

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

M. POIARES MADURO

prezentate la 13 septembrie 2006¹(1)

Cauza C-277/05

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

împotriva

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Conseil d'État (Franța)]

„TVA – Domeniu de aplicare – Arvună plătită în cadrul contractelor de prestări de servicii supuse TVA-ului și reținută de prestator în cazul renunțării – Calificare”

1. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Conseil d'État (Franța), privește, în esență, interpretarea articolului 2 punctul 1 din Așasea 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 L114¹ din Codul privind protecția consumatorilor (code de la consommation), rezultat de la articolul 3¹ din Legea nr. 92⁶⁰ din 18 ianuarie 1992 pentru întărirea protecției consumatorilor⁽³⁾, „În 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 perioada 1 ianuarie 1989-30 aprilie 1992. La încheierea acestei verificări, administrația fiscală a apreciat că

trebuia s? se aplice TVA?ul arvunelor care fuseser? percepute de Société thermale în momentul rezerv?rii sejururilor ?i pe care aceasta le?a re?inut dup? anularea rezerv?rii. Prin urmare, la 8 decembrie 1994, au fost imputate Société thermale diferen?e de impozit în valoare total? de 84 054 FRF (12 814 euro) pentru respectiva perioad?. Société thermale, nefiind de acord cu aceast? solu?ie, a introdus o reclama?ie la administra?ia fiscal?, care a respins-o la 14 februarie 1995.

5. Société thermale a introdus o ac?iune la tribunal administrativ de Pau, care a respins-o prin Hot?rârea din 18 noiembrie 1999. Ulterior, Société thermale a introdus un apel împotriva acestei hot?râri la cour administrative d'appel de Bordeaux, care a respins de asemenea ac?iunea prin Hot?rârea din 18 noiembrie 2003. Aceste dou? instan?e au apreciat c?, atunci când arvunile sunt re?inute de societate în cazul renun?rii clientului, acestea constituiau contrapresta?ia direct? ?i plata unei prest?ri de servicii care poate fi individualizat?, constând în întocmirea dosarului clientului, precum ?i în rezervarea sejurului acestuia. Arvunelor re?inute de Société thermale în prezenta cauz? trebuia s? li se aplice TVA?ul.

6. Société thermale, sus?inând c? aceste arvune trebuie considerate desp?gubiri pl?tite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a nerespect?rii de c?tre clien?i a obliga?iilor lor ?i c?, astfel, nu trebuie s? li se aplice TVA?ul, a introdus o ac?iune la Conseil d'État, care a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Sumele pl?tite cu titlu de arvun? în cadrul contractelor de vânzare privind prest?ri de servicii supuse [TVA?ului] trebuie s? fie considerate, atunci când dobânditorul î?i folose?te posibilitatea de renun?are care îi este deschis? ?i când aceste sume sunt re?inute de vânz?tor, plat? pentru presta?ia de rezervare ?i astfel sunt supuse [TVA?ului] sau desp?gubiri pentru reziliere pl?tite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a nerespect?rii de c?tre client a obliga?iilor sale, f?r? a fi legate în mod direct de vreun serviciu prestat cu titlu oneros, ?i astfel nu sunt supuse acestei taxe[?]”

7. Aceast? întrebare face necesar? interpretarea de c?tre Curte a mai multor prevederi din A ?asea directiv?, în special articolul 2 punctul 1, conform c?ruia sunt supuse TVA?ului „livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”.

8. Articolul 6 alineatul (1) din aceast? directiv? define?te drept „prestare de servicii” orice opera?iune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din A ?asea directiv? ?i prevede c? o prestare de servicii „poate consta, între altele, [...] în obliga?ia de a se ab?ine de la o ac?iune sau o situa?ie sau de a tolera o ac?iune sau o situa?ie”.

