

Affaire C-505/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

25 juillet 2022

Jurisdiction de renvoi :

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Date de la décision de renvoi :

22 juillet 2022

Partie requérante :

Deco Proteste – Editores, Lda.

Partie défenderesse :

Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD :
CENTRO DE ARBITRAGEM
ADMINISTRATIVA

CAAD : Arbitrage fiscal

[OMISSIS]

Objet : TVA. Livraisons de biens. Cadeaux d'un montant inférieur à 50,00 euros dépassant le plafond de 5 ‰ [cinq pour mille] du chiffre d'affaires de l'année précédente. Article 3, paragraphe 3, sous f), II^{ème} partie, et paragraphe 7, du Code de la TVA (ci-après également : le « CIVA ») et article 16, de la directive TVA. Renvoi préjudiciel.

SENTENCE ARBITRALE

Les arbitres désignés pour former le Tribunal Arbitral, constitué le 2 novembre 2021, [OMISSIS] décident ce qui suit :

I. RAPPORT

DECO PROTESTE EDITORES, LDA., ci-après : la « requérante » [OMISSIS] ayant son siège [à] [OMISSIS] Lisbonne, a demandé la constitution d'un Tribunal Arbitral et elle a introduit une demande de décision arbitrale [OMISSIS].

La défenderesse est l'Autoridade Tributária e Aduaneira [l'autorité fiscale et douanière], ci-après également l'« AT ».

La requérante demande à ce que soit constatée l'illégalité et, par voie de conséquence, à ce que soient annulées, la décision de rejet du recours gracieux, [OMISSIS] ainsi que, tant les **autoliquidations de la taxe sur la valeur ajoutée** [ci-après : la « TVA »], **concernant les années 2015, 2016, 2017 et 2018**, d'un montant de **2.562.500,65 euros**, que les **liquidations des intérêts compensatoires et moratoires**, d'un montant de **270 936,70 euros**, qui ont [les unes et les autres] été contestées, résultant de régularisations volontaires d'un montant de 3 472 125,38 euros intervenues au cours de la procédure de contrôle relative à ces années.

La requérante demande en outre à ce que la partie défenderesse soit condamnée à la restitution de l'impôt et des intérêts qu'elle considère comme ayant été indûment versés, majorés des intérêts compensatoires, calculés jusqu'à la date de remboursement intégral, conformément à l'article 43, paragraphe 1, de la Lei Geral Tributária [la loi générale sur les impôts, ci-après : la « LGT »] et à l'article 61 du Código de Procedimento e Processo Tributário [code de contentieux et de procédure fiscale, ci-après : le « CCPT »] [OMISSIS].

[OMISSIS] [Constitution du Tribunal Arbitral Coletivo et désignation des arbitres]

Le Tribunal Arbitral Coletivo [tribunal arbitral collégial, Portugal] a été constitué le 2 novembre 2021.

Le 7 janvier 2022, la défenderesse a joint le dossier administratif (ci-après : le « DA ») et le mémoire en défense, le Tribunal ayant décidé le retrait de ce dernier en raison de son caractère tardif [OMISSIS].

[OMISSIS] Le Tribunal a ordonné la notification des parties, afin qu'elles puissent, si elles le souhaitent, se prononcer sur la possibilité de procéder au renvoi préjudiciel à la Cour de justice en ce qui concerne la notion de cadeaux de faible valeur, tout en invitant la requérante à joindre des copies d'exemples de factures et de contrats d'abonnement [OMISSIS].

Le 3 mars 2022, la requérante a joint des copies de factures, comme demandé par le Tribunal, mais n'a pas produit d'exemplaires de contrats d'abonnement. Elle a ainsi précisé que « *les contrats correspondaient aux mailings qui étaient (et continuent à être) adressés aux clients* », et elle en a joint une copie. Elle a indiqué qu'elle estimait que le renvoi préjudiciel à la Cour était pertinent.

Le 4 mars 2022, la défenderesse s'est également exprimée au sujet du renvoi préjudiciel devant la Cour de justice, elle ne s'y est pas opposée et elle s'est limitée à indiquer que les questions devaient inclure « *la justification de l'existence du plafond de cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'année précédente prévu à l'article 3, paragraphe 7, du CIVA* ».

[OMISSIS]

LA POSITION DE LA REQUÉRANTE

À l'appui de son recours, la requérante invoque une erreur de droit en faisant valoir que :

- a. l'attribution de gadgets à des nouveaux abonnés au moment de leur abonnement à des périodiques de la requérante ne constitue pas une libéralité, en l'absence d'intention d'agir à titre gratuit ;
- b. il s'agit d'une offre commerciale ayant des fins promotionnelles, publicitaires et commerciales. Cette offre est constitué d'une prestation de services (abonnement) liée à une livraison de biens (le gadget) avec une contrepartie pécuniaire incluse dans la valeur de l'abonnement à la revue, à savoir le prix final des revues, plus le gadget ;
- c. ladite attribution est une pratique légale, conforme aux usages commerciaux ;
- d. dès lors qu'il ne s'agit pas d'une libéralité, elle ne relève pas des dispositions de l'article 3, paragraphe 3, sous f), du CIVA, dont la source est l'article 16 de la directive TVA¹, et le nom que la requérante a choisi de lui donner ne saurait conditionner le cadre fiscal en matière de TVA applicable aux produits qu'elle commercialise ;
- e. Toutefois, même à supposer qu'il s'agisse d'un bien offert en cadeau, sa valeur unitaire est inférieure à 50,00 euros, de sorte qu'il relèverait toujours de la notion [de cadeau] de faible valeur prévue à l'article 3, paragraphe 7, du CIVA ;
- f. Le fait que les gadgets attribués dépassent globalement le montant de cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'année précédente serait sans rapport avec la faible valeur du bien transmis, ni avec la concrétisation légale de la notion de « cadeaux de faible valeur » ;

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [JO L 347, 11.12.2006, p. 1], également connue comme la « sixième directive ». Dans la nouvelle directive, il a été procédé à la renumérotation et à la réorganisation de la sixième directive, en maintenant son contenu pratiquement à l'identique, de sorte que la jurisprudence antérieure de la Cour de justice relative à la sixième directive reste en général valide et applicable.

- g. l'interprétation de l'AT viole les dispositions de l'article 3, paragraphe 3, sous f), et paragraphe 7, du CIVA et elle est incompatible avec l'article 16, deuxième alinéa, de la directive TVA ;
- h. la prise en compte du plafond de cinq pour mille du chiffre d'affaires viole également les principes de proportionnalité, de neutralité et d'égalité de traitement ou de non-discrimination, dans la mesure où :
 - i. elle impose des comportements aux opérateurs en limitant leur liberté économique et la neutralité ;
 - ii. elle est excessivement restrictive, dès lors qu'elle prive d'effet utile le contenu de l'article 16 de la directive ;
 - iii. elle discrimine les opérateurs économiques portugais par rapport aux autres opérateurs d'autres États membres qui n'imposent pas un tel plafond ;
 - iv. elle discrimine la requérante par rapport aux opérateurs établis sur le territoire national dont l'activité dépend d'un nombre moins élevé de clients et/ou de marges de commercialisation différentes ; et
 - v. elle va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif de protection efficace des droits du Trésor public, dès lors que le risque que les assujettis fassent des cadeaux de valeur injustifiée est inexistant lorsqu'ils agissent véritablement à des fins commerciales.

