CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
M. POIARES MADURO
prezentate la 13 septembrie 2006 [1]

1. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Conseil d'État (Franța), privește, în esență, interpretarea articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388/CEE [2]. În realitate, trebuie să se stabilească dacă sumele plătite în avans pentru prestarea unor servicii hoteliere și care sunt reținute de prestator ca urmare a renunțării clientului pentru care a fost făcută rezervarea sunt supuse taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA-ul").

I — Situația de fapt în acțiunea principală, cadrul juridic și întrebarea preliminară adresată Curții

2. Société thermale d'Eugénie-les-Bains (denumită în continuare „Société thermale" sau „societatea reclamantă"), cu sediul în comuna cu același nume (Franța), are ca activitate principală exploatarea unor structuri balneare termale, inclusiv activități hoteliere și de alimentație publică. Société thermale percepe sume plătite în avans pentru rezervările de sejururi de către persoanele care urmează o cură termală.

3. În conformitate cu articolul L114-1 din Codul privind protecția consumatorilor (code de la consommation), rezultat de la articolul 3-1 din Legea nr. 92-60 din 18 ianuarie 1992 pentru întărirea protecției consumatorilor [3], „[î]n lipsa unei clauze contrare în contract, sumele plătite în avans constituie arvună, ceea ce are ca efect faptul că fiecare dintre părțile contractante poate reveni asupra angajamentului său, consumatorul pierzând arvuna, iar prestatorul restituind dublul sumei". Sumele astfel percepute de Société thermale cu titlu de arvună fie se deduc din plata ulterioară a prestațiilor aferente sejurului, fie sunt reținute de respectiva societate în caz de renunțare la sejur a persoanelor care urmează o cură termală.

4. În 1992, Société thermale a făcut obiectul unei verificări contabile referitoare la

1 — Limba originală: portugheza.

2 — Directiva 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 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 19, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă").

3 — JORF din 21 ianuarie 1992, p. 968.

perioada 1 ianuarie 1989-30 aprilie 1992. La încheierea acestei verificări, administrația fiscală a apreciat că trebuia să se aplice TVA-ul arvunelor care fuseseră percepute de Société thermale în momentul rezervării sejururilor și pe care aceasta le-a reținut după anularea rezervării. Prin urmare, la 8 decembrie 1994, au fost imputate Société thermale diferențe de impozit în valoare totală de 84 054 FRF (12 814 euro) pentru respectiva perioadă. Société thermale, nefiind de acord cu această soluție, a introdus o reclamație la administrația fiscală, care a respins-o la 14 februarie 1995.

5. Société thermale a introdus o acțiune la tribunal administratif de Pau, care a respins-o prin Hotărârea din 18 noiembrie 1999. Ulterior, Société thermale a introdus un apel împotriva acestei hotărâri la cour administrative d'appel de Bordeaux, care a respins de asemenea acțiunea prin Hotărârea din 18 noiembrie 2003. Aceste două instanțe au apreciat că, atunci când arvunele sunt reținute de societate în cazul renunțării clientului, acestea constituiau contraprestația directă și plata unei prestări de servicii care poate fi individualizată, constând în întocmirea dosarului clientului, precum și în rezervarea sejurului acestuia. Arvunelor reținute de Société thermale în prezenta cauză trebuia să li se aplice TVA-ul.

6. Société thermale, susținând că aceste arvune trebuie considerate despăgubiri plătite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a nerespectării de către clienți a obligațiilor lor și că, astfel, nu trebuie să li se aplice TVA-ul, a introdus o acțiune la Conseil d'État, care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Sumele plătite cu titlu de arvună în cadrul contractelor de vânzare privind prestări de servicii supuse [TVA-ului] trebuie să fie considerate, atunci când dobânditorul își folosește posibilitatea de renunțare care îi este deschisă și când aceste sume sunt reținute de vânzător, plată pentru prestația de rezervare și astfel sunt supuse [TVA-ului] sau despăgubiri pentru reziliere plătite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a nerespectării de către client a obligațiilor sale, fără a fi legate în mod direct de vreun serviciu prestat cu titlu oneros, și astfel nu sunt supuse acestei taxe[?]"