9. De asemenea, pertinent pentru analiz? este ?i articolul 10 alineatul (2) din aceea?i directiv?, care prevede c? „[f]aptul generator intervine ?i TVA?ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Livr?rile de bunuri, altele decât cele prev?zute la articolul 5 alineatul (4) litera (b), ?i prest?rile de servicii care determin? decont?ri sau pl???i succesive sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se refer? decont?rile sau pl???ile respective”. Aceast? dispozi?ie prevede totodat? c? „în cazul în care plata este f?cut? înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea de servicii, taxa devine exigibil? la încasarea pl???ii ?i pentru suma încasat?”.

10. Trebuie s? semnal?m în cele din urm? c?, în temeiul articolului 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv?, pentru prest?rile de servicii, baza de impozitare include „toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre [...] prestator, în schimbul [...] prest?rii, de la client sau de la un ter?”.

II – Analiz?

11. În cauza de fa?? se opun, în esen??, dou? teze cu privire la calificarea sumelor pl?tite în avans de c?tre clien?ii Société thermale ?i re?inute de aceasta ca urmare a unei renun??ri din partea acestora. Pentru Société thermale, aceste sume, pl?tite cu titlu de arvun?, au natura unor desp?gubiri ?i, prin urmare, nu sunt supuse TVA?ului. Toate guvernele care au prezentat observa?ii în cauza de fa?? ?i Comisia Comunit??ilor Europene se opun acestei teze. Într?adev?r, pentru Republica Francez?, Irlanda, Republica Portughez? ?i Comisie, sumele pl?tite ?i re?inute de Société thermale ca urmare a renun??rii clien?ilor într? în domeniul de aplicare al sistemului comun al TVA?ului. Société thermale este singura care contest? c? aceste sume constituie contrapartida direct? pentru prest?rile de servicii individualizate ?i furnizate efectiv de c?tre Société thermale clien?ilor s?i.

12. Pentru solu?ionarea acestei probleme de calificare, în cadrul sistemului comun al TVA?ului, a arvunelor pl?tite ?i pierdute de clien?i din cauza renun??rii lor, trebuie mai întâi s? amintim jurispruden?a Cur?ii referitoare la interpretarea no?iunii „livr?ri de bunuri ?i prest?ri de servicii efectuate cu titlu oneros [...] de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv?.

13. Hot?rârea Tolsma(4), referitoare la activitatea domnului Tolsma, fla?netarul de strad? cel mai cunoscut pentru cei care studiaz? TVA?ul, este deosebit de instructiv? în aceast? privin??. În aceast? hot?râre, în care Curtea a respins teza autorit??ilor olandeze care voiau s? supun? TVA?ului sumele de bani primite de domnul Tolsma datorit? generozit??ii trec?torilor, Curtea a amintit mai întâi jurispruden?a conform c?reia opera?iunile taxabile presupun, în cadrul sistemului TVA?ului, existen?a unei tranzac?ii incluzând stipularea unui pre? sau a unei contravaloari(5). Atunci când activitatea unui prestator const? în a furniza exclusiv presta?ii f?r? contrapartid? direct?, nu exist? o baz? de impozitare ?i aceste presta?ii nu sunt, prin urmare, supuse TVA?ului. Baza de impozitare a unei prest?ri de servicii este constituit? astfel din tot ceea ce se prime?te în contrapartid? pentru serviciul prestat ?i, prin urmare, o prestare de servicii nu este impozabil? decât în cazul în care exist? o leg?tur? direct? între serviciul prestat ?i contrapartida primit?(6). În aceste împrejur?ri, Curtea a statuat în final c? o prestare de servicii „nu este efectuat? «cu titlu oneros» [...] decât în cazul în care între prestator ?i beneficiar exist? un raport juridic în care au loc presta?ii reciproce, plata primit? de prestator constituind contravaloarea efectiv? a serviciului furnizat beneficiarului(7).