La requérante soutient que, étant donné qu'il s'agit de la transposition en droit interne de l'article 16 de la directive TVA, il convient de procéder au renvoi préjudiciel de la présente affaire afin de lever les doutes quant à l'interprétation et la (non)conformité [au droit de l'Union] du régime portugais.

LA POSITION DE LA DÉFENDERESSE

La défenderesse ne s'oppose pas au renvoi préjudiciel et elle ne s'oppose pas non plus à ce que soit soulevée, devant la Cour, la question de la compatibilité, au regard du droit de l'Union européenne, du plafond de cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'année précédente prévu à l'article 3, paragraphe 7, du CIVA, sous réserve de considérer que les États membres jouissent d'une certaine marge d'appréciation en ce qui concerne leur interprétation de la notion de cadeau de faible valeur, pour autant qu'ils ne méconnaissent pas la finalité et la position que cette disposition occupe dans l'économie de la directive TVA. Elle fait valoir que les États membres peuvent fixer des plafonds en prenant en considération diverses circonstances économiques et prévoir des exceptions pour éviter les abus, la limite des cinq pour mille du chiffre d'affaires relevant de cet objectif, en prévenant notamment la possible livraison de deux biens ensemble, « *mais en déclarant l'un*

comme transmis à titre onéreux soumis au taux réduit [de TVA] et l'autre formellement comme cadeau gratuit, mais qui en substance, s'il était transmis à titre onéreux, constituerait une livraison de biens au taux normal ».

II EXCEPTIONS ET NULLITÉS SUCEPTIBLES D'AFPECTER LA PROCÉDURE

Le Tribunal a été régulièrement constitué et il compétent *ratione materiae* pour connaître des actes d'autoliquidation de la TVA et de liquidation des intérêts moratoires et compensatoires litigieux [OMISSIS].

[OMISSIS] [considérations relatives à la procédure nationale]

Aucune question s'opposant à l'examen au fond n'a été identifiée.

III) MOTIFS DE FAIT

1. FAITS ÉTABLIS

Aux fins de la décision, il convient de tenir compte des faits suivants :

- A. DECO PROTESTE EDITORES, LDA.**, ici la requérante, est une société commerciale ayant pour objet « *d'éditer des revues et d'autres publications d'information sur la défense des consommateurs* » en développant, par l'intermédiaire de ses éditions, des périodiques ayant vocation à informer et à protéger les consommateurs, qu'elle vend par le biais d'un système d'abonnement [OMISSIS].
- B.** La requérante fait partie intégrante du groupe international d'EUROCONSUMERS, qui regroupe diverses organisations de promotion et de défense des intérêts des consommateurs, y compris des entreprises qui, comme la requérante, exercent une activité d'édition en publiant des revues spécialisées dans le domaine des droits, de la protection et de la défense des consommateurs [OMISSIS]
- C.** Lesdites entreprises, quant à elles, sont liées à des entités de défense des droits des consommateurs européens, à savoir : DECO – association portugaise de défense des consommateurs (Portugal) ; Altroconsumo – association italienne de défense des consommateurs (Italie) ; OCU – association espagnole de défense des consommateurs (Espagne) ; et Test Achats ou Test ANNKOOP – association belge de défense des consommateurs (Belgique) [OMISSIS].
- D.** La requérante a adopté un modèle commercial fondé sur l'abonnement à des publications périodiques (revues), notamment REVISTA PROTESTE, REVISTA DINHEIRO E DIREITOS, TESTE SAÚDE et PROTESTE

- INVESTE. Les revues sont commercialisées exclusivement au moyen du système d'abonnement [OMISSIS].
- E.** Afin d'assurer financièrement son activité, la requérante a besoin d'un grand nombre d'abonnés à ses revues [OMISSIS].
- F.** Pour la promotion commerciale et le démarchage de nouveaux abonnés/clients, la requérante adopte plusieurs techniques de marketing, y compris le « marketing direct » ou « paper mailing » par l'envoi de lettres papier à des abonnés potentiels, ou « e-marketing », via des courriels adressés auxdits clients potentiels, et le « télémarketing » [OMISSIS].
- G.** Dans ce contexte, en vue d'attirer ou de démarcher des clients à grande échelle, la requérante effectue des campagnes promotionnelles en attribuant aux clients qui adhèrent à un plan d'abonnement le droit de recevoir, en plus des revues objet de l'abonnement, un cadeau/prime consistant dans un gadget pouvant être une tablette ou un smartphone, à condition que sa valeur unitaire soit toujours inférieure à 50,00 euros, en procédant à cette fin à des acquisitions intracommunautaires dans le cadre desquelles elle applique la *reverse charge* (autoliquidation) en liquidant et en déduisant la TVA [OMISSIS].
- H.** La « cadeau d'abonnement » est remis à l'abonné, envoyé par courrier avec les revues, après la conclusion d'un contrat d'abonnement à des publications et le paiement de la première mensualité de l'abonnement qui est égale aux mensualités suivantes, étant précisé que, dans les lettres envoyées aux clients, qui fonctionnaient comme « les contrats », et qui étaient retournées par les clients avec l'indication de leur IBAN et l'autorisation de prélèvement direct, on peut lire, entre autres : « (...) *Je recevrais une fantastique tablette en cadeau de bienvenue. Ainsi, je paye seulement 6,95 euros par mois au lieu de 14 euros. Afin de payer mon abonnement, je remplis maintenant l'autorisation de prélèvement SEPA (...) Il [me] sera possible de procéder à l'annulation de l'abonnement à n'importe quel moment (...)* » [OMISSIS].
- I.** Lors des campagnes de [démarchage] de nouveaux abonnés au cours desquelles sont attribués lesdits cadeaux, les adhésions/souscriptions d'abonnements sont considérablement supérieures à ce qu'elles sont lorsque lesdites techniques d'attraction de clients ne sont pas utilisées. Pour cette raison, étant donné son efficacité, cette méthodologie de promotion commerciale a été historiquement utilisée par la requérante et par les autres entités du groupe EUROCONSUMERS [OMISSIS].
- J.** Une partie des nouveaux abonnés/clients annule l'abonnement à partir du deuxième mois et une partie substantielle avant la fin de la première année. La requérante n'impose pas de durée d'abonnement, de sorte que les clients

qui payent seulement un ou deux mois conservent le cadeau et ne sont aucunement pénalisés [OMISSIS].

K. La valeur globale des primes attribuées aux nouveaux abonnés a dépassé, pour chacune des années antérieures² à celles des corrections en cause, cinq pour mille du chiffre d'affaires de la requérante [OMISSIS].

L. Les factures émises par la requérante en ce qui concerne les mensualités des revues ayant fait l'objet d'abonnements avec attribution de cadeaux contiennent les mentions [suivantes] :

- a. le montant de l'abonnement à la (ou aux) revue(s), avec application du taux réduit de 6 % sur le montant correspondant ; et, dans certains cas,
- b. la « cotisation à DECO » facturée sous le régime de l'exonération de la TVA en vertu de l'article 9 du CIVA,

en d'autres termes, les factures émises ne comportent aucune référence à la livraison/attribution de primes ou de cadeaux de bienvenue [OMISSIS].