7. Această întrebare face necesară interpretarea de către Curte a mai multor prevederi din A șasea directivă, în special articolul 2 punctul 1, conform căruia sunt supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare".

8. Articolul 6 alineatul (1) din această directivă definește drept „prestare de servicii" orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din A șasea directivă și prevede că o prestare de servicii „poate consta, între altele, [...] în

obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație".

II — Analiză

9. De asemenea, pertinent pentru analiză este și articolul 10 alineatul (2) din aceeași directivă, care prevede că „[f]aptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Livrările de bunuri, altele decât cele prevăzute la articolul 5 alineatul (4) litera (b), și prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective". Această dispoziție prevede totodată că „în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea de servicii, taxa devine exigibilă la încasarea plății și pentru suma încasată".

10. Trebuie să semnalăm în cele din urmă că, în temeiul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, pentru prestările de servicii, baza de impozitare include „toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către [...] prestator, în schimbul [...] prestării, de la client sau de la un terț".

11. În cauza de față se opun, în esență, două teze cu privire la calificarea sumelor plătite în avans de către clienții Société thermale și reținute de aceasta ca urmare a unei renunțări din partea acestora. Pentru Société thermale, aceste sume, plătite cu titlu de arvună, au natura unor despăgubiri și, prin urmare, nu sunt supuse TVA-ului. Toate guvernele care au prezentat observații în cauza de față și Comisia Comunităților Europene se opun acestei teze. Într-adevăr, pentru Republica Franceză, Irlanda, Republica Portugheză și Comisie, sumele plătite și reținute de Société thermale ca urmare a renunțării clienților intră în domeniul de aplicare al sistemului comun al TVA-ului. Société thermale este singura care contestă că aceste sume constituie contrapartida directă pentru prestările de servicii individualizate și furnizate efectiv de către Société thermale clienților săi.

12. Pentru soluționarea acestei probleme de calificare, în cadrul sistemului comun al TVA-ului, a arvunelor plătite și pierdute de clienți din cauza renunțării lor, trebuie mai întâi să amintim jurisprudența Curții referitoare la interpretarea noțiunii „livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate cu titlu oneros [...] de către o persoană

impozabilă care acționează ca atare", în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

13. Hotărârea Tolsma [4], referitoare la activitatea domnului Tolsma, flașnetarul de stradă cel mai cunoscut pentru cei care studiază TVA-ul, este deosebit de instructivă în această privință. În această hotărâre, în care Curtea a respins teza autorităților olandeze care voiau să supună TVA-ului sumele de bani primite de domnul Tolsma datorită generozității trecătorilor, Curtea a amintit mai întâi jurisprudența conform căreia operațiunile taxabile presupun, în cadrul sistemului TVA-ului, existența unei tranzacții incluzând stipularea unui preț sau a unei contravalori [5]. Atunci când activitatea unui prestator constă în a furniza exclusiv prestații fără contrapartidă directă, nu există o bază de impozitare și aceste prestații nu sunt, prin urmare, supuse TVA-ului. Baza de impozitare a unei prestări de servicii este constituită astfel din tot ceea ce se primește în contrapartidă pentru serviciul prestat și, prin urmare, o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care există o legătură directă între serviciul prestat și contrapartida primită [6]. În aceste împrejurări, Curtea a statuat în final că o prestare de servicii „nu este efectuată «cu titlu oneros» [...] decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului [7].

