

**Cauza C-505/22****Rezumat al cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

25 iulie 2022

**Instanța de trimitere:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ) — CAAD) (Portugalia)]

**Data deciziei de trimitere:**

22 iulie 2022

**Reclamantă:**

Deco Proteste — Editores, Lda.

**Pârâtă:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală)

**Obiectul procedurii principale**

Livrări de bunuri – Noțiunea de livrare gratuită – Noțiunea de cadouri de mică valoare - Cadouri cu o valoare mai mică de 50 de euro care depășesc plafonul de cinci la mie din cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă în anul precedent

**Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii, în special a articolului 16 al doilea paragraf 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) – Articolul 267 TFUE

## Întrebările preliminare

1) În condițiile în care, atunci când subscriu la un abonament la periodice, noilor abonați li se oferă un cadou (un *gadget*), în aplicarea articolului 16 din Directiva TVA această ofertă trebuie considerată:

a) o livrare efectuată cu titlu gratuit, distinctă de operațiunea de abonament 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 TVA?

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 TVA?

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 stabilit, încalcă principiile neutralității, egalității de tratament sau nediscriminării și proporționalității?

## Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”), în special articolul 16 al doilea paragraf

## Dispoziții naționale citate

Articolul 3 alineatul 3 litera f) partea a doua și alineatul 7 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată; denumit în continuare „CIVA”)

## Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Deco Proteste — Editores, Lda. (denumită în continuare „reclamanta”) este o societate comercială care are ca obiect de activitate editarea unor reviste și a altor documente de informare privind protecția consumatorilor și care, prin intermediul departamentului său editorial, elaborează periodice destinate informării și protejării consumatorilor, pe care le vinde în cadrul unui sistem de abonament.
- 2 Reclamanta este membru al grupului internațional EUROCONSUMERS, care reunește mai multe organizații de promovare și de apărare a intereselor consumatorilor. Aceasta este o societate afiliată a întreprinderii portugheze pentru apărarea drepturilor consumatorilor DECO — Associação Portuguesa de Defesa do Consumidor.
- 3 Pentru a asigura viabilitatea economică a activității sale, reclamanta are nevoie să aibă un număr mare de abonați la revistele sale. Pentru a se promova din punct de vedere comercial și pentru a atrage noi abonați, reclamanta utilizează mai multe tehnici de *marketing*, printre care „*marketing direct*”, precum *paper mailing*, prin trimiterea de scrisori pe suport de hârtie către potențialii abonați, *e-marketing*, prin e-mailuri adresate clienților potențiali menționați și *telemarketing*.
- 4 În acest context, reclamanta realizează campanii promoționale, în cadrul cărora oferă clienților care aderă la un plan de abonament dreptul de a primi, pe lângă revistele la care sunt abonați, un cadou constând într-un dispozitiv electronic sau *gadget* (concret, o tabletă) cu o valoare unitară întotdeauna mai mică de 50 de euro, pentru a căror furnizare efectuează achiziții intracomunitare în care aplică mecanismul taxării inverse (*reverse charge*), pentru care varsă și deduce TVA. Clientul primește cadoul sub formă de cadou de bun venit și se poate dezabona în orice moment.
- 5 Reclamanta nu aplică nicio perioadă de fidelizare, astfel încât clienții pot păstra cadoul și nu suferă nicio penalizare.
- 6 În cursul anilor 2014, 2015, 2016 și 2017, valoarea totală a cadourilor acordate noilor abonați a depășit cinci la mie din cifra de afaceri a reclamantei, motiv pentru care aceasta a depus declarații rectificative pentru anii 2015-2018.
- 7 Facturile emise de reclamantă pentru ratele lunare la revistele pentru care s-au subscris abonamente cu acordarea de cadouri menționează abonamentul la reviste, cu aplicarea cotei reduse de 6 % [în temeiul articolului 18 alineatul 1 litera a) din

CIVA] la valoarea corespunzătoare, dar nu conțin nicio referire la livrarea de cadouri.