M. En 2019, une procédure de contrôle externe a été menée à l'égard de la requérante, concernant l'Imposto sobre o rendimento das Pessoas coletivas (impôt sur les bénéfices des sociétés, ci-après, l'IRC)], ainsi que la TVA pour les années 2015, 2016, 2017 et 2018 [OMISSIS].

N. À l'issue de ladite procédure, en maintenant la notion de « cadeau » adoptée par la requérante, celle-ci s'est vue proposer dans le projet de rapport des corrections de TVA d'un montant global de 3 472 125,38 euros pour dépassement du plafond de cinq pour mille prévu par la loi portugaise pour limiter les « cadeaux de faible valeur ». Ce chiffre (corrections) est réparti entre les années concernées selon les modalités suivantes :

- a. 2015 – 1.496.614,81 euros ;
- b. 2016 – 877.529,54 euros ;
- c. 2017 – 604.495,72 euros ;
- d. 2018 – 493.485,31 euros,

la valeur d'achat des gadgets attribués par la requérante aux nouveaux abonnés pour chacune des années ayant été :

² Les années antérieures sont 2014, 2015, 2016 et 2017, en lien avec les corrections effectuées de 2015 à 2018.

- aa) 2015 – 6.714.047,11 euros ;
- bb) 2016 – 4.051.000,25 euros ;
- cc) 2017 – 2.878.369,57 euros ;
- dd) 2018 – 2.387.899,57 euros.

[OMISSIS]

- O.** La requérante a volontairement présenté des déclarations rectificatives pour le mois de décembre de chacune des années 2015 à 2018, en procédant à l'autoliquidation des montants de TVA mentionnés au point précédent qui, compte tenu de la consommation de montants de crédit d'impôt en faveur de la requérante, ont abouti au paiement effectif (dépense monétaire) de 2 851 551,41 euros, dont 270 936,70 euros d'intérêts moratoires et compensatoires [OMISSIS].
- P.** Par la suite, le rapport de contrôle fiscal, qui est reproduit ci-après dans sa partie pertinente en l'espèce, a été établi :

« [...]

I.4. CONCLUSIONS DE LA PROCÉDURE DE CONTRÔLE – RÉSUMÉ

Dans le cadre de la procédure de contrôle portant à la fois sur l'IRC et sur la TVA, au titre de l'exercice 2015, et uniquement sur la TVA pour les exercices 2016, 2017 et 2018, des irrégularités ont été constatées [OMISSIS] :

Régularisations volontaires

- **2015 – TVA – Impôt** : 1.496.614,81 euros [OMISSIS] ;
- **2016 – TVA – Impôt** : 877.529,54 euros [OMISSIS] ;
- **2017 – TVA – Impôt** : 604.495,72 euros [OMISSIS] ;
- **2018 – TVA – Impôt** : 493.485,31 euros [OMISSIS].

[...]

II. OBJECTIFS, CHAMP D'APPLICATION ET PORTÉE DE LA PROCÉDURE DE CONTRÔLE

II.1. [OMISSIS] période au cours de laquelle la procédure a été menée

[OMISSIS] des procédures de contrôle externes ont été ordonnées pour les exercices 2015, 2016, 2017 et 2018 en ce qui concerne l'assujetti **DECO PROTESTE EDITORES LDA** [OMISSIS].

[...]

II 2. Motivation, champ d'application et portée temporelle

2015

Pour l'exercice 2015, l'action d'inspection a résulté de la proposition d'ouverture d'une procédure de contrôle [OMISSIS].

Elle a été engagée en tant qu'action externe, au titre de l'exercice 2015 [OMISSIS], en raison de la découverte de situations susceptibles d'être examinées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'action externe partielle ayant été ouverte aux impôts IRC et TVA.

2016, 2017 e 2018

Pour les exercices 2016, 2017 et 2018, les actions de contrôle ont résulté du fait que, au cours de l'examen de l'exercice 2015, des situations susceptibles d'être examinées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) avaient été constatées, de sorte que, en tant que procédures externes, elles ont été ouvertes à titre partiel à la TVA.

II.3 Objet social et cadre fiscal de l'Activité exercée

L'objet social de la société DECO PROTESTE EDITORES LDA [OMISSIS], est d'« éditer des revues et d'autres publications d'information sur la défense des consommateurs ».

Selon l'assujetti, son objet social consiste « dans le développement, par l'intermédiaire de ses éditions, des périodiques ayant vocation à informer et à protéger les consommateurs, qu'il vend par le biais d'un système d'abonnement.

Il convient de relever que DECO PROTESTE fait partie du GROUPE international EUROCONSUMERS.

EUROCONSUMERS est un groupe international d'organisations de consommateurs créé pour promouvoir et défendre les intérêts des consommateurs, résoudre leurs problèmes et les aider à exercer leurs droits fondamentaux. C'est une organisation à but non lucratif formée par les organisations de protection des consommateurs suivantes :

1. DECO, association portugaise pour la protection des consommateurs ;
1. Altroconsumo, association italienne de défense des consommateurs ;
2. l'OCU, association espagnole de défense des consommateurs ;
3. Test-Achats ou Test ANNKOOP, association belge de défense des consommateurs ;

4. **PROTESTE**, association brésilienne de protection des consommateurs.

DECO Associação Portuguesa para a Defesa do Consumidor est la plus grande et la plus ancienne association portugaise de protection des consommateurs et elle est née le 12 février 1974 de l'Association pour le développement économique et social (SEDES).

En 1978, le premier numéro de la revue PRO TESTE, destinée à être distribuée aux membres de l'association, a été éditée. En 1986, elle a commencé la professionnalisation de ses cadres non seulement pour les questions liées à la diffusion des recherches sur des produits et des services, mais aussi pour l'édition de la revue PRO TESTE dont la publication a commencé au mois de janvier de cette année-là. Le soutien juridique aux membres a débuté la même année.

Cette nouvelle stratégie de DECO a reçu un soutien financier tant de la part du gouvernement portugais, à travers ce qui s'appelait alors l'institut de défense des consommateurs, que de la part de la Commission européenne – DGXI et du BEUC [organisation européenne des consommateurs], qui constitue l'organisation faitière au niveau européen des organisations de consommateurs.

Étant donné la nécessité d'élargir et de professionnaliser l'équipe éditoriale, DECO a, avec EUROCONSUMERS, fondé, en 1991, une maison d'édition – EDIDECO, EDITORES PARA A DEFESA DO CONSUMIDOR, LDA, devenue DECO PROTESTE.

Au fil des années, le nombre de publications a été élargi et, en 2011, DECO PROTESTE éditait, outre PRO TEST, TEST SAÚDE, DINHEIRO E DIREITOS et PROTESTE INVESTE. Sous la désignation DECO PROTESTE – Guides pratiques, DECO édite divers livres sur les thèmes les plus variés : informatique, bricolage, économie, assurances, droits des consommateurs, droits des travailleurs, santé, sécurité, entre autres.

II.3.1. En matière d'IRC

[...]