14. În același sens, în Hotărârea Kennemer Golf [8], mai recentă, Curtea a decis că există o legătură directă între cotizațiile anuale forfetare ale membrilor unei asociații sportive și prestările de servicii furnizate de aceasta, care constau în punerea la dispoziția membrilor, în mod permanent, a instalațiilor sportive și a avantajelor care rezultă din aceasta [9]. Curtea a concluzionat astfel că respectivele cotizații anuale ale membrilor sunt susceptibile să constituie contrapartida unor astfel de servicii furnizate de asociație, independent de faptul că membrii care și-au plătit cotizația anuală nu utilizează instalațiile asociației [10]. Obligația unei asociații de a pune instalațiile sale sportive, precum și avantajele care decurg din aceasta la dispoziția fiecărui membru care și-a plătit cotizația anuală constituie, în opinia Curții, o prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

15. Or, în speță, ceea ce rezultă este tocmai faptul că plata unei sume în avans, cu titlu de arvună, de către un client nu are loc fără

4 — Hotărârea din 3 martie 1994 (C-16/93, Rec., p. I-743).

5 — *Ibidem*, punctul 12. A se vedea de asemenea Hotărârea din 1 aprilie 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, Rec., p. 1277, punctele 9 și 10).

6 — Hotărârea Tolsma, citată anterior, punctul 13 și jurisprudența citată.

7 — Hotărârea Tolsma, citată anterior, punctul 14. A se vedea, pentru aplicări mai recente ale acestei jurisprudențe, Hotărârea din 14 iulie 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Rec., p. I-4387, punctul 26), Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco International și Newman Shipping (C-435/03, Rec., p. I-7077, punctul 32), și Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec., p. I-2803, punctul 34).

8 — Hotărârea din 21 martie 2002 (C-174/00, Rec., p. I-3293, punctul 39).

9 — *Ibidem*, punctul 40.

10 — *Ibidem*, punctul 42.

niciun angajament din partea Société thermale în momentul plății acestei sume. Pe de o parte, Société thermale face o rezervare, ceea ce înseamnă că își asumă obligația de a pune la dispoziția clientului o cameră la o dată convenită. O astfel de prestație de rezervare implică, în mod logic, o obligație de a se abține de la a contracta cu altul, cu încălcarea acestui angajament, și de a respecta dreptul de renunțare al clientului. Pe de altă parte, Société thermale nu garantează clienților săi că vor avea la dispoziție anumite instalații și servicii la un moment dat, cu titlu gratuit. Pentru a conferi acest avantaj, ea solicită, într-adevăr, plata unei sume pe care va avea dreptul să o rețină în cazul renunțării clientului. Existența unei legături sinalagmatice, reciproce, între această prestație de rezervare și plata făcută de client pare evidentă.

16. Din moment ce, în prezenta cauză, Societé thermale percepe sume care constituie contravaloarea efectivă a serviciului de rezervare pe care l-a furnizat clienților care renunță, o astfel de prestație trebuie calificată, în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, drept prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă. Această concluzie se impune cu atât mai mult cu cât, după cum a declarat Curtea în mai multe rânduri, A șasea directivă atribuie un domeniu de aplicare foarte larg taxei pe valoarea adăugată, incluzând toate activitățile economice de producător, de comerciant sau de prestator de servicii [11].

17. Reclamanta se opune acestei calificări invocând două argumente. Pe de o parte, ea susține că prestarea unei rezervări nu este susceptibilă de individualizare în raport cu prestația principală furnizată de o unitate hotelieră. Arvunele reținute de Société thermale nu aveau ca scop remunerarea serviciilor bine individualizate furnizate clienților și susceptibile de o consumare autonomă în raport cu prestația principală. Pe de altă parte, ea susține că sumele pe care le reține ca urmare a anulărilor din partea clienților au natura unor indemnizații forfetare acordate pentru repararea prejudiciilor aduse Société thermale prin aceste anulări.