14. În acela?i sens, în Hot?rârea Kennemer Golf(8), mai recent?, Curtea a decis c? exist? o leg?tur? direct? între cotiza?iile anuale forfetare ale membrilor unei asocia?ii sportive ?i prest?rile de servicii furnizate de aceasta, care constau în punerea la dispozi?ia membrilor, în mod permanent, a instala?iilor sportive ?i a avantajelor care rezult? din aceasta(9). Curtea a concluzionat astfel c? respectivele cotiza?ii anuale ale membrilor sunt susceptibile s? constituie contrapartida unor astfel de servicii furnizate de asocia?ie, independent de faptul c? membrii care ?i?au pl?tit cotiza?ia anual? nu utilizeaz? instala?iile asocia?iei(10). Obliga?ia unei asocia?ii de a pune instala?iile sale sportive, precum ?i avantajele care decurg din aceasta la dispozi?ia fiec?rui membru care ?i?a pl?tit cotiza?ia anual? constituie, în opinia Cur?ii, o prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 punctul 1 din A ?asea directiv?.

15. Or, în spe??, ceea ce rezult? este tocmai faptul c? plata unei sume în avans, cu titlu de arvun?, de c?tre un client nu are loc f?r? niciun angajament din partea Société thermale în momentul pl??ii acestei sume. Pe de o parte, Société thermale face o rezervare, ceea ce înseamn? c? î?i asum? obliga?ia de a pune la dispozi?ia clientului o camer? la o dat? convenit?. O astfel de presta?ie de rezervare implic?, în mod logic, o obliga?ie de a se ab?ine de la a contracta cu altul, cu înc?lcarea acestui angajament, ?i de a respecta dreptul de renun?are al

clientului. Pe de alt? parte, Société thermale nu garanteaz? clien?ilor s?i c? vor avea la dispozi?ie anumite instala?ii ?i servicii la un moment dat, cu titlu gratuit. Pentru a conferi acest avantaj, ea solicit?, într?adevăr, plata unei sume pe care va avea dreptul s? o re?in?   n cazul renun?ării clientului. Existen?a unei legături sinalagmatice, reciproce, între aceast? presta?ie de rezervare ?i plata făcut? de client pare evident?.

16. Din moment ce, în prezenta cauz?, Société thermale percepe sume care constituie contravaloarea efectiv? a serviciului de rezervare pe care l?a furnizat clien?ilor care renun?  , o astfel de presta?ie trebuie calificat?, în conformitate cu jurispruden?a constant? a Cur?ii, drept prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 ?i al articolului 6 alineatul (1) din A ?asea directiv?. Aceast? concluzie se impune cu at  t mai mult cu c  t, dup? cum a declarat Curtea în mai multe r  nduri, A ?asea directiv? atribuie un domeniu de aplicare foarte larg taxei pe valoarea adăugat?, incluzând toate activit  ile economice de producător, de comerciant sau de prestator de servicii(11).

17. Reclamanta se opune acestei calificări invoc  nd dou? argumente. Pe de o parte, ea sus?ine c? prestarea unei rezervări nu este susceptibil? de individualizare în raport cu presta?ia principal? furnizat? de o unitate hotelier?. Arvunile re?inute de Société thermale nu aveau ca scop remunerarea serviciilor bine individualizate furnizate clien?ilor ?i susceptibile de o consumare autonom?   n raport cu presta?ia principal?. Pe de alt? parte, ea sus?ine c? sumele pe care le re?ine ca urmare a anulărilor din partea clien?ilor au natura unor indemniza?ii forfetare acordate pentru repararea prejudiciilor aduse Société thermale prin aceste anulări.

A – Pretinsul caracter neindividualizabil ?i nesusceptibil de consumare autonom? al presta?iei de rezervare fa   de presta?ia principal?

