



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

5 octombrie 2023*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Operațiuni impozabile – Articolul 2 alineatul (1) litera (a) – Livrări de bunuri efectuate cu titlu oneros – Livrarea gratuită a unei tablete sau a unui smartphone în schimbul încheierii unui abonament nou la o revistă – Noțiunea de «prestație unică» – Criterii – Articolul 16 al doilea paragraf – Utilizarea bunurilor pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității”

În cauza C-505/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia], prin decizia din 22 iulie 2022, primită de Curte la 25 iulie 2022, în procedura

Deco Proteste – Editores Lda

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna M. L. Arastey Sahún, președintă de cameră, și domnii N. Wahl (raportor) și J. Passer, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Deco Proteste – Editores Lda, de J. Espanha, advogado;
- pentru guvernul portughez, de P. Barros da Costa, C. Bento și A. Rodrigues, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: portugheza.

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și L. Santiago de Albuquerque, în calitate de agenți;
având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește în esență interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (a) și a articolului 16 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), precum și a principiilor neutralității, egalității de tratament, nediscriminării și proporționalității.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Deco Proteste – Editores Lda, pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a livrării de către Deco Proteste – Editores a unor tablete sau smartphone-uri oferite drept cadou noilor abonați la revistele pe care aceasta le comercializează.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 2 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

- (a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

- 4 Articolul 16 din această directivă prevede:

„Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări ca livrări cu titlu oneros [a se citi «sunt considerate livrări cu titlu oneros»] atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.

Cu toate acestea, utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității nu este considerată livrare cu titlu oneros.”

Dreptul portughez

- 5 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea care rezultă din Decreto-Lei n.º 102/2008 (Decretul-lege nr. 102/2008) din 20 iunie 2008 (*Diário da República*, seria 1, nr. 118 din 20 iunie 2008) (denumit în continuare „Codul privind TVA-ul”), prevede la articolul 3, intitulat „Conceptul de livrare de bunuri”:

„1. Prin livrare de bunuri se înțelege, în general, livrarea de bunuri corporale cu titlu oneros într-un mod care corespunde exercitării dreptului de proprietate.

[...]

3. Potrivit alineatului 1 al prezentului articol, sunt considerate de asemenea livrări de bunuri:

[...]

- f) [...] afectarea permanentă a bunurilor întreprinderii pentru uzul propriu al proprietarului, al personalului sau, în general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice, precum și livrarea gratuită a acestor bunuri, atunci când acestea sau elementele care le constituie au făcut obiectul unei deduceri totale sau parțiale a taxei;

[...]

7. Sunt excluse de la regimul stabilit la alineatul 3 litera f), astfel cum este definit prin decretul ministerial al Ministerului Finanțelor, bunurile ce nu sunt destinate unei comercializări ulterioare care, date fiind caracteristicile lor sau dimensiunea ori formatul diferit al produsului care constituie unitatea de vânzare, urmăresc, sub formă de mostre, să prezinte sau să promoveze bunuri produse sau comercializate de însăși persoana impozabilă, precum și cadourile cu o valoare unitară mai mică sau egală cu 50 de euro și a căror valoare anuală totală nu depășește cinci miimi din cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă în anul calendaristic precedent, în conformitate cu uzanțele comerciale.”

- 6 Articolul 18 din Codul privind TVA-ul, intitulat „Cota TVA-ului”, prevede că livrările de bunuri incluse în listele I și II anexate la acest cod beneficiază de o cotă redusă de TVA, stabilită la 6 % și, respectiv, la 13 %. Celelalte livrări de bunuri sunt supuse cotei standard de TVA de 23 %. Livrările de tablete și de smartphone-uri intră sub incidența acestei din urmă cote.

- 7 Lista I anexată la Codul privind TVA-ul, intitulată „Bunuri și servicii supuse cotei reduse”, cuprinde punctul 2.1 care are următorul cuprins:

„Ziare, reviste și alte periodice ca atare, considerate în legislația care reglementează domeniul cultural, educațional, recreativ sau sportiv [...]”

8 Portaria n.º 497/2008 (Decretul ministerial nr. 497/2008) din 24 iunie 2008 (*Diário da República*, seria 1, nr. 120 din 24 iunie 2008) definește noțiunea de „cadou” și stabilește procedurile și obligațiile contabile care trebuie respectate de persoanele impozabile în scopuri de TVA în vederea aplicării articolului 3 alineatul 7 din Codul privind TVA-ul. Articolul 3 din acest decret, intitulat „Delimitarea conceptului de cadou”, prevede:

„1. Cadoul poate fi constituit din bunuri comercializate sau produse de persoana impozabilă sau din bunuri achiziționate de la terți.