A — *Pretinsul caracter neindividualizabil și nesusceptibil de consumare autonomă al prestației de rezervare față de prestația principală*

18. Cu certitudine, o prestație care constă în a garanta unei persoane că va avea la dispoziție o cameră la o anumită dată se va stinge odată cu executarea prestației

11 — A se vedea Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos (235/85, Rec., p. 1471, punctul 6), și Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec., p. 1737, punctul 10).

hoteliere principale. Ea își va pierde individualitatea față de prestația principală, cu care va forma un tot unitar. În paralel, în absența unei anulări de către client, suma plătită în avans cu titlu de arvună va fi scăzută din prețul total datorat de client și își va pierde și autonomia față de acest preț. În aceste împrejurări, plata unei sume cu titlu de arvună cu ocazia rezervării unei camere echivalează cu plata „de aconturi înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii", în sensul articolului 10 alineatul (2) al doilea paragraf din A șasea directivă. În conformitate cu această prevedere, taxa devine exigibilă la încasarea plății și pentru suma încasată.

19. Cu toate acestea, în speță, sumele în litigiu au fost reținute de Société thermale ca urmare a renunțării de către clienți. Ele nu au fost reținute cu titlu de acont pentru prestația principală pe care Société thermale nu mai era obligată să o furnizeze clienților care și-au anulat rezervarea. Trebuie să se sublinieze că, oricare ar fi situația, Société thermale a furnizat o prestare clienților care au renunțat: ea le-a garantat o cameră sau o cură termală pentru data convenită, abținându-se să contracteze în sens contrar cu alte persoane interesate și respectând dreptul de renunțare al clienților. Este vorba despre un avantaj real de care a beneficiat fiecare client pentru care a fost făcută o rezervare. Or, o astfel de prestare furnizată efectiv de către Société thermale clienților contra unei plăți are, în opinia noastră, un caracter suficient de individualizat pentru a intra în noțiunea largă de prestare de servicii furnizate cu titlu oneros în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă.

20. În primul rând, trebuie să se sublinieze că un client care are nevoie de o cameră de hotel pentru o anumită dată este liber să facă sau să nu facă o rezervare. A avea o rezervare reprezintă, în orice caz, un avantaj pentru el. Dacă decide să o facă, va beneficia de o garanție pe care nu ar avea-o dacă ar decide să ajungă pur și simplu la hotel și să ceară în acel moment o cameră.

21. Din punctul de vedere al hotelierului, acordarea unui astfel de avantaj, de care clienții beneficiază efectiv până în momentul în care, eventual, își anulează rezervarea, determină costuri. Nu este vorba numai despre costurile inerente organizării dosarului clientului și pregătirii camerei, ci și de cele legate de obligația de a respecta dreptul de renunțare al clientului și de a se abține de la angajamente cu alte persoane interesate, care să pună în discuție obligația pe care a contractat-o în favoarea clientului pentru care a făcut rezervarea.

22. Prin urmare, atunci când hotelierul, cu ocazia rezervării, solicită clientului plata unei

sume cu titlu de arvună, putem considera în mod obiectiv că această sumă constituie contrapartida unei prestații de rezervare care, atât din punctul de vedere al clientului, cât și din cel al hotelierului, are un caracter bine individualizat.

23. O astfel de prestație de rezervare este accesorie față de prestația principală, în măsura în care ea nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul prin care beneficiază de cele mai bune condiții ale serviciului principal al prestatorului [12]. Ea rămâne, oricare ar fi situația, în cazul renunțării de către client, o prestație perfect individualizată față de prestația principală care nu a fost furnizată efectiv de către hotelier. Caracterul accesoriu al acestei prestații de rezervare față de prestația principală, de care este legată din punct de vedere funcțional, face să nu fie necesară reclasificarea față de prestația principală. Ea trebuie să fie, așadar, supusă aceluiași regim al TVA-ului ca și cel aplicabil prestației principale.