18. Cu certitudine, o presta?ie care const?   n a garanta unei persoane c? va avea la dispozi?ie o camer? la o anumit? dat? se va stinge odat? cu executarea presta?iei hoteliere principale. Ea   ?i va pierde individualitatea fa   de presta?ia principal?, cu care va forma un tot unitar.   n paralel, în absen?a unei anulări de către client, suma plătit?   n avans cu titlu de arvun? va fi scăzut? din pre  ul total datorat de client ?i   ?i va pierde ?i autonomia fa   de acest pre  .   n aceste împrejurări, plata unei sume cu titlu de arvun? cu ocazia rezervării unei camere echivaleaz? cu plata „de acoturi înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii”, în sensul articolului 10 alineatul (2) al doilea paragraf din A ?asea directiv?.   n conformitate cu aceast? prevedere, taxa devine exigibil? la încasarea plății ?i pentru suma încasat?.

19. Cu toate acestea, în spe  , sumele în litigiu au fost re?inute de Société thermale ca urmare a renun?ării de către clien?i. Ele nu au fost re?inute cu titlu de acot pentru presta?ia principal? pe care Société thermale nu mai era obligat? s? o furnizeze clien?ilor care ?i?au anulat rezervarea. Trebuie s? se sublinieze c?, oricare ar fi situa?ia, Société thermale a furnizat o prestare clien?ilor care au renun  at: ea le?a garantat o camer? sau o cur? termal? pentru data convenit?, ab  in  ndu?se s? contracteze în sens contrar cu alte persoane interesate ?i respect  nd dreptul de renun  are al clien?ilor. Este vorba despre un avantaj real de care a beneficiat fiecare client pentru care a fost făcut? o rezervare. Or, o astfel de prestare furnizat? efectiv de către Société thermale clien?ilor contra unei plăți are, în opinia noastr?, un caracter suficient de individualizat pentru a intra în no  iunea larg? de prestare de servicii furnizate cu titlu oneros în sensul articolului 2 punctul 1 ?i al articolului 6 alineatul (1) din A ?asea directiv?.

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 clientul 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 dispoziție 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 Société 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 imposibilă, având drept contraprestație o anumită sumă de bani, de a pune instalațiile și serviciile sale la dispoziția anumitor persoane independente 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 reclamant. În aceste două hotărâri, Curtea a stabilit că nu poate fi calificat drept prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din Așasea directivă un angajament asumat de un exploatant agricol în cadrul unui regim de despăgubire național sau comunitar de a se reduce sau de a se 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 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 permit 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 Așasea directivă.

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

27. Societatea reclamantă contestă că sumele plătite de clienți și 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 arvunile 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, rezultat 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 stabilit contractual, conform dreptului francez, între hotelier și fiecare dintre clienți și, nu se raportează obligatoriu la un prejudiciu suferit efectiv de către hotelier ca urmare a renunțării clienților și. 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 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 prestații de servicii sau livrări de bunuri în sensul articolului 2 punctul 1 din Așasea 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 spe?? nu exist? nicio constatare judiciar? sau chiar extrajudiciar? a existen?ei unor prejudicii reale pe care societatea reclamant? le?ar fi suferit efectiv din cauza anul?rii rezerv?rilor de c?tre clien?ii s?i ?i cu care arvunile re?inute ar avea o leg?tur? direct? de desp?gubire.

30. Dup? cum aminte?te în mod întemeiat Conseil d'État în decizia de trimitere, trebuie realizat? o aplicare uniform?, în cadrul Comunit??ii Europene, a normelor de aplicare a TVA?ului. A ?asea directiv? are ca scop, într?adev?r, stabilirea unui sistem comun al TVA?ului, determinând în mod uniform, conform normelor comunitare, opera?iunile taxabile(20).

31. Or, trebuie s? se sublinieze c? o aplicare uniform? pentru A ?asea directiv? înseamn? s? se dea o interpretare care nu poate depinde de o calificare ce poate varia în func?ie de dreptul civil al respectivului stat membru. În caz contrar, o practic? identic? celei din prezenta cauz?, de rezervare de camere contra pl??ii unei sume pierdute de client în cazul renun??rii, ar putea fi supus? TVA?ului dac? ar avea loc în alt stat membru, în care natura juridic? a unei astfel de pl??i în avans ar fi analizat? în alt mod decât în dreptul civil francez. O astfel de posibilitate nu este numai teoretic?. Într?adev?r, o sum? pl?tit? în avans de c?tre client hotelierului ?i pe care acesta are dreptul s? o re?in? independent de existen?a unui prejudiciu real produs de renun?area clientului ar putea cu greu s? fie calificat? ca având natura unei desp?gubiri în alte sisteme juridice(21).

