CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
M. POIARES MADURO
apresentadas em 13 de Setembro de 2006 [1]

1. O presente pedido prejudicial, apresentado pelo Conseil d'État (França), tem por objecto, essencialmente, a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE [2]. Com efeito, trata-se de saber se os montantes pagos adiantadamente pela prestação de serviços hoteleiros e que o prestador conservou em consequência da desistência do cliente a quem tinha sido efectuada uma reserva estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

I — Matéria de facto do processo principal, quadro jurídico e questão prejudicial submetida ao Tribunal de Justiça

2. A Société thermale d'Eugénie-les-Bains (a seguir «société thermale» ou «sociedade recorrente»), com sede na comuna do mesmo nome (França), desenvolve a actividade de exploração de estabelecimentos termais, que engloba igualmente actividades hoteleiras e de restauração. A société thermale recebe os montantes pagos adiantadamente no acto das reservas de estadas efectuadas pelos clientes.

3. Nos termos do artigo L 114-1 do Código de Consumo, decorrente do artigo 3-1 da Lei n.º 92-60, de 18 de Janeiro de 1992, que reforça a protecção dos consumidores [3], «[s]alvo estipulação em contrário do contrato, os montantes pagos adiantadamente constituem sinais, o que tem por efeito que cada uma das partes contratantes pode anular o respectivo compromisso, mediante perda do sinal por parte do consumidor e a sua devolução em dobro pelo profissional». As quantias de dinheiro recebidas deste modo pela société thermale a título de sinal são deduzidas do pagamento ulterior das prestações de estada ou conservadas pela sociedade recorrente no caso de os clientes desistirem da sua estada.

4. Em 1992, a société thermale foi objecto de uma inspecção das suas contas relativas ao

1 — Língua original: português.

2 — Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), alterada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (JO L 376, p. 19, a seguir «Sexta Directiva»).

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

período compreendido entre 1 de Janeiro de 1989 e 30 de Abril de 1992. Na sequência dessa inspecção, a Administração Fiscal considerou que os sinais recebidos pela société thermale no acto de reserva das estadas e por ela conservados após a anulação da reserva deviam estar sujeitos a IVA. Por conseguinte, em 8 de Dezembro de 1994, foi exigido à sociedade recorrente o pagamento dos impostos em atraso, no montante de 84 054 FRF (12 814 EUR), relativos ao período referido. Por não concordar com esta posição, a sociedade recorrente apresentou uma reclamação à Administração Fiscal, que a indeferiu em 14 de Fevereiro de 1995.

5. A société thermale interpôs recurso no tribunal administratif de Pau, que lhe negou provimento por sentença de 18 de Novembro de 1999. A société thermale interpôs, de seguida, recurso para a cour administrative d'appel de Bordeaux, que lhe negou igualmente provimento através do seu acórdão de 18 de Novembro de 2003. Estes dois órgãos jurisdicionais consideraram que, quando são conservados pela sociedade em caso de desistência do cliente, os sinais constituem a contrapartida directa e a remuneração de uma prestação de serviços individualizável, que consiste em abrir a ficha do cliente e reservar-lhe uma estada. Os sinais conservados pela société thermale no caso vertente deviam, pois, estar sujeitos a IVA.

6. A société thermale, alegando que esses sinais devem ser considerados indemnizações pagas a título de reparação do prejuízo por ela sofrido em consequência da desistência por parte dos seus clientes e, como tal, não sujeitos a IVA, interpôs recurso para o Conseil d'État, que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os montantes pagos adiantadamente a título de sinal no âmbito de contratos de compra e venda relativos a prestações de serviços sujeitas a [IVA] devem ser entendidos, quando o comprador exerça a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes sejam conservados pelo vendedor, como a remuneração da prestação de reserva, estando por isso sujeitos a [IVA], ou como indemnizações pagas para reparação do prejuízo sofrido em consequência da desistência por parte do cliente, sem ligação directa com qualquer serviço prestado a título oneroso, não estando por isso sujeitos a esse mesmo imposto?»

7. Esta questão leva o Tribunal de Justiça a interpretar várias disposições da Sexta Directiva, em particular, o artigo 2.º, n.º 1, segundo o qual estão sujeitas a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

8. O artigo 6.º, n.º 1, da mesma directiva define como «prestação de serviços» qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º da Sexta Directiva e prevê que uma operação de prestação de serviços «pode, designada-

mente, consistir [...] na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação [...]».