24. În plus, după cum subliniază Comisia, faptul că clientul decide să nu beneficieze de prestația principală nu afectează caracterul individualizabil al prestației furnizate efectiv clientului începând din momentul în care a fost făcută rezervarea și până în momentul anulării. Împrejurarea că clientul decide să nu profite de această punere la dispoziția sa a camerei la data convenită nu are drept consecință faptul că el nu a beneficiat de o astfel de garanție, pentru care a plătit suma solicitată de Societé thermale. În mod absolut similar cauzei Kennemer Golf, citată anterior, și în cauza de față este vorba de o prestație care constă într-un angajament asumat efectiv de către o persoană impozabilă, având drept contraprestație o anumită sumă de bani, de a pune instalațiile și serviciile sale la dispoziția anumitor persoane independent de faptul că acestea decid totuși să nu profite de acest avantaj.

25. În cauza de față nu este vorba nici de un angajament comparabil cu cel din cauzele Landboden-Agrardienste [13] și Mohr [14], invocate de reclamantă. În aceste două hotărâri, Curtea a stabilit că nu poate fi calificat drept prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă un angajament asumat de un exploatant agricol în cadrul unui regim de despăgubire național sau comunitar de a-și reduce sau de a-și abandona producția [15]. În Hotărârea Mohr, citată anterior, Curtea a afirmat într-adevăr că, „despăgubind exploatanții agricoli care se angajează să își cedeze producția de lapte, Comunitatea nu dobândește nici bunuri, nici servicii pentru uzul propriu, ci acționează în interesul general, care este acela de a favoriza

12 — Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 24), și Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 30).

13 — Hotărârea din 18 decembrie 1997 (C-384/95, Rec., p. I-7387, punctele 24 și 25).

14 — Hotărârea din 29 februarie 1996 (C-215/94, Rec., p. I-959).

15 — Hotărârile citate anterior Mohr, punctul 22, și Landboden-Agrardienste, punctele 24 și 25.

funcționarea corectă a pieței comunitare a laptelui" [16]. În Hotărârea Landboden-Agrardienste, citată anterior, Curtea a confirmat această jurisprudență, declarând că respectivul angajament asumat de exploatantul agricol de a se abține de la recoltarea a cel puțin 20 % din cartofii pe care i-a cultivat nu aduce nici autorităților naționale competente, nici celorlalte persoane identificabile avantaje care să permită să fie considerate consumatori ai unui serviciu [17].

26. În cauza de față, este evident că angajamentul Société thermale de a pune la dispoziție o cameră sau o cură termală la o anumită dată aduce fiecărui client în favoarea căruia a fost asumat acest angajament un avantaj real și individual, care permite ca aceștia să fie considerați consumatori ai unui serviciu în sensul sistemului comun al TVA-ului. O astfel de prestație de rezervare este unul dintre serviciile furnizate de un hotelier și constituie chiar o parte esențială a activității sale economice. Or, datorită faptului că Société thermale furnizează o astfel de prestație fiecărui client contra plății unei sume pe care o solicită cu ocazia rezervării, o astfel de prestație trebuie astfel să fie calificată în mod obiectiv ca prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă.

16 — Hotărârea Mohr, citată anterior, punctul 21.

17 — Hotărârea Landboden-Agrardienste, citată anterior, punctul 24.

B — *Pretinsa natură de despăgubiri a sumelor reținute ca urmare a renunțării de către clienți*

27. Societatea reclamantă contestă că sumele plătite de clienții săi cu titlu de arvună constituie contrapartida directă a prestației de rezervare pe care o furnizează. În opinia societății reclamante, în dreptul civil francez este cert că arvunele au natura unor despăgubiri. Acestea prezintă o legătură cu prejudiciul suferit de Société thermale ca urmare a renunțării clientului și ar avea, prin urmare, un caracter de despăgubire forfetară acordată pentru a compensa un astfel de prejudiciu [18].