32. Prin urmare, împrejurarea c?, în dreptul civil francez, sumele pl?tite în avans cu titlu de arvun? sunt considerate ca având natura unor desp?gubiri nu poate fi determinant? pentru a exclude supunerea la plata TVA?ului a arvunelor primite de Société thermale de la clien?ii care au renun?at. Am dori s? amintim în această privin?? c?, în contextul diferit, dar foarte apropiat, al interpret?rii no?iunii de livrare de bunuri în sensul din A ?asea directiv?, dintr?o jurispruden?? constant? rezult? c? no?iunea de livrare a unui bun nu se refer? la transferul propriet??ii în formele prev?zute în dreptul na?ional aplicabil, ci include orice opera?iune de transfer al unui bun corporal de c?tre o parte care abilitaez? cealalt? parte s? dispun? de acesta ca ?i când ar fi proprietar al acelui bun. Scopul avut în vedere prin A ?asea directiv? ar putea, într?adev?r, s? fie serios compromis în cazul în care constatarea unei livr?ri de bunuri, care este una dintre cele trei opera?iuni taxabile, ar fi supus? îndeplinirii unor condi?ii care variaz? în func?ie de dreptul civil al respectivului stat membru(22).

33. În plus, dup? cum subliniaz? Comisia în observa?iile sale, o eventual? calificare drept desp?gubiri, decurgând din voin?a p?r?ilor, astfel cum este prezumat? în dreptul civil francez(23), nu va permite s? nu fie supus? TVA?ului o sum? pe care o parte contractant? o pl?te?te celeilalte, care îi furnizeaz? în contrapartid? un serviciu de care beneficiaz? în mod individual. Dac? situa?ia ar fi astfel, ar exista o puternic? tenta?ie de a reduce în mod artificial sumele care constituie contrapresta?ia serviciului oferit ?i de a le majora pe cele care corespund desp?gubirilor.

34. No?iunea de prestare de servicii cu titlu oneros în sensul din A ?asea directiv? trebuie interpretat? în lumina unor criterii obiective, ?inând cont de natura obiectiv? a opera?iunii respective(24). În cauza de fa??, trebuie, astfel, s? se determine dac?, în lumina jurispruden?ei constante a Cur?ii, amintit? la punctul 13 ?i urm?toarele din prezentele concluzii, arvunile pl?tite constituie în mod obiectiv o contrapresta?ie pentru un serviciu prestat efectiv de c?tre hotelier clien?ilor s?i pân? în momentul renun??rii acestora. R?spunsul la această întrebare nu poate fi, în opinia noastră, dup? cum am precizat deja, decât afirmativ. Faptul c? un prestator ?i clientul s?u au convenit, conform dreptului civil aplicabil, c? o sum? pl?tit? în avans are ca scop desp?gubirea forfetar? a prestatorului pentru prejudiciile eventuale pe care le va suferi în cazul renun??rii 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 absen?a unei constat?ri a existen?ei unui prejudiciu real, suferit obiectiv de prestator ca urmare a

renunțării clientului.

III – Concluzie

35. În lumina considerațiilor care preced, 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.”

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.

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.

11 – A se vedea Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Regatul 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).

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.

16 – Hotărârea Mohr, citat anterior, punctul 21.

17 – Hotărârea Landboden-Agrardienste, citat anterior, punctul 24.

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, plătit de debitor în momentul încheierii contractului, dar care, în cazul renunțării de către debitor la executarea contractului, rămâne dobândit de debitor *cu titlu 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 penalizabile 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 penalizabile percepute de un furnizor de la clientul său pentru o întârziere la plată consimțit de către primul până la livrarea bunului.

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.

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, citat 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).