9. Igualmente pertinente para a análise é o artigo 10.°, n.° 2, da mesma directiva, que prevê que «[o] facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. As entregas de bens que não sejam as referidas no n.° 4, alínea b), do artigo 5.° e as prestações de serviços de que resultem sucessivas deduções ou pagamentos consideram-se efectuadas no termo dos prazos a que se referem essas deduções ou pagamentos». Este mesmo artigo prevê, todavia, que, «em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e em relação ao montante recebido».

10. Por último, importa assinalar que, nos termos do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável é constituída, no caso de prestações de serviços, «por tudo o que constitui a contrapartida que [...] o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações [...] do destinatário ou de um terceiro [...]».

II — Análise

11. No caso vertente, opõem-se essencialmente duas teses quanto à qualificação dos montantes pagos adiantadamente pelos clientes da société thermale e que esta conservou na sequência de uma anulação por parte dos primeiros. Para a société thermale, esses montantes, pagos a título de sinal, têm natureza indemnizatória e, como tal, não estão sujeitos a IVA. Todos os governos que apresentaram observações no presente processo e a Comissão das Comunidades Europeias se opõem a essa tese. Com efeito, para a República Francesa, a Irlanda, a República Portuguesa e a Comissão, os montantes pagos e conservados pela société thermale na sequência da desistência dos clientes são claramente abrangidos pelo âmbito de aplicação do sistema comum do IVA. A société thermale é a única a contestar que esses montantes constituem a contrapartida directa de prestações de serviços individualizadas e efectivamente fornecidas pela société thermale aos seus clientes.

12. Para, no quadro do sistema comum do IVA, resolver este problema de qualificação dos sinais pagos e perdidos pelos clientes pelo facto de terem exercido a faculdade que lhes assiste de resolver o contrato, importa, em primeiro lugar, recordar a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à interpretação do conceito de «entregas de bens e [...] prestações de serviços, efectuadas a título oneroso [...] por um sujeito passivo agindo

nessa qualidade», na acepção do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

13. O acórdão no processo Tolsma [4], relativo à actividade de R. J. Tolsma, o tocador de realejo na via pública mais conhecido dos estudantes de IVA, é particularmente instrutivo a esse respeito. Nesse acórdão, no qual o Tribunal de Justiça rejeitou a tese das autoridades neerlandesas, que pretendiam sujeitar a IVA os donativos recebidos por R. J. Tolsma graças à generosidade dos transeuntes, o Tribunal de Justiça começou por recordar a jurisprudência segundo a qual as operações tributáveis pressupõem, no âmbito do sistema do IVA, a existência de uma transacção com a estipulação de um preço ou de um contravalor [5]. Sempre que a actividade de um prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações sem contrapartida directa, não existe base de tributação e essas prestações não estão, como tal, sujeitas a IVA. Deste modo, a base de tributação de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que foi recebido como contrapartida do serviço prestado e, por conseguinte, uma prestação de serviços só é tributável se existir uma ligação directa entre o serviço prestado e a contrapartida recebida [6]. Nestas circunstâncias, o Tribunal de Justiça acabou por concluir que uma prestação de serviços «só é efectuada 'a título oneroso' [...] se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário» [7].

14. Na mesma linha, num acórdão mais recente, Kennemer Golf [8], o Tribunal de Justiça declarou que há um nexo directo entre as quotizações anuais dos membros de uma associação desportiva e as prestações que esta efectua, que consistem em pôr à disposição dos membros, de modo permanente, as instalações desportivas e as vantagens com elas relacionadas [9]. O Tribunal concluiu que as quotizações anuais dos membros são susceptíveis de constituir a contrapartida pelos serviços prestados pela associação, independentemente do facto de os membros que pagaram a sua quotização anual não utilizarem as instalações da associação [10]. A obrigação de uma associação pôr as suas instalações desportivas e as vantagens com elas relacionadas à disposição de cada membro que pagou a sua quotização anual constitui certamente, segundo o Tribunal de Justiça, uma prestação de serviços a título oneroso, na acepção do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

15. Ora, no caso vertente, resulta precisamente que o pagamento adiantado de um montante, a título de sinal, por parte de um

4 — Acórdão de 3 de Março de 1994 (C-16/93, Colect., p. I-743).

5 — *Ibidem*, n.° 12. V., igualmente, acórdão de 1 de Abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Recueil, p. 1277, n.os 9 e 10).

6 — Acórdão Tolsma, já referido, n.° 13 e jurisprudência aí citada.