II.3.1 En matière d'IRC

Selon la base de données de l'autorité fiscale et douanière (AT), DECO PROTESTE a commencé son activité le 1^{er} mai 1991, elle relevait, pour les exercices concernés, du régime général d'imposition et, en termes d'activité, du code d'activité économique (CAE) :

Principal : 58140 – ÉDITION DE REVUES ET D'AUTRES PUBLICATIONS PÉRIODIQUES.

Secondaire 1 : 85593 – AUTRES ACTIVITÉS ÉDUCATIVES, N.E.

Secondaire 2 : 85591 – FORMATION PROFESSIONNELLE

Secondaire 3 : 70220 – AUTRES ACTIVITÉS DE CONSEIL POUR LES AFFAIRES ET LA GESTION

II.3.2. En matière de TVA

Au titre de la TVA, l'assujetti relève du régime normal, mensuel.

II.4. Représentants fiscaux de l'assujetti

[...]

II.5. Exécution formelle des obligations fiscales/existence de dettes fiscales

[OMISSIS] [exécution par la requérante de ses obligations déclaratives]

II.6. Violation de l'obligation d'émission de factures

DECO PROTESTE est une entreprise éditant des revues spécialisées. Les revues et guides pratiques qui sont publiés visent à informer, défendre et soutenir les consommateurs.

Ces dernières sont les revues que DECO PROTESTE elle-même présente ainsi :

- *PROTESTE – c'est dans cette revue mensuelle que se trouve une grande partie de nos tests de petits et gros électroménager, de matériel technologique, de gadgets dernier cri, et d'automobiles, entre autres produits. Nous présentons également des enquêtes et des études pour [permettre aux consommateurs de] trouver les meilleurs services aux meilleurs prix.*
- *TESTE SAÚDE – Promeut la qualité et la sécurité des produits et services de santé, elle permet de décider sur la base de preuves scientifiques et elle lutte pour l'accès aux soins de santé, aux médicaments et pour leur qualité, et pour la sécurité alimentaire. Revue bimestrielle. Après un an d'abonnement, vous recevez gratuitement la carte santé, donnant accès à des réductions sur des consultations, à un service de médecine à domicile, à l'envoi de médicaments, entre autres services, pour l'ensemble du ménage.*
- *DINHEIROS & DIREITOS – Économisez des centaines d'euros chaque année et recevez les informations juridiques adéquates pour défendre vos droits avec cette revue bimestrielle. Crédit au logement, assurances, fiscalité, clauses contractuelles et commissions bancaires sont quelques-unes des domaines d'action et des thèmes complexes que nous simplifions. En vous abonnant vous recevrez également le guide fiscal, un supplément annuel pour les abonnés à DINHEIROS & DIREITOS, qui vous aide à remplir la déclaration IRS et à respecter vos obligations fiscales.*

- *PROTESTE INVESTE propose les conseils financiers de DECO PROTESTE au moyen de publications hebdomadaires et mensuelles. Elle se consacre à l'analyse de produits financiers, tels que des obligations, des fonds, des dépôts à terme, des produits structurés, immobiliers et les meilleures alternatives pour investir et épargner. Elle met également à disposition des lignes téléphoniques d'aide et des actions de formation en ligne et en présentiel.*

- *EDIÇÕES ESPECIAIS – Plus de 60 titres sur la copropriété, la location, les impôts (guide fiscal), l'emploi, la santé et le bien-être, l'alimentation, le sport, entre autres thèmes. Les abonnés à PROTESTE peuvent demander chaque mois un guide du catalogue (voir le catalogue complet des guides pratiques et commander sur la boutique en ligne). En vous abonnant à la GUIA DE VINHOS, vous bénéficiez d'avantages exclusifs. Chaque année, dans le guide, nous faisons figurer un dossier spécial sur un certain type de vin ou sur une région particulière. Comment lire une étiquette, servir, déguster et conserver [les vins], sont certaines des informations que vous y trouverez également.*

Le démarchage visant à obtenir des abonnés permet également à DECO, l'association pour la protection des consommateurs, de trouver de nouveaux membres. Si l'abonné à la revue accepte de devenir membre de DECO, DECO PROTESTE encaisse et facture la cotisation au nom de DECO, celle-ci étant [finalement soustraite] des ventes et son montant étant versé à DECO.

Ainsi, les revenus proviennent essentiellement :

- *des abonnements aux revues ;*
- *de prestations de service intra-groupe (répercussion de charges).*

Quelques documents sélectionnés par échantillonnage ont été analysés. Il a été constaté comme suit :

DECO PROTESTE n'émet des factures pour ses abonnés qu'à la demande.

[...]

VI – RÉGULARISATIONS EFFECTUÉES PAR L'ASSUJETTI AU COURS DE LA PROCÉDURE DE CONTRÔLE

VI.1. Régularisations en matière de TVA – cadeaux aux clients – 2015

Nous avons constaté que DECO PROTESTE a offert des tablettes, des téléphones mobiles, etc. aux nouveaux clients (abonnés).

Pour ce faire, au cours de l'exercice 2015, il est apparu qu'elle a acquis ce type de biens auprès des fournisseurs belge TEST ACHATS et italien ALTROCONZUMO. S'agissant d'acquisitions intracommunautaires, DECO

PROTESTE a appliqué l'« autoliquidation » et elle a acquitté et déduit la TVA de ces biens.

Ces biens se trouvent en « stock », comptabilisés sur le compte [OMISSIS] « STOCKS-CADEAUX » et, au fur et à mesure de l'acquisition de nouveaux clients, le bien offert est comptabilisé comme une charge, sur le compte [OMISSIS] « CONSOMMATIONS CADEAUX ».

Sur le compte [OMISSIS] « CONSOMMATIONS CADEAUX », outre **les cadeaux**, est également comptabilisée la valeur des biens qui, n'ayant pas été offerts, sont **retournés** aux fournisseurs eux-mêmes, en contrepartie du compte de revenus [OMISSIS] « REFACTURATION GADGETS ».

S'agissant des cadeaux aux clients, les opérations au titre de la TVA ont été analysées conformément au régime de livraison à titre gratuit d'échantillons et de cadeaux de faible valeur prévu à l'article 3, paragraphe 3, sous f), lu conjointement avec l'article 3, paragraphe 7, du CIVA.

En réalité, l'article 3 du CIVA définit la notion de livraison de biens et le paragraphe 3, sous f), de cet article considère comme telle la livraison à titre gratuit de biens lorsque, pour ces biens ou les éléments qui les constituent, il y a eu déduction totale ou partielle de la taxe, les échantillons et les cadeaux de faible valeur étant toutefois exclus du régime établi sous f) et conformément aux usages commerciaux.

À cet égard, il convient, à la lecture du rescrit fiscal – fiche de doctrine, affaire n.° 731, par décision du directeur général du 15 juin 2010, portant sur cette matière – de déterminer la situation en matière de TVA des bonus, cadeaux et réductions ainsi que des biens contenant de la publicité :

– « [OMISSIS]

6. Il découle de ce qui précède que la livraison de produits autres que ceux facturés au client constitue un cadeau, qui sera taxé ou non à la TVA, selon sa valeur unitaire.