- 8 În anul 2019, reclamanta a făcut obiectul unei proceduri de control privind Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (impozitul pe profit) și TVA pentru anii 2015, 2016, 2017 și 2018.
- 9 În urma acestei proceduri, reclamantei i-au fost propuse corecții privind TVA, din cauza depășirii plafonului de cinci la mie din cifra de afaceri prevăzut de legislația portugheză pentru a delimita „cadourile de mică valoare”.
- 10 Reclamanta a depus în mod voluntar declarații rectificative aferente lunii decembrie a fiecăruia dintre anii 2015-2018 și a efectuat taxarea inversă a TVA aferentă, inclusiv penalitățile de întârziere și dobânzile compensatorii.
- 11 Reclamanta, nefiind de acord cu taxările inverse ale TVA, care au fost efectuate în conformitate cu interpretarea pârâtei care figurează în raportul de control fiscal, a introdus o contestație administrativă având ca obiect anularea acestor taxări inverse, precum și a deciziilor de impunere referitoare la penalitățile de întârziere și la dobânzile compensatorii care i-au fost impuse.
- 12 Prin decizia din 11 mai 2021, Director-adjunto da Direção de Finanças de Lisboa (directorul adjunct al Direcției de finanțe din Lisabona) a respins această contestație. Această decizie a stabilit că livrarea către client a altor produse decât cele facturate constituie un cadou, care va fi impozitat sau nu în funcție de valoarea sa unitară. Având în vedere că dreptul de deducere a fost exercitat la achizițiile acestor cadouri, valoarea anuală a acestora este supusă regimului livrărilor gratuite, în care este obligatorie plata TVA (în temeiul articolului 3 din CIVA).
- 13 La 6 august 2021, reclamanta, nefiind de acord cu respingerea contestației administrative, a sesizat instanța de trimitere, Tribunal Arbitral Tributário (Tribunalul de Arbitraj Fiscal), cu o cerere de procedură de arbitraj. Pârâta este Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală; denumită în continuare „pârâta”).
- 14 Reclamanta solicită constatarea nelegalității și, în consecință, a nulității deciziei de respingere a contestației administrative, precum și a taxărilor inverse ale TVA contestate pentru anii 2015, 2016, 2017 și 2018, care se ridică la 2 562 500,65 euro, și a deciziilor de impunere referitoare la penalitățile de întârziere și la dobânzile compensatorii, în cuantum de 270 936,70 euro, rezultând din regularizările voluntare efectuate în urma procedurii de control referitoare la acești ani.
- 15 Reclamanta solicită de asemenea obligarea pârâtei la restituirea impozitului și a dobânzilor pe care le consideră că au fost plătite în mod necuvenit, precum și a dobânzilor compensatorii acumulate până la data rambursării integrale.

## Principalele argumente ale părților din procedura principală

### *Poziția reclamantei*

- 16 Reclamanta invocă existența unei erori de drept. Aceasta susține, în primul rând, că acordarea de *gadget*-uri noilor abonați atunci când aceștia se abonează la periodicele sale nu constituie o liberalitate, întrucât nu există *animus donandi* și, în al doilea rând, că este vorba despre un pachet comercial, în scopuri promoționale, publicitare și comerciale. Acest pachet constă într-o prestare de servicii (abonamentul) care este însoțită de o livrare de bunuri (*gadget*-ul) cu o contraprestație pecuniară cuprinsă în valoarea abonamentului la revistă, cu alte cuvinte prețul final nu este numai cel al revistelor care fac obiectul unei tranzacții, ci mai degrabă prețul redus al revistelor, plus *gadget*-ul.
- 17 Întrucât nu constituie o liberalitate, această acordare de *gadget*-uri nu intră în domeniul de aplicare al articolului 3 alineatul 3 litera f) din CIVA, a cărui sursă este articolul 16 din Directiva TVA. Denumirea pe care reclamanta alege să o dea acestei acordări nu este de natură să afecteze cadrul fiscal al produselor pe care le comercializează în ceea ce privește TVA. Cu toate acestea, chiar dacă s-ar considera că este vorba despre un cadou de bunuri, valoarea sa unitară este mai mică de 50 de euro, astfel încât ar intra, în orice caz, sub incidența noțiunii de valoare redusă prevăzută la articolul 3 alineatul 7 din CIVA.
- 18 Reclamanta precizează că faptul că, în ansamblu, *gadget*-urile acordate depășesc cinci la mie din cifra de afaceri realizată în anul precedent nu are legătură nici cu valoarea redusă a bunurilor livrate, nici cu concretizarea legală a noțiunii de „cadouri de mică valoare”.
- 19 În consecință, concluzionează că interpretarea pârâtei ar încălca articolul 3 alineatul 3 litera f) și alineatul 7 din CIVA și ar fi incompatibilă cu articolul 16 al doilea paragraf din Directiva TVA.
- 20 În plus, reclamanta consideră că luarea în considerare a plafonului de cinci la mie din cifra de afaceri încalcă principiile proporționalității, neutralității și egalității de tratament sau nediscriminării, în măsura în care impune un comportament operatorilor, limitând astfel libertatea economică și neutralitatea acestora; este excesiv de restrictiv, lipsind astfel articolul 16 din Directiva TVA de efectul său util; discriminează operatorii economici portughezi în raport cu alți operatori din alte state membre care nu impun un astfel de plafon; discriminează reclamanta în raport cu operatorii stabiliți pe teritoriul național a căror activitate depinde de un număr mai mic de clienți și/sau de marje de comercializare diferite și depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului privind protecția eficientă a drepturilor administrației fiscale, din moment ce nu există riscul ca persoanele impozabile să efectueze cadouri de valoare nejustificată atunci când acționează în mod efectiv în scopuri comerciale.