7 — Acórdão Tolsma, já referido, n.° 14. V., relativamente às aplicações mais recentes dessa jurisprudência, os acórdãos de 14 de Julho de 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Colect., p. I-4387, n.° 26); de 14 de Julho de 2005, British American Tobacco International e Newman Shipping (C-435/03, Colect., p. I-7077, n.° 32); e de 23 de Março de 2006, FCE Bank (C-210/04, ainda não publicado na Colectânea, n.° 34).

8 — Acórdão de 21 de Março de 2002 (C-174/00, Colect., p. I-3293, n.° 39).

9 — *Ibidem*, n.° 40.

10 — *Ibidem*, n.° 42.

cliente, não tem lugar sem que a société thermale assuma um compromisso no acto do pagamento desse montante. Por um lado, a société thermale faz uma reserva, isto é, assume a obrigação de pôr um quarto à disposição do cliente na data acordada. Esta prestação do serviço de reserva implica, logicamente, a obrigação de se abster de contratar com outrem, em violação desse compromisso, e de respeitar o direito de anulação do cliente. Por outro lado, a société thermale não assume esse compromisso, de que os clientes terão à sua disposição determinadas instalações e serviços num momento acordado, a título puramente gratuito. Com efeito, para conferir essa vantagem, exige o pagamento de um montante que terá o direito de conservar em caso de anulação por parte do cliente. Parece evidente que existe uma relação sinalagmática, recíproca, entre essa prestação do serviço de reserva e o pagamento efectuado pelo cliente.

16. Contanto que, no caso vertente, a société thermale receba montantes que constituem o contravalor efectivo do serviço de reserva que prestou aos clientes que desistiram, tal prestação deve ser qualificada, em conformidade com a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, de prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção dos artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Esta conclusão impõe-se tanto mais que, como o Tribunal de Justiça declarou em várias ocasiões, a Sexta Directiva confere um âmbito de aplicação muito vasto ao IVA, englobando todas as actividades económicas de produtor, de comerciante ou de prestador de serviços [11].

17. A recorrente opõe-se a esta qualificação, apresentando dois argumentos. Por um lado, defende que uma prestação de um serviço de reserva não é susceptível de ser individualizada em relação à prestação principal fornecida por um estabelecimento hoteleiro. Os sinais retidos pela société thermale não visam remunerar serviços bem individualizados prestados aos clientes e susceptíveis de consumo autónomo relativamente à prestação principal. Por outro lado, defende que os montantes que retém na sequência de anulações por parte dos clientes têm a natureza de indemnizações de carácter fixo para compensar os prejuízos causados por essas anulações à société thermale.

A — *O carácter alegadamente não individualizável e insusceptível de consumo autónomo da prestação do serviço de reserva relativamente à prestação principal*

18. É certo que uma prestação que consiste em garantir a uma pessoa que terá um quarto à sua disposição numa determinada data se extingue com a execução da presta-

11 — V. acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.º 6), e de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 10).

ção hoteleira principal. Ela perde a sua individualidade relativamente à prestação principal com a qual passa a formar um conjunto unitário. Paralelamente, se o cliente não anular a reserva, o montante pago adiantadamente a título de sinal é simplesmente imputado no preço total devido pelo cliente, perdendo, assim, a sua autonomia relativamente a esse preço. Nestas circunstâncias, o pagamento de um montante a título de sinal no acto de reserva de um quarto equivale ao pagamento «por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços», na acepção do artigo 10.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. Em conformidade com essa mesma disposição da Sexta Directiva, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança em função do montante recebido.

19. Todavia, no caso vertente, os montantes controvertidos foram retidos pela société thermale na sequência da desistência dos clientes. Os montantes não foram conservados a título de pagamentos por conta da prestação principal que a société thermale deixou de ter de fornecer aos clientes que anularam as suas reservas. Importa sublinhar que, de qualquer modo, a société thermale forneceu uma prestação a esses clientes. Garantiu-lhes um quarto ou uma cura termal na data acordada, abstendo-se de contratar em sentido contrário com outros interessados e respeitando o direito de anulação dos clientes. Trata-se de uma vantagem real de que beneficiou cada cliente a quem foi feita uma reserva. Ora, essa prestação efectivamente fornecida pela société thermale aos clientes contra um pagamento tem, na minha opinião, um carácter suficientemente individualizado para integrar o conceito amplo de prestação de serviços efectuados a título oneroso, na acepção dos artigos 2.º, n.º 1 e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

20. Em primeiro lugar, importa assinalar que um cliente que necessita de um quarto de hotel para uma determinada data é livre de fazer ou não a reserva. Ter uma reserva representa, em todo o caso, uma vantagem para ele. Se decidir fazê-la, beneficiará de uma garantia que não terá se tiver simplesmente decidido chegar ao hotel e pedir um quarto nesse momento.