7. Dès lors, il y a lieu de recourir aux dispositions de l'article 3, paragraphe 3, sous f), du CIVA, aux termes duquel sont considérés comme des livraisons de biens, les livraisons gratuites de biens de l'entreprise lorsque, pour ceux-ci, la déduction complète ou partielle de la taxe a eu lieu.

8. Toutefois, il n'y a pas d'assujettissement à la taxe, même s'il y a eu déduction totale ou partielle de la TVA contenue dans les biens faisant l'objet d'une livraison à titre gratuit, dans les cas où, conformément à l'article 3, paragraphe 7, du CIVA, il s'agit de cadeaux d'une valeur unitaire égale ou inférieure à 50,00 euros et dont la valeur globale annuelle n'excède pas cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'assujetti au cours de l'année civile précédente, conformément aux usages commerciaux.

9. Si la valeur du cadeau dépasse celle fixée à l'article 3, paragraphe 7 du CIVA, la liquidation de la taxe est obligatoire, sauf, naturellement, si le droit à déduction de la taxe y afférente en amont n'a pas été exercé.

10. Le cadeau peut être constitué de biens commercialisés ou produits par elle-même ou de biens acquis auprès de tiers.

11. Lorsque la valeur de la livraison à titre gratuit des biens dépasse celle fixée à l'article 3, paragraphe 7, du CIVA et s'il s'agit de biens qui se trouvent être exonérés de la TVA, au motif que la taxe qui a grevé leur acquisition a été déduite en tout ou en partie, leur livraison est assimilée à une livraison de biens à titre onéreux et elle est soumise à imposition.

12. Dans ce cas, leur base d'imposition respective, conformément à l'article 16, paragraphe [2], sous b), du CIVA, est le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut, le prix de revient, reportés au moment de la réalisation des opérations.

[OMISSIS] » -

La valeur unitaire des cadeaux a été analysée et il est apparu qu'elle est inférieure à 50,00 euros, de sorte que ces cadeaux sont exclus du régime de livraison à titre gratuit d'échantillons et de cadeaux de faible valeur, conformément aux usages commerciaux, « à supposer que la valeur annuelle des cadeaux n'excède pas cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'entreprise l'année précédente ».

Or, si l'on compare la valeur totale des cadeaux, en 2015, qui s'élevait à 6.714.047,11 euros (montant enregistré au compte [OMISSIS] « CONSOMMATIONS CADEAUX » diminuée de la valeur des biens retournés aux fournisseurs, enregistrée au compte [OMISSIS] « REFACTURATION – GADGETS »), avec le chiffre d'affaires de l'année précédente, qui s'élevait à 41.405.239,45 euros, et qu'on la multiplie par cinq pour mille, nous confirmons que la valeur annuelle des cadeaux, en 2015 dépassait la limite de 6.507.020,91 euros. Le droit à déduction ayant été exercé lors de l'achat de ces cadeaux, ce montant est soumis au régime de livraison à titre gratuit des échantillons et cadeaux et, conformément à l'article 3, paragraphe 7, du CIVA, il est obligatoire de liquider la TVA de cette livraison à titre gratuit.

Nous avons constaté, lors de l'analyse des exercices ultérieurs, que la procédure a été maintenue, de sorte que, si l'on procède à la même analyse, il en résulte un défaut de liquidation de la TVA, conformément à l'article 18, paragraphe 1, du CIVA, sur les dernières déclarations de l'année, à savoir : 201512, 201612, 201712 et 201812.

<i>Description</i>	<i>Valeur en euros</i>			
<i>Année n</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>

Chiffre d'affaires (n-1)	<i>a</i>	41 405 239,45	47 130 883,22	50 025 465,74	48 462 250,31
<i>plafond 5 %</i>	<i>b</i>	0,005	0,005	0,005	0,005
Limite des cadeaux pour (n)	<i>c = AxB</i>	207 026,20	235 654,42	250 127,33	242 311,25
<i>Consommation cadeaux —611 (n)</i>	<i>d</i>	6 769 151,20	4 126 492,95	3 292 247,65	2 387 899,57
<i>refacturation gadgets —71500010 (n)</i>	<i>et</i>	55 104,09	75 492,70	413 878,08	-
<i>cadeaux 611 (n)</i>	<i>f=d-e</i>	6 714 047,11	4 051 000,25	2 878 369,57	2 387 899,57
<i>Excède = Livraison à titre gratuit</i>	<i>g = f-c</i>	6 507 020,91	3 815 345,84	2 628 242,24	2 145 588,32
<i>Taux TVA 23 %</i>	<i>h</i>	0,23	0,23	0,23	0,23
Correction de TVA liquidée	<i>L = g x h</i>	1 496 614,81	877 529,54	604 495,72	493 485,31

Au cours de la procédure de contrôle, le contribuable a volontairement régularisé sa situation fiscale et il a **procédé** à la liquidation de la TVA pour la période 201512 pour la somme de **1.496.614,81** euros [OMISSIS].

[OMISSIS]

Il est ainsi constaté que la correction proposée précédemment a été [volontairement] régularisée [pour] l'exercice 2015.

Pour les exercices suivants, l'assujetti a corrigé ses déclarations de TVA après l'envoi des lettres de rappel et avant le début de la procédure de contrôle.

[...] ».

VII – INFRACTIONS CONSTATÉES

[...]

VIII – AUTRES ÉLÉMENTS PERTINENTS

VIII.1. Régularisations en matière de TVA – cadeaux aux clients – 2016, 2017 et 2018

Après l'envoi de la lettre de rappel [OMISSIS] relative aux exercices 2016, 2017 et 2018, l'assujetti, en vertu du principe de coopération, conformément à l'article 59 de la LGT, a procédé à l'envoi des éléments attestant de la régularisation de sa situation fiscale et il a spontanément demandé le paiement des amendes réduites avant le début de la procédure de contrôle. [OMISSIS]

*Avant le début de la procédure de contrôle, le contribuable a volontairement régularisé sa situation fiscale et il a **procédé** à la liquidation de la TVA pour les périodes suivantes :*

- a. 201612 pour 877.529,54 euros ;*
- b. 201712 pour 604.495,72 euros ;*
- c. 201812 pour 493 485,31 euros.*

[OMISSIS]

Il apparaît ainsi que les corrections proposées précédemment ont été volontairement régularisées pour les exercices 2016, 2017 et 2018.

[OMISSIS]

[...] »

- Q.** L'AT a procédé au redressement des intérêts moratoires et des intérêts compensatoires pour un montant total de 270.936,70 euros, qui ont été versés par la requérante [OMISSIS]
- R.** La requérante ne s'est pas conformée aux autoliquidations de TVA effectuées, dans le respect de l'avis de la défenderesse présenté dans le rapport de contrôle des impôts, au moyen de déclarations rectificatives pour les années 2015, 2016, 2017 et 2018, et elle a introduit un recours gracieux demandant l'annulation de ces autoliquidations et, ainsi, des liquidations des intérêts moratoires et compensatoires auxquels elle avait été soumise [OMISSIS].
- S.** La réclamation gracieuse a été rejetée, par ordonnance du 11 mai 2021 du Directeur adjoint de la direction des finances de Lisbonne [OMISSIS], notifiée à la requérante par lettre du 12 mai 2021 [OMISSIS].
- T.** Constituent des motifs de rejet du recours gracieux les transcriptions suivantes :

« [...] »

V. EXAMEN DE LA DEMANDE ET AVIS

17. Les avis d'imposition contestés en l'espèce ont résulté de la soumission volontaire des déclarations périodiques rectificatives – périodes 2015-12, 2016-12, 2017-12 et 2018-12 [OMISSIS].

