a cada uno de los clientes a favor de los que se ha asumido este compromiso una ventaja real e individual, que permite considerarlos como consumidores de un servicio en el sentido del sistema común del IVA. Esta prestación de reserva es uno de los servicios prestados por un establecimiento hotelero y constituye incluso una parte esencial de su actividad económica. Ahora bien, dado que la société thermale proporciona esta prestación a cada cliente contra el pago de la cantidad que solicita en el momento de formalizar la reserva, dicha prestación debe ser calificada objetivamente como prestación de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

16 — Sentencia Mohr, antes citada, apartado 21.

17 — Sentencia Landboden-Agrardienste, antes citada, apartado 24.

B. *El supuesto carácter indemnizatorio de las cantidades retenidas por causa del desistimiento de los clientes*

27. La sociedad demandante se opone a que las cantidades abonadas por sus clientes a título de arras constituyan la contrapartida directa del servicio de reserva que presta. Según la sociedad demandante, es pacífico en el Derecho civil francés que las arras tienen una naturaleza indemnizatoria. Presentan un vínculo con el perjuicio sufrido por la société thermale, tras el desistimiento del cliente, y tendrían, por tanto, el carácter de una indemnización pactada a tanto alzado para compensar tal perjuicio. [18]

28. En primer lugar, y sea cual fuere la naturaleza jurídica que se atribuya a las arras en el Derecho civil francés, resulta claramente de las observaciones presentadas por escrito y en la vista en el caso de autos, que el derecho a conservar la suma adelantada en concepto de arras y pactada contractualmente, de conformidad con el Derecho civil francés, entre un hotelero y cada uno de sus clientes, no tiene necesariamente relación con el perjuicio efectivamente sufrido por el establecimiento hotelero como resultado del desistimiento de los clientes. En efecto, no está previsto que las arras perdidas por el cliente le sean restituidas obligatoriamente en caso de que se demuestre que el establecimiento hotelero no sufrió finalmente ningún perjuicio como resultado de dicha anulación. Ahora bien, la existencia de una relación únicamente eventual entre las

18 — La demandante subraya, a este respecto, que según el Derecho civil francés las arras son una cantidad dineraria deducible *in fine* del precio total en caso de ejecución del contrato, abonada por el deudor en el momento de la conclusión del contrato pero que, en caso de renuncia a la ejecución del mismo por el deudor, queda en poder del acreedor a título de indemnización de daños.

cantidades recibidas en concepto de arras y el perjuicio realmente sufrido por el establecimiento hotelero a causa de la anulación pone seriamente en duda que las cantidades controvertidas recibidas por la société thermale en concepto de arras puedan tener una naturaleza necesariamente indemnizatoria en el sentido del sistema común del IVA.

29. Es necesario recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una cantidad de dinero determinada por resolución judicial que tenga por objeto exclusivo reparar un perjuicio comercial no está sujeta al IVA. [19] Esta cantidad no constituye, evidentemente, la contrapartida de ninguna prestación de servicios o entrega de bienes en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. Es necesario subrayar, sin embargo, que las sumas que el Tribunal de Justicia ha considerado no sujetas al IVA, concretamente en la sentencia BAZ Bausystem, antes citada, eran indemnizaciones decididas por un juez. Ahora bien, en el caso de autos, no existe ninguna constatación judicial, ni tampoco extrajudicial, de la existencia de perjuicios reales que hayan sido efectivamente sufridos por la sociedad requirente por el hecho de que los clientes hayan anulado sus reservas, y con las que las arras retenidas tuviesen una relación directa de indemnización.

30. Como ha recordado acertadamente el Conseil d'État en su decisión de resolución, es necesario encontrar una aplicación uniforme de las reglas de sujeción al IVA en el seno de la Comunidad Europea. La Sexta Directiva busca, en efecto, establecer un sistema común del IVA determinando de modo uniforme, y de acuerdo con las normas comunitarias, las operaciones sujetas a tributación. [20]

31. Ahora bien, es necesario subrayar que la aplicación uniforme de la Sexta Directiva exige realizar una interpretación que no puede depender de una calificación que pudiera variar en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate. Si no, una práctica idéntica a la que se trata en el presente asunto de reserva de habitaciones contra el pago de una cantidad perdida por el cliente en caso de desistimiento podría estar sujeta al IVA si se llevase a cabo en otro Estado miembro en el que la naturaleza jurídica de semejante pago anticipado fuese considerada de modo diferente a como lo hace el Derecho civil francés. Dicha posibilidad no es en absoluto retórica. En efecto, un pago anticipado por un cliente a un establecimiento hotelero, que éste tiene derecho a conservar independientemente de la existencia de un perjuicio real causado por el desistimiento del cliente, difícilmente podrá ser considerado de naturaleza indemnizatoria en otros sistemas jurídicos. [21]