*Poziția pârâtei*

- 21 În ceea ce privește problema compatibilității cu dreptul Uniunii a plafonului de cinci la mie din cifra de afaceri realizată în anul precedent prevăzut la articolul 3 alineatul 7 din CIVA, pârâta arată că statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere pentru a interpreta noțiunea de cadouri de mică valoare, în măsura în care respectă scopul articolului 16 și poziția pe care o ocupă acesta în structura Directivei TVA.
- 22 Pârâta susține că statele membre pot stabili plafoane în funcție de diverse circumstanțe economice și pot prevedea derogări pentru a evita abuzurile și că plafonul de cinci la mie din cifra de afaceri corespunde acestui obiectiv, întrucât previne, printre altele, riscul ca două bunuri să poată fi livrate împreună, declarând însă un bun cu titlu oneros, căruia i se aplică o cotă redusă, iar pe celălalt, în mod formal drept cadou, dar care ar constitui o livrare de bunuri supusă cotei normale de impozitare, întrucât aceasta este, în esență, oneroasă.

*Poziția comună a părților*

- 23 Cele două părți consideră că acordarea de cadouri efectuată de reclamantă este o practică legitimă, conformă cu uzanțele comerciale, al cărei obiectiv este de a atrage și de a capta noi clienți.

**Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare**

- 24 Întrebările ridicate în speță privesc cadrul acordării de cadouri de către reclamantă unor noi abonați la periodicele sale în cadrul campaniilor promoționale pentru a atrage clienți.
- 25 Aceste întrebări urmăresc să se stabilească, în primul rând, dacă această acordare constituie o adevărată livrare gratuită sau dacă este vorba despre un pachet comercial global cu o contraprestație pecuniară, în care abonamentul la reviste este legat de livrarea cadoului, iar suma încasată reprezintă prețul de tranzacție al întregului set comercializat, care cuprinde revistele și cadoul. În această ultimă ipoteză, nu ar exista nicio liberalitate, iar articolul 3 alineatul 3 litera f) din CIVA nu s-ar aplica.
- 26 În al doilea rând, în cazul în care se concluzionează că acordarea cadoului constituie o livrare gratuită de bunuri, a cărei valoare unitară este întotdeauna mai mică de 50 de euro, se solicită să se stabilească dacă faptul că articolul 3 alineatul 7 din CIVA prevede, pe lângă plafonul cantitativ unitar de 50 de euro, un plafon cantitativ global pentru cadourile acordate de cinci la mie din cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă (comunicată anul precedent) este conform cu dispozițiile articolului 16 al doilea paragraf din Directiva TVA și constituie un criteriu adecvat pentru a determina noțiunea de „cadouri de mică valoare” prevăzută în această din urmă dispoziție. În cazul unui răspuns afirmativ, va trebui de asemenea să se determine dacă plafonul de cinci la mie din cifra de



afaceri încalcă principiile proporționalității, neutralității și egalității de tratament sau nediscriminării.