18. Comme décrit ci-dessus, la réclamante indique que, dans le cadre de son activité, elle édite des périodiques, qui sont commercialisés au moyen d'un système d'abonnement mensuel, et que, pour chaque abonnement souscrit,

un cadeau est attribué à l'abonné, d'une valeur unitaire inférieure à 50,00 euros, et elle fait valoir que les cadeaux ne constituent pas des biens offerts en cadeau, dès lors qu'ils sont remis du fait de leur livraison en tant que biens (dans le cadre d'une livraison de biens).

19. À cet égard, il convient de citer le rescrit fiscal – fiche de doctrine, affaire n.° 731, (décision du directeur général du 15 juin 2010), dans lequel il est précisé que « la livraison de produits autres que ceux facturés au client constitue un cadeau qui sera taxé ou non à la TVA, selon sa valeur unitaire [...] Le cadeau peut être constitué de biens commercialisés ou produits par elle-même ou de biens acquis auprès de tiers », partant, en l'espèce, il s'agit de cadeaux offerts aux clients.

20. Il convient de souligner aux fins du présent recours [gracieux] que les opérations effectuées qui ont entraîné les corrections citées lors de la procédure de contrôle relèvent, en matière de TVA, du régime de livraison à titre gratuit d'échantillons et de cadeaux de faible valeur, prévu à l'article 3, paragraphe 3, sous f), lu conjointement avec l'article 3, paragraphe 7, du CIVA.

21. La notion de livraison de biens qui y est définie (article 3 du CIVA), considère comme telle la livraison à titre gratuit de biens lorsque, pour ces biens ou les éléments qui les constituent, il y a eu déduction totale ou partielle de la taxe.

22. Toutefois, sont exclus du régime établi au paragraphe 3 sous f), du CIVA, les biens non destinés à la commercialisation ultérieure qui, par leurs caractéristiques ou par leur taille différente de celle du produit constituant l'unité de vente, visent, sous forme d'échantillon, à présenter ou à promouvoir des biens produits ou commercialisés par l'assujetti lui-même, ainsi que les cadeaux d'une valeur unitaire égale ou inférieure à 50 euros et dont la valeur globale annuelle n'excède pas cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'assujetti au cours de l'année civile précédente, conformément aux dispositions de l'article 3, paragraphe 7, du CIVA.

23. Cependant, ainsi qu'il est indiqué dans le rapport des services d'inspection fiscale (SIT), « [...] la comparaison de la valeur totale des cadeaux, en 2015, qui s'est élevée à 6 714 047,11 euros (...), au chiffre d'affaires de l'année précédente, qui s'est élevé à 41 405 239,45 euros, multiplié par cinq pour mille, permet de confirmer que la valeur annuelle des cadeaux a, en 2015, dépassé le plafond de 6.507.020,91 euros »

24. La même analyse a été effectuée pour les années suivantes, 2016, 2017 et 2018, et elle a conduit à un résultat identique.

25. Or, le droit à déduction ayant été exercé lors des achats de ces cadeaux, cette valeur est soumise au régime de livraison à titre gratuit d'échantillons

et de cadeaux et l'impôt (TVA) est obligatoire pour cette livraison à titre gratuit, conformément à l'article 3, paragraphe 7 du CIVA.

26. S'agissant de l'exclusion du champ d'application de la TVA des cadeaux de faible valeur, outre la référence à des valeurs quantitatives, le renvoi aux usages commerciaux implique obligatoirement l'existence d'un but commercial, afin de ne pas couvrir les libéralités dépourvues de toute intention de divulgation ou de promotion de l'image de l'entreprise ou de ses produits, dans la relation qu'elle établit avec les autres.

27. La loi portugaise, suivant la ligne de la directive TVA, recourt à une clause générale ou à une notion indéterminée pour la définition des cadeaux non assimilables à des livraisons à titre onéreux. Les cadeaux à exclure du régime général d'assimilation des livraisons à titre gratuit à des livraisons à titre onéreux doivent être de « faible valeur » et doivent être « conformes aux usages commerciaux ».

28. Compte tenu de ce que nous avons décrit plus haut, nous considérons comme correcte l'interprétation des faits et de la loi effectuée par l'inspection fiscale et, par conséquent, l'apurement des avis d'imposition contestés en l'espèce.

29. Au vu de ce qui précède, il y a lieu de conclure que les liquidations litigieuses constituent la régularisation des anomalies constatées lors de la procédure de contrôle, étant entendu que le rapport de contrôle y afférent explicite dûment le cadre légal applicable à la situation en cause ainsi que les faits qui ont justifié les irrégularités constatées.

30. En l'espèce, la réclamante joint à sa demande des documents en tous points identiques à ceux qui avaient déjà été présentés dans le cadre de la procédure de contrôle, sans apporter aucun élément nouveau susceptible de remettre en cause les corrections effectuées.

31. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la prétention de la réclamante quant à l'annulation des avis d'imposition contestés pour les années 2015, 2016, 2017, 2018 et 2019.

32. [OMISSIS]. [charge de la preuve]

33. [OMISSIS] [...] » [absence d'appréciation du droit à des intérêts compensatoires]

U. Le 6 août 2021, étant donné qu'elle contestait lesdites autoliquidations de TVA, les liquidations d'intérêts moratoires et d'intérêts compensatoires ainsi que le rejet du recours gracieux dirigé contre ces actes fiscaux, la requérante a introduit la demande de constitution du Tribunal Arbitral qui a donné lieu à la présente procédure.

2. FAITS NON ÉTABLIS

Il n'est pas établi que la périodicité de l'abonnement aux publications de la requérante, donnant pour les nouveaux abonnés le droit au « cadeau d'abonnement », doit être « annuelle » [OMISSIS].

[OMISSIS]

3. MOTIVATION DE LA DÉCISION EN MATIÈRE FACTUELLE

[OMISSIS]

[OMISSIS] [considérations de fait et de preuve non pertinentes aux fins de la demande de décision préjudicielle]

IV. EN DROIT

1. LES QUESTIONS AUXQUELLES IL CONVIENT DE RÉPONDRE

Les questions en cause dans la présente affaire portent sur le point de savoir de quel régime relève l'attribution de cadeaux (en l'espèce, de gadgets) par la requérante à de nouveaux abonnés à ses périodiques, dans le cadre des campagnes promotionnelles de démarchage. Elles concernent en substance deux points :