19 — Véase la sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem (222/81, Rec. p. 2527), apartado 11, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «no son gravables los intereses acordados por el juez en reparación de un retraso en el pago del saldo de la contrapartida de una prestación de servicios». Véase, en el mismo sentido, la sentencia de 27 de octubre de 1993, Muys' en De Winter's Bouw- een Aannemingsbedrijf (C-281/91, Rec. p. I-5405), apartados 18 y 19, en la cual el Tribunal de Justicia estableció, por el contrario, que «son gravables los intereses percibidos por un proveedor de su cliente en contrapartida de un retraso del pago consentido por el primero hasta la entrega del bien».

20 — Sentencias de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 38, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123), apartado 36.

21 — Podría, por ejemplo, ser calificado de naturaleza intrínsicamente sancionatoria o punitiva.

32. Además, la circunstancia de que en Derecho francés se considere que las cantidades pagadas por adelantado a título de arras tienen una naturaleza indemnizatoria no puede ser determinante para excluir la sujeción al IVA de las arras recibidas por la société thermale de sus clientes. Me gustaría recordar, a este respecto, que en el contexto diferente, pero muy próximo, de la interpretación del concepto de entrega de bienes en el sentido de la Sexta Directiva, es jurisprudencia reiterada que el concepto de entrega de un bien no se refiere a la transmisión de la propiedad según las modalidades previstas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye cualquier operación de transmisión de un bien material por una parte que faculte a la otra a disponer de él como si de hecho ésta fuese la propietaria de dicho bien. La finalidad de la Sexta Directiva podría, en efecto, quedar seriamente comprometida si la constatación de la entrega de bienes, que es una de las tres operaciones gravables, quedase sujeta al cumplimiento de requisitos que pudieran variar en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate. [22]

33. Tal como señala, además, la Comisión en sus observaciones, no es posible que la eventual calificación indemnizatoria dejada a la voluntad de las partes como presume el Derecho civil francés, [23] permita excluir la sujeción al IVA de unas cantidades que un contratante abona a otro que, en contrapartida, le presta un servicio del que se beneficia individualmente. Si éste fuera el caso, habría un fuerte estímulo para reducir artificialmente las cantidades que constituyen la contrapartida del servicio prestado e inflar las que corresponden a los daños y perjuicios.

34. El concepto de prestación de servicios a título oneroso en el sentido de la Sexta Directiva debe interpretarse a la luz de criterios objetivos, teniendo en cuenta la naturaleza objetiva de la operación en cuestión. [24] En el presente caso, es necesario por tanto determinar si, a la luz de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, que se menciona en los puntos 13 y siguientes de las presentes conclusiones, las arras entregadas constituyen objetivamente una contrapartida por un servicio efectivamente prestado por el establecimiento hotelero a sus clientes hasta el momento de su desistimiento. La respuesta a esta cuestión sólo puede ser, en mi opinión, afirmativa, como ya he dicho. El hecho de que quien realiza la prestación y su cliente hayan convenido, de conformidad con el Derecho civil aplicable, que una cantidad abonada por adelantado tenga por objeto indemnizar a tanto alzado a quien presta los servicios por los perjuicios que sufriría eventualmente en caso de renuncia a la ejecución del contrato, y no el compensar la prestación de un servicio que haya efectivamente realizado para el cliente, no puede ser determinante para excluir dicha prestación de servicios del régimen común del IVA, a falta de una constatación de la existencia de un perjuicio real, efectivamente sufrido por quien presta los servicios a causa del incumplimiento del cliente.

22 — Sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285), apartados 7 y 8; de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartados 13 y 14; de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec. p. I-1317), apartados 32 y 33, y HE, antes citada, apartado 14.

23 — El artículo L114-1 del code de la consommation afirma, en efecto, que «salvo estipulación en contrario del contrato, las cantidades abonadas por adelantado son arras».

24 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 24; de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483), apartado 45; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartados 57 y 58, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), apartado 43.

III. Conclusión

35. A la vista de las consideraciones que anteceden, estimo que el Tribunal de Justicia debe responder a la cuestión planteada por el Conseil d'État en los términos siguientes:

«Los artículos 2, punto 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben ser interpretados en el sentido de que las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de un contrato de venta relativo a prestaciones de servicios de hostelería sujetas al impuesto sobre el valor añadido deben ser consideradas, cuando el adquirente hace uso de la facultad de desistir de las mismas que se le ofrece y el vendedor conserva dichas cantidades, como remuneración de la prestación consistente en la realización de la reserva, y como tal sujetas al impuesto sobre el valor añadido.»