28. Mai întâi, oricare ar fi natura juridică atribuită arvunelor în dreptul civil francez, rezultă în mod clar din observațiile prezentate în cauza de față în scris și în cadrul ședinței că dreptul de a reține suma plătită în avans cu titlu de arvună, care este stabilită contractual, conform dreptului francez, între hotelier și fiecare dintre clienții săi, nu se raportează obligatoriu la un prejudiciu suferit efectiv de către hotelier ca urmare a renunțării clienților săi. Într-adevăr, nu se prevede ca arvuna pierdută de client să îi fie obligatoriu restituită în cazul în care se dovedește că, în final, hotelierul nu a suferit

18 — Reclamanta subliniază în această privință că, în conformitate cu dreptul civil francez, arvuna reprezintă o sumă de bani deductibilă *in fine* din prețul total în cazul executării contractului, plătită de debitor în momentul încheierii contractului, dar care, în cazul renunțării de către debitor la executarea contractului, rămâne dobândită de debitor *cu titlu de despăgubire*.

niciun prejudiciu ca urmare a anulării. Or, existența unei legături numai eventuale între sumele primite cu titlu de arvună și prejudiciul suferit în mod real de hotelier ca urmare a unei anulări pune serios la îndoială faptul că sumele în litigiu, pe care Société thermale le-a primit cu titlu de arvună, ar putea avea obligatoriu o natură de despăgubire în sensul sistemului comun al TVA-ului.

29. Este important să amintim că, potrivit jurisprudenței Curții, o sumă de bani acordată printr-o decizie judiciară care are ca obiect exclusiv repararea unui prejudiciu comercial nu trebuie să fie supusă TVA-ului [19]. O astfel de sumă nu constituie, evident, contrapartida niciunei prestări de servicii sau livrări de bunuri în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă. Cu toate acestea, trebuie să subliniem că sumele pe care Curtea le-a considerat, în special în Hotărârea Bausystem, citată anterior, ca nefiind supuse TVA-ului erau despăgubiri acordate de o instanță. Or, în speță nu există nicio constatare judiciară sau chiar extrajudiciară a existenței unor prejudicii reale pe care societatea reclamantă le-ar fi suferit efectiv din cauza anulării rezervărilor de către clienții săi și cu care arvunele reținute ar avea o legătură directă de despăgubire.

19 — A se vedea Hotărârea din 1 iulie 1982, BAZ (222/81, Rec., p. 2527), în care Curtea a declarat că nu sunt supuse taxei penalitățile acordate de judecător pentru repararea unei întârzieri la plata sumei corespunzătoare contrapartidei unei prestări de servicii. A se vedea în același sens Hotărârea din 27 octombrie 1993, Muys' en De Winter's Bouw I en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Rec., p. I-5405), punctele 18 și 19, în care Curtea a stabilit, dimpotrivă, că sunt supuse taxei penalitățile percepute de un furnizor de la clientul său pentru o întârziere la plată consimțită de către primul până la livrarea bunului.

30. După cum amintește în mod întemeiat Conseil d'État în decizia de trimitere, trebuie realizată o aplicare uniformă, în cadrul Comunității Europene, a normelor de aplicare a TVA-ului. A șasea directivă are ca scop, într-adevăr, stabilirea unui sistem comun al TVA-ului, determinând în mod uniform, conform normelor comunitare, operațiunile taxabile [20].

31. Or, trebuie să se sublinieze că o aplicare uniformă pentru A șasea directivă înseamnă să se dea o interpretare care nu poate depinde de o calificare ce poate varia în funcție de dreptul civil al respectivului stat membru. În caz contrar, o practică identică celei din prezenta cauză, de rezervare de camere contra plății unei sume pierdute de client în cazul renunțării, ar putea fi supusă TVA-ului dacă ar avea loc în alt stat membru, în care natura juridică a unei astfel de plăți în avans ar fi analizată în alt mod decât în dreptul civil francez. O astfel de posibilitate nu este numai teoretică. Într-adevăr, o sumă plătită în avans de către client hotelierului și pe care acesta are dreptul să o rețină independent de existența unui prejudiciu real produs de renunțarea clientului ar putea cu greu să fie calificată ca având natura unei despăgubiri în alte sisteme juridice [21].

20 — Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec., p. I-6729, punctul 38), și Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, Rec., p. I-3123).