- le premier est de savoir si cette attribution constitue un véritable cadeau ou livraison à titre gratuit au sens de la TVA ou si, en revanche, il s'agit d'une offre commerciale globale avec contrepartie pécuniaire, dans laquelle l'abonnement à la ou aux revues est lié à la livraison du cadeau (le gadget), la valeur reçue étant le prix de la transaction pour l'ensemble commercialisé, qui comprend les revues et le gadget. Autrement dit, dans cette dernière hypothèse, une partie du prix supporté par les abonnés correspondrait au paiement/contrepartie de l'acquisition du gadget, de sorte qu'il n'existerait aucune libéralité et aucune soumission aux dispositions de l'article 3, paragraphe 3, sous f), du CIVA ;
- en second lieu, s'il s'avère que l'attribution du gadget constitue un cadeau ou une livraison à titre gratuit de biens, sa valeur unitaire étant toujours inférieure à 50,00 euros, il s'agit de déterminer si l'établissement, à l'article 3, paragraphe 7, du code de la TVA, avec le plafond quantitatif unitaire de 50,00 euros, d'un plafond quantitatif global de cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'assujetti (rapporté à l'année précédente) pour les cadeaux attribués, est conforme aux dispositions de l'article 16, deuxième alinéa, de la directive TVA et constitue un critère approprié à la détermination de la notion de « cadeaux de faible valeur » prévue par cette règle. Dans l'affirmative, il convient de déterminer si ledit plafond de cinq

pour mille du chiffre d'affaires viole les principes de proportionnalité, de neutralité et d'égalité de traitement, ainsi que de non-discrimination.

Il est intéressant de souligner que les deux parties s'accordent à considérer que l'attribution de gadgets sur le modèle décrit ci-dessus est une pratique légitime, dans le cadre des usages commerciaux, et qu'elle a pour but d'attirer et de capter de nouveaux clients.

2. CADRE LÉGAL

Il importe tout d'abord d'évoquer les dispositions du code de la TVA portugais, en particulier son article 3, paragraphes 1 et 3, sous f), et paragraphe 7, ainsi que le régime de la directive TVA (2006/112/CE, du 28 novembre 2006), dont les dispositions respectent le droit interne, conformément aux prescriptions de l'article 8, paragraphe 4, de la Constitution³ et au principe de primauté du droit de l'Union européenne⁴.

EN DROIT INTERNE

L'article 3, paragraphes 1 et 3, sous f), et paragraphe 7, du code de la [TVA] énonce ce qui suit :

« Article 3

Notion de livraison de biens

1 – Est considéré, en général, comme livraison de biens le transfert à titre onéreux de biens corporels sous une forme correspondant à l'exercice du droit de propriété.

[...]

3 – [Sont] également considérées comme des livraisons de biens, au sens du paragraphe 1 de cet article : [...] [...]

f) Sous réserve des dispositions de l'article 26, l'affectation permanente des biens de l'entreprise, à l'usage propre de son titulaire, du personnel ou plus généralement à des fins étrangères à celle-ci, ainsi que leur livraison à titre

³ Cette norme du texte fondamental dispose que : « 4. Les dispositions des traités qui régissent l'Union européenne et les normes adoptées par ses institutions, dans l'exercice de leurs compétences respectives, sont applicables dans l'ordre juridique interne, dans les termes définis par le droit de l'Union, dans le respect des principes fondamentaux de l'état de droit démocratique ».

⁴ [OMISSIS] [Doctrines nationale].

gratuit, lorsque ces biens ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction totale ou partielle de la taxe ; (c'est nous qui soulignons)

[...]

7. *Sont exclus du régime établi au paragraphe 3 sous f), tel que défini par arrêté du ministre des Finances, les biens non destinés à la commercialisation ultérieure qui, par leurs caractéristiques ou par leur taille différente de celle du produit constituant l'unité de vente, visent, sous forme d'échantillon, à présenter ou à promouvoir des biens produits ou commercialisés par l'assujetti lui-même, ainsi que les cadeaux d'une valeur unitaire égale ou inférieure à (euro) 50 et dont la valeur globale annuelle n'excède pas cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'assujetti au cours de l'année civile précédente conformément aux usages commerciaux » (c'est nous qui soulignons).*

Article 18 – Taux de la taxe

1. Les taux d'imposition sont les suivants :

a) *Pour les importations, les livraisons de biens et les prestations de services figurant sur la liste I annexée au présent texte, le taux de 6 %;*

b) (...)

c) *Pour les autres importations, livraisons de biens et prestations de services, le taux de 23 %.*

(...)

7. *Les prestations de services par voie électronique, notamment celles décrites à l'annexe D, se voient appliquer le taux visé au paragraphe 1, sous c).*

(...)

9. *le taux applicable est celui en vigueur au moment où la taxe devient exigible. »*

L'arrêté n° 497/2008, du 24 juin 2008, réglementant les conditions qui délimitent la notion d'échantillons et de cadeaux de faible valeur et définissant les procédures et obligations comptables à respecter par les assujettis à cette taxe, aux fins de l'application de l'article 3, paragraphe 7, du code de la TVA, prévoit, en ce qui concerne l'espèce, à son article 3, intitulé « délimitation de la notion de cadeau » :

« 1 – *Le cadeau peut être constitué par des biens commercialisés ou produits par l'assujetti ou par des biens acquis auprès de tiers.*

2 – *Lorsque le cadeau est constitué d'un ensemble de biens, la valeur de (euro) 50, visée à l'article 3, paragraphe 7, du code de la TVA, s'applique à cet ensemble.*

3 – Sont exclus de la notion de cadeau les bonus quantitatifs accordés par l’assujetti à ses clients. »

EN DROIT DE L’UNION EUROPÉENNE

La directive TVA qui institue le système harmonisé de cette taxe, conformément à l’article 113 du Traité de fonctionnement de l’Union européenne (TFUE), prévoit, à son article 2, paragraphe 1, sous a) et c), figurant sous le titre I – « Objet et champ d’application », l’assujettissement à la TVA des livraisons de biens et des prestations de services « effectuées à titre onéreux ».

En outre, au Titre IV, relatif aux opérations imposables, Chapitre 1 – Livraison (transmissions) de biens, la directive contient une règle qui régit dans les termes suivants les situations d’assimilation des transmissions gratuites à des opérations effectuées à titre onéreux, de sorte qu’elles sont taxées :

« Article 16

Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d’un bien de son entreprise qu’il destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel, qu’il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu’il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

Toutefois, ne sont pas assimilés à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les prélèvements effectués pour les besoins de l’entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. »

3. CONTEXTE DES QUESTIONS ET RENVOI PRÉJUDICIEL

Dans la situation de la présente affaire, la requérante commercialise les abonnements à des revues périodiques en publiant, par les moyens de marketing qu’elle utilise, l’information selon laquelle les nouveaux abonnés recevront une prime ou un cadeau de « bienvenue » lors de leur abonnement. Il est également indiscutable que ce cadeau n’est pas mentionné sur la facture émise par la requérante aux souscripteurs, document qui se borne à indiquer l’abonnement à la ou aux revue(s)⁵ en contrepartie de la valeur de la mensualité en cause.

Les deux questions auxquelles il convient de répondre dans ce cadre concernent l’application des notions de « livraison à titre gratuit » et de « prélèvements pour donner des cadeaux de faible valeur », qui dépendent de l’interprétation de l’article 16 de la directive TVA, qui doit être uniforme.

⁵ Également, lorsqu’elle est applicable, la cotisation à l’association DECO, qui ne fait toutefois pas l’objet de la présente affaire.