21. Do ponto de vista do estabelecimento hoteleiro, a concessão dessa vantagem, de que os clientes beneficiam efectivamente até ao momento em que, eventualmente, anulem as suas reservas, implica custos. Não se trata apenas dos custos inerentes à organização da ficha do cliente e à preparação do quarto, mas igualmente dos custos ligados à obrigação de respeitar o direito de anulação do cliente e à abstenção de se comprometer com outros interessados, de modo a não pôr em causa a obrigação que assumiu perante o cliente a quem fez a reserva.

22. Por conseguinte, quando, no acto de reserva, o estabelecimento hoteleiro pede ao

cliente que pague um montante a título de sinal, podemos objectivamente considerar que esse montante constitui a contrapartida de uma prestação do serviço de reserva, a qual, tanto do ponto de vista do cliente como do ponto de vista do estabelecimento hoteleiro, apresenta um carácter bem individualizado.

23. Essa prestação do serviço de reserva é acessória relativamente à prestação principal, na medida em que não constitui para o cliente um fim em si mesmo, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador [12]. De qualquer modo, em caso de anulação por parte do cliente, essa prestação permanece perfeitamente individualizada relativamente à prestação principal, que, de facto, não foi fornecida pelo estabelecimento hoteleiro. O carácter acessório dessa prestação do serviço de reserva relativamente à prestação principal com a qual está funcionalmente ligada dispensa qualquer necessidade de reclassificação em relação à prestação principal. Deve, portanto, estar sujeita ao mesmo regime do IVA aplicável à prestação principal.

24. Além disso, como assinalado pela Comissão, o facto de o cliente decidir não beneficiar da prestação principal não afecta o carácter individualizável da prestação efectivamente fornecida ao cliente desde o momento em que a reserva foi feita até ao momento da anulação. A circunstância de o cliente decidir não usufruir da colocação do quarto à sua disposição na data acordada não significa que não tenha beneficiado dessa garantia, pela qual pagou, efectivamente, o montante exigido pela société thermale. De modo em tudo semelhante ao processo Kennemer Golf, já referido, no presente processo também está em causa uma prestação que consiste num compromisso efectivamente assumido, por um sujeito passivo, em contrapartida de determinado montante, de pôr as suas instalações e serviços à disposição de determinadas pessoas, independentemente do facto de estas decidirem, entretanto, não usufruir dessa vantagem.

25. No presente processo, tampouco se discute um compromisso comparável ao que está em causa nos processos Landboden-Agrardienste [13] e Mohr [14], invocados pela sociedade recorrente. Nesses dois acórdãos, o Tribunal de Justiça declarou que o compromisso assumido por um produtor agrícola, no quadro de um regime de subsídios nacional ou comunitário, de reduzir ou abandonar a sua produção, não deve ser qualificado de prestação de serviços na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva [15]. No acórdão Mohr, já referido, o Tribunal de Justiça declarou, com efeito, que, «ao compensar os produtores que se comprometem a cessar a produção de leite, a Comunidade não adquire bens ou serviços para seu uso próprio, mas actua no interesse comum, que é o de promover o funciona-

12 — V. acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.° 24), e de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, Colect., p. I-973, n.° 30).

13 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1997 (C-384/95, Colect., p. I-7387).

14 — Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996 (C-215/94, Colect., p. I-959).

15 — Acórdãos, já referidos, Mohr, n.° 22, e Landboten-Agrardienste, n.os 24 e 25.

mento correcto do mercado comunitário do leite» [16]. No acórdão Landboden-Agrardienste, já referido, o Tribunal de Justiça confirmou essa jurisprudência, declarando que o compromisso em causa assumido pelo produtor agrícola, de se abster de recolher, pelo menos, 20% das batatas cultivadas, não confere às autoridades nacionais competentes nem a outras pessoas identificáveis vantagens que permitem considerá-las consumidores de um serviço [17].