21 — Aceasta va putea, de exemplu, să fie calificată ca fiind de natură sancționatoare sau punitivă, în mod intrinsec.

32. Prin urmare, împrejurarea că, în dreptul civil francez, sumele plătite în avans cu titlu de arvună sunt considerate ca având natura unor despăgubiri nu poate fi determinantă pentru a exclude supunerea la plata TVA-ului a arvunelor primite de Société thermale de la clienții care au renunțat. Am dori să amintim în această privință că, în contextul diferit, dar foarte apropiat, al interpretării noțiunii de livrare de bunuri în sensul din A șasea directivă, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că noțiunea de livrare a unui bun nu se referă la transferul proprietății în formele prevăzute în dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta ca și când ar fi proprietar al acelui bun. Scopul avut în vedere prin A șasea directivă ar putea, într-adevăr, să fie serios compromis în cazul în care constatarea unei livrări de bunuri, care este una dintre cele trei operațiuni taxabile, ar fi supusă îndeplinirii unor condiții care variază în funcție de dreptul civil al respectivului stat membru [22].

33. În plus, după cum subliniază Comisia în observațiile sale, o eventuală calificare drept despăgubiri, decurgând din voința părților, astfel cum este prezumată în dreptul civil francez [23], nu va permite să nu fie supusă TVA-ului o sumă pe care o parte contractantă o plătește celeilalte, care îi furnizează în contrapartidă un serviciu de care beneficiază în mod individual. Dacă situația ar fi astfel, ar exista o puternică tentație de a reduce în mod artificial sumele care constituie contraprestația serviciului oferit și de a le majora pe cele care corespund despăgubirilor.

34. Noțiunea de prestare de servicii cu titlu oneros în sensul din A șasea directivă trebuie interpretată în lumina unor criterii obiective, ținând cont de natura obiectivă a operațiunii respective [24]. În cauza de față, trebuie, astfel, să se determine dacă, în lumina jurisprudenței constante a Curții, amintită la punctul 13 și următoarele din prezentele concluzii, arvunele plătite constituie în mod obiectiv o contraprestație pentru un serviciu prestat efectiv de către hotelier clienților săi până în momentul renunțării acestora. Răspunsul la această întrebare nu poate fi, în opinia noastră, după cum am precizat deja, decât afirmativ. Faptul că un prestator și clientul său au convenit, conform dreptului civil aplicabil, că o sumă plătită în avans are ca scop despăgubirea forfetară a prestatorului pentru prejudiciile eventuale pe care le va suferi în cazul renunțării clientului, iar nu plata pentru prestarea unui serviciu pe care l-a furnizat efectiv clientului, nu poate fi determinant pentru a exclude o astfel de prestare de servicii din sistemul comun al TVA-ului, în absența unei constatări a existenței unui prejudiciu real, suferit obiectiv de prestator ca urmare a renunțării clientului.

22 — Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec., p. I-285, punctele 7 și 8), Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec., p. I-2775, punctele 13 și 14), Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec., p. I-1317, punctele 32 și 33), precum și Hotărârea HE, citată anterior, punctul 64.

23 — Articolul L114-1 din Codul privind protecția consumatorilor prevede, într-adevăr, că „în lipsa unei clauze contrare în contract, sumele plătite în avans constituie arvună".

24 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 24), Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții (C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 45), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 57 și 58), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 43).

III — Concluzie

35. În lumina considerațiilor care precedă, apreciem că, la întrebarea adresată de Conseil d'État, Curtea ar trebui să răspundă astfel:

„Articolul 2 punctul 1 și articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul că sumele plătite cu titlu de arvună în cadrul contractelor de vânzare având ca obiect prestări de servicii hoteliere supuse taxei pe valoarea adăugată trebuie, atunci când dobânditorul folosește posibilitatea renunțării care îi este deschisă și când aceste sume sunt reținute de vânzător, să fie considerate plată pentru prestația de rezervare și, ca atare, să fie supuse taxei pe valoarea adăugată."