2. În cazul în care cadoul constă într-un set de bunuri, valoarea de 50 de euro, prevăzută la articolul 3 alineatul (7) din Codul privind TVA-ul, se aplică acestui set de bunuri.

3. Primele cantitative acordate de persoana impozabilă clienților săi sunt excluse din noțiunea de cadou.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Deco Proteste – Editores este o societate cu sediul în Portugalia care editează și comercializează reviste și alte texte de informare privind protecția consumatorilor. Aceste produse sunt vândute numai pe bază de abonament. În cadrul campaniilor promoționale care vizează atragerea de clienți noi, aceasta oferă noilor abonați un cadou, care poate consta într-o tabletă sau un smartphone, având o valoare unitară întotdeauna mai mică de 50 de euro.

10 Cadoul de abonare este trimis prin poștă acestor abonați împreună cu revista lor după plata primei rate lunare de abonament, al cărei quantum este identic cu cel al ratelor lunare ulterioare. Întrucât nu este stabilită nicio perioadă minimă de abonare, abonații păstrează cadoul de abonare fără penalități, după plata primei rate lunare, chiar și în cazul rezilierii abonamentului.

11 Cadourile de abonare sunt achiziționate de la societăți stabilite în Uniunea Europeană în cadrul regimului de taxare inversă a TVA-ului.

12 În anul 2019, în urma unui control fiscal privind printre altele TVA-ul aferent anilor 2015-2018, Autoritatea Fiscală și Vamală a constatat că facturile emise de reclamanta din litigiul principal cu ocazia noilor abonamente menționau quantumul abonamentului căruia i se aplica o cotă redusă de TVA de 6 %. Aceste facturi nu cuprindeau, în schimb, nicio referire la cadourile de abonare.

13 Autoritatea Fiscală și Vamală a considerat că cadourile de abonare constituiau cadouri în sensul articolului 3 alineatul (7) din Codul privind TVA-ul, însă a constatat că valoarea acestora depășea plafonul de cinci miimi din cifra de afaceri a anului calendaristic precedent prevăzut de dispoziția menționată. Prin urmare, ea a supus la plata TVA-ului livrarea cadourilor respective, reținând ca bază de impozitare prețul lor de cumpărare și drept cotă de TVA cota normală de 23 %. Ea a evaluat quantumul TVA-ului datorat în acest temei de reclamanta din litigiul principal pentru anii 2015-2018 la 3 472 125,38 euro. Aceasta din urmă a acceptat, în cadrul controlului fiscal, să efectueze, pe de o parte, regularizarea TVA-ului aferent anului 2015 și, pe de altă parte, pe baza unor declarații fiscale rectificative, taxarea inversă a TVA-ului pentru anii 2016-2018, după deducerea creditelor fiscale în favoarea sa. Prin urmare, aceasta a plătit în total 2 851 551,41 euro, din care 270 936,70 euro cu titlu de dobânzi.