26. No presente processo, é evidente que o compromisso assumido pela société thermale, de pôr à disposição um quarto ou um tratamento termal numa data determinada, confere uma vantagem real e individual a cada um dos clientes perante os quais assumiu esse compromisso, o que permite considerá-los consumidores de um serviço na acepção do sistema comum do IVA. Essa prestação do serviço de reserva é um dos serviços prestados por estabelecimentos hoteleiros e constitui mesmo uma parte essencial da sua actividade económica. Ora, uma vez que a société thermale fornece essa prestação a cada cliente contra o pagamento de um montante exigido no acto da reserva, a mesma prestação deve ser qualificada, objectivamente, de prestação de serviços, na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

16 — Acórdão Mohr, já referido, n.° 21.

17 — Acórdão Landboden-Agrardienste, já referido, n.° 24.

B — *A alegada natureza indemnizatória dos montantes retidos em consequência da desistência dos clientes*

27. A sociedade recorrente contesta que os montantes pagos pelos clientes a título de sinal constituam a contrapartida directa da prestação do serviço de reserva que ela fornece. Segundo a sociedade recorrente, no direito civil francês, é pacífico que o sinal tem natureza indemnizatória. O sinal apresenta um nexo com o prejuízo sofrido pela société thermale na sequência da desistência do cliente e tem, deste modo, a natureza de uma indemnização de carácter fixo para compensar esse prejuízo [18].

28. Em primeiro lugar, e qualquer que seja a natureza jurídica atribuída ao sinal no direito civil francês, resulta claramente das observações apresentadas no presente processo, por escrito e na audiência, que o direito de conservar o montante pago adiantadamente a título de sinal, que é contratualmente acordado, em conformidade com o direito civil francês, entre um estabelecimento hoteleiro e cada um dos seus clientes, não apresenta uma relação necessária com um prejuízo efectivamente sofrido pelo estabelecimento na sequência da desistência dos seus clientes. Com efeito, não está previsto que o sinal perdido pelo cliente lhe seja obrigatoriamente restituído no caso de se verificar que, afinal, o estabelecimento hoteleiro não sofreu nenhum prejuízo na sequência da anulação. Ora, a existência de um nexo apenas eventual entre os montantes recebidos a título de sinal e um prejuízo realmente

18 — A recorrente sublinha a esse respeito que, segundo o Código Civil francês, o sinal é uma soma em dinheiro dedutível *in fine* do preço total, em caso de execução do contrato, paga pelo devedor no momento da celebração do contrato, mas que, em caso de renúncia à execução do contrato por parte do devedor, é retida pelo credor *a título de indemnização*.

sofrido pelo estabelecimento hoteleiro em consequência de uma anulação põe seriamente em dúvida que os montantes controvertidos que a société thermale recebeu a título de sinal possam ter uma natureza necessariamente indemnizatória na acepção do sistema comum do IVA.

29. Importa recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma quantia em dinheiro, acordada por uma decisão judicial, que tem como objectivo exclusivo reparar um prejuízo comercial não deve ser sujeita a IVA [19]. Essa quantia não constitui, evidentemente, a contrapartida de qualquer prestação de serviços ou entrega de bens, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Todavia, há que salientar que os montantes que o Tribunal de Justiça considerou não sujeitos a IVA, designadamente no acórdão Bausystem, já referido, eram indemnizações concedidas por um órgão jurisdicional. Ora, no caso vertente, não há nenhuma verificação judicial, ou mesmo extrajudicial, da existência de prejuízos reais efectivamente sofridos pela recorrente em consequência da anulação de reservas pelos seus clientes e com os quais os sinais conservados apresentassem uma ligação indemnizatória directa.

30. Como foi acertadamente recordado pelo Conseil d'État na sua decisão de reenvio, há que procurar uma aplicação uniforme, no seio da Comunidade Europeia, das regras de sujeição ao IVA. A Sexta Directiva visa, com efeito, estabelecer um sistema comum do IVA, ao determinar as operações tributáveis de maneira uniforme, segundo regras comunitárias [20].

31. Ora, há que salientar que a aplicação uniforme da Sexta Directiva exige uma interpretação que não pode depender de uma qualificação susceptível de variar consoante o direito civil do Estado-Membro em causa. Caso contrário, uma prática idêntica à que está em causa no presente processo, de reserva de quartos contra o pagamento de um montante que o cliente perde em caso de anulação, poderia estar sujeita a IVA se tivesse ocorrido noutro Estado-Membro onde a natureza jurídica de um adiantamento desse tipo fosse analisada de forma diferente da perfilhada no direito civil francês. Esta possibilidade não é meramente teórica. Com efeito, um montante pago adiantadamente por um cliente a um estabelecimento hoteleiro e que este tem o direito de conservar independentemente da existência de um prejuízo real causado pela desistência do cliente, dificilmente, poderá ser considerado de natureza indemnizatória noutros sistemas jurídicos [21].