En effet, il découle des « *exigences tant de l'application uniforme du droit communautaire que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit communautaire qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute la Communauté, une interprétation autonome et uniforme qui doit être recherchée en tenant compte du contexte de cette disposition et de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause* » (voir arrêt du 6 mars 2008, Nordania Finans et BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, point 17).

La question litigieuse revient ainsi à interpréter le droit de l'Union européenne, en l'occurrence l'article 16 de la directive TVA, en deux volets qui font naître pour le présent Tribunal Arbitral les doutes explicités ci-après.

SUR LA NOTION DE LIVRAISON À TITRE GRATUIT

Le premier doute tient à la qualification de la campagne promotionnelle de la requérante comme suit :

- a. deux opérations distinctes, l'une étant l'abonnement aux revues, effectué à titre onéreux, et l'autre la livraison de cadeaux à titre gratuit au sens de l'article 16 de la directive TVA ; ou
- b. une opération onéreuse dans laquelle le prix est la contrepartie de l'ensemble. Dans ce cadre, deux sous-hypothèses peuvent être envisagées :
 - i. nous sommes en présence d'une offre commerciale correspondant à une opération unique ;
 - ii. nous sommes en présence d'une offre commerciale constituée d'une opération principale (l'abonnement à la revue⁶) et d'une autre accessoire (l'attribution du cadeau), ce dernier étant considéré comme livré à titre onéreux et comme conséquence de l'abonnement à la revue.

La Cour s'est prononcée dans l'affaire C-48/97 (arrêt du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, point 26), en ce sens qu'une livraison de biens n'est effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive (qui correspond à l'actuel article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA) « *que s'il existe entre le fournisseur et l'acheteur un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, le prix perçu par le*

⁶ Indépendamment de la qualification de l'abonnement à la revue comme une prestation de service, préconisée par la requérante. En effet, la qualification de prestation de services peut ne pas être correcte s'il s'agit de revues vendues sur un support physique (papier). En tout état de cause, la question est de savoir si, qu'il s'agisse d'une prestation de services ou d'une livraison de biens (de revues), cette opération est associée aux cadeaux comme dans une offre commerciale globale effectuée à titre onéreux, c'est-à-dire avec une contrepartie pour les deux composantes : l'abonnement aux revues et le cadeau.

fournisseur constituant la contre-valeur effective du bien fourni ». Le point est de savoir si, dans des circonstances telles que celles de l'espèce, il peut être considéré que la prime a été accordée en contrepartie d'une valeur, même si celle-ci n'est pas identifiée ou individualisée.

SUR LA NOTION DE CADEAU DE FAIBLE VALEUR

À cet égard, et sans préjudice du fait que la Cour a déjà précisé que la fixation d'un plafond monétaire pour la définition de la notion de faible valeur peut être conforme à la directive TVA (voir arrêt du 30 septembre 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559), il convient de déterminer si la consécration par le droit national, cumulativement au plafond unitaire égale ou inférieur à 50,00 euros, d'un plafond dissocié de la valeur unitaire des biens offerts, est conforme à l'article 16 de ladite directive et aux objectifs du législateur européen.

Dans ces conditions, si l'attribution du cadeau est considérée comme une livraison à titre gratuit (biens offerts en cadeau), les doutes qui se posent consistent à savoir conformément au droit de l'Union européenne :

- c. si la notion de prélèvement effectué pour donner des cadeaux de faible valeur prévue à l'article 16 de la directive TVA peut être déterminée par recours non seulement à la valeur unitaire, mais également, simultanément, par recours à un ratio de la valeur globale des cadeaux attribués par l'assujetti, calculé par rapport au chiffre d'affaires de l'année précédente et, en cas de réponse par l'affirmative, si un plafond de cinq pour mille du chiffre d'affaires est à ce point faible qu'il prive d'effet utile l'article 16, deuxième alinéa, de la directive TVA ;
- d. si ce plafond de cinq pour mille du chiffre d'affaires est discriminatoire à l'égard des opérateurs dont l'activité dépend d'un nombre moins élevé de clients ou de différentes marges de commercialisation et à l'égard d'opérateurs d'autres États membres qui ne fixent pas un tel plafond, en violation des principes de neutralité et d'égalité de traitement ou de non-discrimination ;
- e. Le même plafond violerait le principe de proportionnalité, en ce qu'il irait au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'absence d'opérations gratuites utilisées de manière abusive par les assujettis.

[OMISSIS] [considérations de la juridiction nationale sur la nécessité d'introduire une demande de décision préjudicielle]. On ne saurait affirmer que l'acte en question est clair ou qu'il a été dûment clarifié par la jurisprudence de la Cour, de manière ferme ou par une jurisprudence bien établie. [OMISSIS]. [E]n cas de doute sur l'existence d'une exception à l'obligation de renvoi, il est [OMISSIS] souhaitable de poser la question préjudicielle, de sorte qu'il est **décidé de surseoir à statuer et de procéder au renvoi préjudiciel** devant la Cour, en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

4. QUESTIONS PRÉJUDICIELLES

C'est ainsi que les questions suivantes sont posées à la Cour :

1. Dans les circonstances où, en souscrivant un abonnement à des périodiques, les nouveaux abonnés se voient attribuer un cadeau (un gadget) en vertu de l'article 16 de la directive TVA, cette attribution doit-elle être considérée :
 - a. comme une livraison réalisée à titre gratuit, distincte de l'opération d'abonnement aux périodiques ?
 - ou,
 - b. comme faisant partie intégrante d'une seule opération effectuée à titre onéreux ?
 - ou encore,
 - c. comme faisant partie intégrante d'une offre commerciale, constituée d'une opération principale (l'abonnement à la revue) et d'une autre opération accessoire (l'attribution du cadeau), ce dernier étant considéré comme livré à titre onéreux et comme conséquence de l'abonnement à la revue ?
2. si la réponse à première question est qu'il s'agit d'une livraison à titre gratuit, la détermination d'un plafond annuel de la valeur globale des cadeaux correspondant à un ratio de cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'assujetti au cours de l'année précédente (venant s'ajouter au plafond de la valeur unitaire) est-elle conforme à la notion de prélèvement effectué pour donner des cadeaux de faible valeur prévue à l'article 16, deuxième alinéa, de la directive TVA ?
3. En cas de réponse affirmative à la question précédente, un tel ratio de cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'assujetti au cours de l'année précédente est-il à ce point faible qu'il prive d'effet utile l'article 16, deuxième alinéa, de la directive TVA ?
4. Le plafond précité de cinq pour mille du chiffre d'affaires de l'assujetti au cours de l'année précédente viole-t-il, compte tenu également des objectifs poursuivis, les principes de neutralité et d'égalité de traitement ou de non-discrimination et de proportionnalité ?

VI. DÉCISION

Au vu de ce qui précède, les arbitres du présent Tribunal Arbitral conviennent de surseoir à statuer jusqu'au prononcé de la Cour. [OMISSI] [considérations sur le renvoi de l'affaire à la Cour].

VI. [OMISSIS]

[OMISSIS] [considérations de procédure]

Lisbonne, le 22 juillet 2022

Les arbitres,

[OMISSIS] [noms des arbitres]

DOCUMENT DE TRAVAIL