

Cauzele conexe C-53/09 și C-55/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

Loyalty Management UK Ltd și Baxi Group Ltd

(cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare
formulate de House of Lords)

„A șasea directivă TVA — Bază de impozitare — Sistem de promovare a vânzărilor — Program de fidelizare care permite clienților să primească puncte de la comercianți și să le schimbe în cadouri de fidelitate — Plăți pe care gestionarul programului le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate — Plăți pe care comerciantul le face gestionarului programului care livrează cadourile de fidelitate”

Hotărârea Curții (Camera a doua) din 7 octombrie 2010 I - 9191

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Deducerea taxei achitate în amonte — Taxă datorată sau achitată pentru bunurile livrate și pentru serviciile prestate persoanei impozabile*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 5 și 6, art. 11 secțiunea A alin. (1) lit. (a) și art. 17 alin. (2)]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Deducerea taxei achitate în amonte — Taxă datorată sau achitată pentru bunurile livrate și pentru serviciile prestate persoanei impozabile*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 5 și 6, art. 11 secțiunea A alin.(1) lit. (a) și art. 17 alin. (2)]

1. În cadrul unui program de fidelizare a clienților, în care gestionarul programului încheie contracte cu furnizorii care livrează cadouri de fidelitate, în temeiul cărora, atunci când acești furnizori livrează cadouri de fidelitate clienților unor comercianți, în schimbul unor puncte, gestionarul le plătește o valoare convenită pentru aceste puncte, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată din articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretate în sensul că plățile pe care gestionarul programului în cauză le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clienți sau, după caz, pentru o prestare de servicii furnizată acestora. Cu toate acestea,

este de competența instanței naționale să verifice dacă aceste plăți înglobează de asemenea contrapartida unei prestări de servicii care corespunde unei prestații distincte.

Astfel, dacă acest program de fidelizare este conceput pentru a determina clienții să cumpere de la anumiți comercianți și dacă, în acest scop, gestionarul furnizează un anumit număr de servicii legate de gestionarea programului menționat, realitatea economică constă totuși în aceea că, în cadrul acestui program, cadourile de fidelitate, care pot fi reprezentate atât de bunuri, cât și de prestări de servicii, sunt livrate de către furnizor clienților. Pe de altă parte, o asemenea operațiune, care constă în livrarea de cadouri de fidelitate, este supusă taxei pe valoarea adăugată, întrucât este efectuată cu

titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare. Desigur, vânzarea de bunuri și prestările de servicii în urma cărora se acordă puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea cadourilor de fidelitate în schimbul acestor puncte, pe de altă parte, constituie două operațiuni distincte. Cu toate acestea, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să fi fost efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, directiva menționată nu impune ca respectiva contrapartidă a acestei livrări sau a acestei prestări să fie obținută direct din partea destinatarului acesteia. Astfel, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că se poate obține contrapartida de la un terț. În această privință, întrucât schimbul de puncte efectuat de clienți la furnizori are ca efect plata unei sume de către gestionarul programului de fidelitate către aceștia din urmă, iar această plată se calculează adunând comisioanele datorate de gestionar, care reprezintă o sumă fixă pentru fiecare punct schimbat pentru o parte a prețului cadoului de fidelitate sau pentru totalitatea acestui preț, această plată corespunde contrapartidei livrării cadourilor de fidelitate.

2. În cadrul unui program de fidelizare a clienților, în care gestionarul programului, care achiziționează cadouri de fidelitate și este astfel proprietarul acestora, comercializează programul menționat și distribuie acele cadouri către clienții comercianților sponsori în schimbul punctelor de fidelitate, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretate în sensul că plățile pe care sponsorul le face gestionarului programului menționat care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate ca fiind, în parte, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri efectuată în favoarea acestor clienți și, în parte, contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de gestionarul acestui program în favoarea acestui sponsor.

Astfel, dacă acest program de fidelizare este conceput pentru a determina clienții să cumpere de la anumiți comercianți și dacă, în acest scop, gestionarul furnizează un anumit număr de servicii legate de gestionarea programului menționat, realitatea economică constă totuși în aceea că, în cadrul acestui program, cadourile de fidelitate, care pot fi reprezentate atât de bunuri, cât și de prestări de servicii, sunt livrate de către gestionar clienților. Pe de altă parte, o asemenea operațiune, care constă în livrarea de cadouri de fidelitate, este supusă taxei pe valoarea

(a se vedea punctele 41-43, 47, 55-57 și 65 și dispozitivul)

adăugată, întrucât este efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare. Desigur, vânzarea de bunuri și prestările de servicii în urma cărora se acordă puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea cadourilor de fidelitate în schimbul acestor puncte, pe de altă parte, constituie două operațiuni distincte. Cu toate acestea, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să fi fost efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, directiva menționată nu impune ca respectiva contrapartidă a acestei livrări sau a acestei prestări să fie obținută direct din partea destinatarului acesteia. Astfel, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că se poate obține contrapartida de la un terț. În această privință, întrucât cadourile de fidelitate sunt facturate sponsorului de către gestionarul programului la prețul de vânzare cu amănuntul majorat cu cheltuielile de expediere aplicabile la locul comenzii, în care este transferată proprietatea și este efectuat schimbul de puncte, după deducerea marjei de profit care revine gestionarului și care constă în diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și prețul de achiziție la care gestionarul își procură aceste cadouri, plata efectuată de sponsor gestionarului constituie contrapartida livrării cadourilor menționate.

Cu toate acestea, întrucât plățile pe care sponsorul le face gestionarului corespund cuantumului prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate majorat cu cheltuielile de ambalaj și de expediere și, astfel, gestionarul obține o marjă de profit constituită din diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și cuantumul prețului de achiziție la care gestionarul își procură cadourile menționate, plata poate fi divizată în două părți, fiecare corespunzând unei prestații distincte. Prin urmare, cuantumul prețului de achiziție constituie contrapartida livrării de cadouri de fidelitate clienților, în timp ce diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul plătit de sponsor și cuantumul prețului de achiziție plătit de gestionar pentru a-și procura cadourile de fidelitate, și anume marja de profit, constituie contrapartida serviciilor pe care gestionarul programului le furnizează sponsorului.

(a se vedea punctele 22, 41-43, 48, 55, 56, 58, 61-63 și 65 și dispozitivul)