19 — V. acórdão de 1 de Julho de 1982, Bausystem (222/81, Colect., p. 2527, n.º 11), no qual o Tribunal de Justiça declarou que os juros concedidos pelo juiz em reparação de um atraso no pagamento do saldo da contrapartida de uma prestação de serviços não são tributáveis. V., no mesmo sentido, acórdão de 27 de Outubro de 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Colect., p. I-5405, n.ºs 18 e 19), no qual o Tribunal de Justiça declarou, pelo contrário, que os juros recebidos por um fornecedor do seu cliente como contrapartida de um atraso de pagamento consentido pelo primeiro até à entrega do bem são tributáveis.

20 — Acórdãos de 26 de Junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Colect., p. I-6729, n.º 38), e de 21 de Abril de 2005, HE (C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 36).

21 — Poderá, por exemplo, ser considerado de natureza intrinsecamente sancionatória ou punitiva.

32. Por conseguinte, a circunstância de, segundo o direito civil francês, os montantes pagos adiantadamente a título de sinal serem considerados de natureza indemnizatória não pode ser decisiva para excluir da sujeição a IVA os sinais recebidos pela société thermale dos seus clientes que desistiram. A este respeito, gostaria de recordar que, no contexto diferente, mas muito próximo, da interpretação do conceito de entregas de bens na acepção da Sexta Directiva, é jurisprudência assente que o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário. Com efeito, o objectivo da Sexta Directiva poderia ficar seriamente comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam em função do direito civil do Estado-Membro em causa [22].

33. Além disso, como a Comissão sublinha nas suas observações, não é uma eventual qualificação como indemnização, decorrente da vontade das partes e presumida pelo direito civil francês [23], que permitirá excluir da sujeição ao IVA o montante que uma parte contratante paga a outra que lhe presta, em troca, um serviço de que a primeira beneficia individualmente. Se assim fosse, haveria um forte incentivo à redução artificial dos montantes que constituem a contrapartida do serviço prestado e ao empolamento dos que correspondem a indemnizações.

34. O conceito de prestação de serviços a título oneroso, na acepção da Sexta Directiva, deve ser interpretado à luz de critérios objectivos, tendo em conta a natureza objectiva da operação em causa [24]. No presente processo, há assim que determinar se, à luz da jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, recordada nos n.os 13 e seguintes das presentes conclusões, o sinal pago constitui objectivamente a contrapartida de um serviço efectivamente prestado pelo estabelecimento hoteleiro aos seus clientes até ao momento da anulação por parte destes últimos. Ora, como já referi, considero que a resposta a essa questão só pode ser afirmativa. O facto de um prestador e o seu cliente terem acordado, segundo o direito aplicável, que um montante pago adiantadamente se destina a indemnizar o prestador, numa base fixa, pelos prejuízos que eventualmente sofrerá em caso de incumprimento, e não a remunerar a prestação de um serviço que efectivamente forneceu ao cliente, não pode ser determinante para se excluir essa prestação de serviços do sistema comum do IVA, se não se verificar a existência de um prejuízo real efectivamente sofrido pelo prestador em consequência do incumprimento do cliente.

22 — Acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 7 e 8); de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, Colect., p. I-2775, n.os 13 e 14); de 6 de Fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Colect., p. I-1317, n.os 32 e 33); e HE, já referido, n.º 64.

23 — O artigo L 114-1 do Código do Consumo afirma, com efeito, que, «salvo estipulação em contrário do contrato, os montantes pagos adiantadamente constituem sinais».

24 — V., neste sentido, acórdãos de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 24); de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 45); de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, ainda não publicado na Colectânea, n.os 57 e 58); e de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 43).

III — Conclusão

35. À luz das considerações que precedem, considero que o Tribunal de Justiça deve responder à questão submetida pelo Conseil d'État francês, nos seguintes termos:

«Os artigos 2.°, n.° 1, e 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que os montantes pagos a título de sinal no âmbito de contratos de compra e venda relativos a prestações de serviços hoteleiros sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado devem ser considerados, quando o comprador exerça a faculdade de anulação que lhe assiste e esses montantes sejam conservados pelo vendedor, como a remuneração do serviço de reserva e, por isso, sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado.»