- 14 Cu toate acestea, reclamanta din litigiul principal a formulat ulterior un recurs grațios prin care a solicitat rambursarea acestei sume, care a fost respins la 11 mai 2021. În urma acestei respingeri, reclamanta a formulat, la 6 august 2021, o cerere de decizie arbitrală la Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia], instanța de trimitere.
- 15 Reclamanta din litigiul principal a susținut printre altele că oferirea de cadouri noilor abonați nu constituia o liberalitate, în lipsa intenției de a acționa cu titlu gratuit. În realitate, ar fi vorba despre o ofertă comercială constituită dintr-o prestare de servicii, și anume abonamentul, însoțită de o livrare de bunuri, cea a cadoului de abonare, care cuprinde o contraprestație pecuniară inclusă în valoarea abonamentului la revistă. În orice caz, chiar considerând că oferirea unui cadou de abonare reprezintă o liberalitate, având în vedere că valoarea sa unitară este mai mică de 50 de euro, aceasta ar intra sub incidența noțiunii de „cadou de mică valoare”, în sensul articolului 3 alineatul (7) din Codul privind TVA-ul. Ea susține, în această privință, că plafonul de cinci miimi din cifra de afaceri a anului precedent, prevăzut de această dispoziție, nu are legătură cu noțiunea respectivă. Acest plafon nu ar fi conform cu articolul 16 din Directiva 2006/112 și ar încălca de asemenea principiile proporționalității, neutralității și egalității de tratament.
- 16 Instanța de trimitere ridică problema dacă, în împrejurări precum cele din cauza principală, se poate considera că respectivul cadou de abonare, și anume tableta sau smartphone-ul, a fost acordat în schimbul unei valori, chiar dacă aceasta nu este identificată sau individualizată. Ea ridică de asemenea problema posibilității de a defini noțiunea de „cadou de mică valoare”, în sensul articolului 16 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, prin recurgerea în același timp la valoarea unitară a fiecărui cadou și la un procent al valorii globale a cadourilor atribuite de persoana impozabilă, calculat în raport cu cifra de afaceri a anului precedent. În cazul unui răspuns afirmativ, ea ridică problema dacă plafonul de cinci miimi din cifra de afaceri prevăzut la articolul 3 alineatul (7) din Codul privind TVA-ul nu este într-atât de redus încât să lipsească de efect util articolul 16 al doilea paragraf din această directivă.
- 17 În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În condițiile în care, atunci când se abonează la periodice, noilor abonați li se oferă un cadou (un gadget), în aplicarea articolului 16 din Directiva [2006/112], această ofertă trebuie considerată:
- a) o livrare efectuată cu titlu gratuit, distinctă de operațiunea de abonare la periodice
 - sau
 - b) o parte dintr-o singură operațiune efectuată cu titlu oneros
 - sau
 - c) o parte dintr-un pachet comercial, constituit dintr-o operațiune principală (abonamentul la revistă) și o operațiune accesorie (oferirea cadoului), aceasta din urmă fiind considerată o livrare efectuată cu titlu oneros și parte din abonamentul la revistă?

- 2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare este în sensul că este vorba despre o livrare gratuită, stabilirea unui plafon anual al valorii totale a cadourilor care corespunde unei ponderi de cinci la mie din cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă în anul precedent (care se adaugă la plafonul valorii unitare) este conformă cu noțiunea de «utilizare [a] bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare» prevăzută la articolul 16 al doilea paragraf din Directiva [2006/112]?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, această pondere de cinci la mie din cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă în anul precedent trebuie considerată ca fiind atât de mică încât lipsește de efect util articolul 16 al doilea paragraf din Directiva [2006/112]?
- 4) Această pondere de cinci la mie din cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă în anul precedent, ținând seama și de scopurile pentru care a fost stabilită, încalcă principiile neutralității, egalității de tratament sau nediscriminării și proporționalității?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 18 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 16 primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că oferirea unui cadou de abonare în schimbul încheierii unui abonament la periodice intră în sfera noțiunii de „livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros”, în sensul acestor dispoziții, sau dacă articolul 16 primul paragraf menționat trebuie interpretat în sensul că oferirea unui astfel de cadou, care constituie o operațiune distinctă de operațiunea de abonare, trebuie considerată un transfer de bunuri cu titlu gratuit, în sensul acestei din urmă dispoziții.
- 19 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în scopuri de TVA, fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă. Însă, în cazul în care o operațiune cuprinde mai multe elemente, se pune întrebarea dacă trebuie considerată a fi constituită dintr-o prestație unică sau din mai multe prestații distincte și independente care trebuie apreciate separat sub aspectul TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctele 14 și 15, precum și jurisprudența citată).
- 20 Astfel, în primul rând, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului. Este necesar să se considere că există o prestație unică atunci când mai multe elemente sau acte furnizate clientului de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 21 Pentru a stabili dacă persoana impozabilă efectuează mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică, trebuie să se identifice elementele caracteristice ale operațiunii în cauză, din punctul de vedere al consumatorului mediu. Seria de indicii la care se recurge în acest scop cuprinde diferite elemente, primele, de ordin intelectual și de importanță decisivă, prin care se urmărește să se stabilească caracterul indisociabil sau dissociabil al elementelor operațiunii în cauză și finalitatea sa economică, unică sau nu, iar următoarele, de ordin material și neavând o

importanță decisivă, care vin eventual în susținerea analizei primelor elemente, precum accesul separat sau comun la prestațiile în cauză ori existența unei facturări unice sau distincte (Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 39 și jurisprudența citată).