- 27 În ceea ce privește cadrul juridic național, articolul 3 din CIVA definește noțiunea de livrare de bunuri, iar la alineatul 3 litera f) este considerată livrare gratuită de bunuri atunci când a avut loc o deducere completă sau parțială a taxei pentru aceste bunuri sau pentru elementele care le compun. La rândul său, articolul 3 alineatul 7 din CIVA exclude de la regimul prevăzut la alineatul 3 litera f) al acestui articol cadourile a căror valoare unitară este egală sau mai mică de 50 de euro și a căror valoare totală anuală nu depășește cinci la mie din cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă în anul calendaristic precedent, în conformitate cu uzanțele comerciale.
- 28 În ceea ce privește dreptul Uniunii, Directiva TVA prevede la articolul 2 alineatul (1) litera (a) că sunt supuse TVA livrările de bunuri „efectuate cu titlu oneros”. În plus, Directiva TVA reglementează, la articolul 16, situațiile în care livrările gratuite sunt echivalate unor operațiuni efectuate cu titlu oneros, cu consecința impozitării lor. Cu toate acestea, această echivalare nu se aplică atunci când este vorba despre „cadouri de mică valoare”.
- 29 Cele două întrebări care trebuie soluționate privesc aplicarea noțiunilor de „livrare gratuită” și de „utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare”, ceea ce necesită o interpretare uniformă a articolului 16 din Directiva TVA.
- 30 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește interpretarea acestor două noțiuni.

*Cu privire la noțiunea de livrare gratuită*

- 31 În ceea ce privește această noțiune, principala îndoială constă în calificarea ce trebuie oferită campaniei promoționale a reclamantei drept: a) două operațiuni distincte, una privind abonamentul la reviste, efectuată cu titlu oneros, iar cealaltă privind livrarea de cadouri cu titlu gratuit în sensul articolului 16 din Directiva TVA sau b) o operațiune cu titlu oneros în care prețul reprezintă contraprestația setului, care poate consta într-un pachet comercial corespunzător unei singure operațiuni sau într-un pachet comercial compus dintr-o operațiune principală (abonamentul la revistă) și o operațiune accesorie (acordarea cadoului), acesta din urmă fiind considerat că este livrat cu titlu oneros și că face parte din abonamentul la revistă.
- 32 În această privință, instanța de trimitere citează Hotărârea Curții din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203, punctul 26), în care se arată că o livrare de bunuri nu este efectuată cu titlu oneros decât „dacă între furnizor și cumpărător există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, prețul primit de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat”. Întrebarea este

dacă, în speță, cadoul poate fi considerat ca fiind acordat în schimbul unei valori, chiar dacă aceasta nu este identificată sau individualizată.

*Cu privire la noțiunea de cadouri de mică valoare*

- 33 În ceea ce privește această noțiune, instanța de trimitere arată că, deși Curtea a statuat deja că stabilirea unui plafon valoric pentru a concretiza noțiunea de cadouri de mică valoare poate fi conformă cu Directiva TVA (a se vedea Hotărârea din 30 septembrie 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559), este necesar să se stabilească dacă instituirea de către dreptul național, pe lângă un plafon unitar egal sau mai mic de 50 de euro, a unui plafon disociat de valoarea unitară a bunurilor oferite este conformă cu articolul 16 din Directiva TVA și cu obiectivele legiuitorului Uniunii.
- 34 În cazul în care acordarea cadoului este considerată livrare gratuită, va trebui în primul rând să se stabilească dacă noțiunea de „utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare” prevăzută la articolul 16 al doilea paragraf din Directiva TVA poate fi determinată nu numai prin raportare la valoarea unitară, ci și, în același timp, în funcție cu valoarea totală a cadourilor acordate de persoana impozabilă în funcție de cifra de afaceri realizată în anul precedent și dacă, în cazul unui răspuns afirmativ, un plafon de cinci la mie din cifra de afaceri constituie un plafon atât de mic încât lipsește această dispoziție de orice efect util; în al doilea rând, dacă plafonul menționat este discriminatoriu în privința operatorilor a căror activitate depinde de un număr mai mic de clienți sau de marje de comercializare diferite și în raport cu operatorii din alte state membre în care un astfel de plafon nu este prevăzut, contrar principiilor neutralității și egalității de tratament sau nediscriminării, și, în al treilea rând, dacă același plafon încalcă principiul proporționalității, întrucât depășește ceea ce este necesar pentru a garanta că nu există operațiuni gratuite pe care persoanele impozabile le utilizează în mod abuziv.
- 35 Conform articolului 267 TFUE, instanța de trimitere decide, așadar, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții întrebările preliminare enunțate anterior.