- 22 În al doilea rând, o operațiune economică constituie o prestație unică în situația în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, alte elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii care au același tratament fiscal precum prestația principală (Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 23 Reiese din jurisprudența Curții că primul criteriu care trebuie luat în considerare în această privință este lipsa unei finalități autonome a prestației din punctul de vedere al consumatorului mediu. Astfel, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 41 și jurisprudența citată).
- 24 Al doilea criteriu, care constituie în realitate un indiciu al primului, ține de luarea în considerare a valorii fiecăreia dintre prestațiile care compun operațiunea economică, una dovedindu-se minimă, chiar marginală, în raport cu cealaltă (Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 25 În speță, din elementele furnizate de instanța de trimitere, rezumate la punctele 9-11 din prezenta hotărâre, reiese că oferirea unor cadouri pentru orice nouă abonare face parte integrantă din strategia comercială a reclamantei din litigiul principal. În plus, potrivit acestei instanțe, abonările sunt considerabil mai numeroase atunci când sunt însoțite de cadouri de abonare.
- 26 Prin urmare, există o legătură clară între oferirea unui cadou și abonarea la revistele reclamantei din litigiul principal. Cu toate acestea, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, această legătură nu pare, pe de o parte, sistematică și, pe de altă parte, suficient de strânsă pentru ca aceste prestații să fie considerate indisociabil legate, în sensul jurisprudenței citate la punctele 20 și 21 din prezenta hotărâre. În această privință, împrejurările că reînnoirea unui abonament nu determină oferirea unui nou cadou și că, pe de altă parte, reclamanta din litigiul principal a desfășurat campanii promoționale fără a oferi cadouri de abonare tind să demonstreze că prestațiile menționate nu sunt indisociabile.
- 27 În schimb, împrejurările din cauza principală par să ilustreze, ceea ce va reveni instanței de trimitere să stabilească, o prestație principală însoțită de o prestație accesorie, în sensul jurisprudenței amintite la punctele 22-24 din prezenta hotărâre. Astfel, oferirea unui cadou de abonament de către reclamanta din litigiul principal noilor abonați constituie un stimulent pentru abonare. Acesta nu are altă finalitate decât să majoreze numărul de abonați la revistele pe care le publică această reclamantă și, prin urmare, să crească profitul pe care ea îl realizează. De altfel, din decizia de trimitere rezultă că reclamanta din litigiul principal, în calculul său comercial, ține seama de faptul că anumiți abonați își vor rezilia abonamentul după plata primei rate lunare, care le permite să păstreze cadoul fără obligația de a rămâne abonați. Nu este mai puțin adevărat că oferirea unui cadou de abonare permite reclamantei din litigiul principal să crească în mod semnificativ, în fiecare an, numărul abonaților săi. Oferirea unui astfel de cadou nu are, așadar, o finalitate autonomă din punctul de vedere al consumatorului mediu, care acceptă să plătească cel puțin o lună de abonament pentru a obține cadoul respectiv.

- 28 În plus, reclamanta din litigiul principal, precum și Comisia Europeană subliniază în mod întemeiat în observațiile lor că respectivul cadou de abonare oferit pentru anii 2015-2018 a permis noilor abonați să beneficieze, în cele mai bune condiții, de serviciul principal al prestatorului, și anume lectura revistelor pentru care a fost încheiat abonamentul, în măsura în care o tabletă, precum și un smartphone permit, de exemplu, consultarea unei versiuni digitale a acestor reviste.
- 29 În consecință, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, rezultă că abonamentul la revistele menționate, pe de o parte, și oferirea unei tablete sau a unui smartphone cu o valoare unitară mai mică de 50 de euro pentru orice nou abonament, pe de altă parte, formează un întreg, abonamentul constituind prestația principală, iar cadoul, o prestație accesorie care are ca unic obiect să încurajeze încheierea unui abonament.
- 30 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 16 primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că oferirea unui cadou de abonare în schimbul încheierii unui abonament la periodice constituie o prestație accesorie prestației principale care constă în livrarea de periodice, ce intră în sfera noțiunii de „livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros”, în sensul acestor dispoziții, și nu trebuie considerată un transfer de bunuri cu titlu gratuit, în sensul articolului 16 primul paragraf menționat.

Cu privire la a doua, a treia și a patra întrebare

- 31 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la celelalte întrebări adresate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 32 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 16 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

oferirea unui cadou de abonare în schimbul încheierii unui abonament la periodice constituie o prestație accesorie prestației principale care constă în livrarea de periodice, ce intră în sfera noțiunii de „livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros”, în sensul acestor dispoziții, și nu trebuie considerată un transfer de bunuri cu titlu gratuit, în sensul articolului 16 primul paragraf menționat.

Semnături