HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

7 octombrie 2010 *

În cauzele conexate C-53/09 și C-55/09,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de House of Lords (Regatul Unit), prin deciziile din 15 decembrie 2008, primite de Curte la 6 și, respectiv, la 9 februarie 2009, în procedurile

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

Loyalty Management UK Ltd (C-53/09),

Baxi Group Ltd (C-55/09),

* Limba de procedură: engleza.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J.N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, A. Rosas (raportor), U. Lõhmus și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 ianuarie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Loyalty Management UK Ltd, de domnul G. Sinfield, solicitor, și de domnul D. Milne, QC;

— pentru Baxi Group Ltd, de domnul B. Cooper, solicitor, și de domnul D. Scorey, barrister;

— pentru guvernul Regatului Unit, de domnii L. Seeboruth și S. Hathaway, în calitate de agenți, asistați de domnul R. Hill, barrister;

— pentru guvernul elen, de domnii K. Georgiadis și I. Bakopoulos, precum și de doamna M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

— pentru la Comisia Europeană, de doamna M. Afonso și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolelor 5 și 6, a articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), precum și a articolului 17 alineatul (2) în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă").

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners"), pe de o parte, și Loyalty Management UK Ltd (denumită în continuare „LMUK") (cauza C-53/09) și Baxi Group Ltd (denumită în continuare „Baxi") (cauza C-55/09), pe de altă parte, cu privire la calificarea în domeniul taxei pe valoarea adăugată (denumită

în continuare „TVA”) a contrapartidei plăților pe care gestionarul programului de fidelizare le face furnizorilor care livrează cadourile de fidelitate clienților și, respectiv, a plăților pe care comerciantul le face gestionarului programului de fidelizare care livrează astfel de cadouri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Potrivit articolului 5 din această directivă:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[…]

(6) Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial din [TVA]. Cu toate acestea, nu se tratează în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității." [traducere neoficială]

5 Articolul 6 din respectiva directivă prevede:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din această directivă.

[…]

(2) Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

[…]

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

[…]" [traducere neoficială]

6 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;" [traducere neoficială]

7 Potrivit articolului 17 alineatul (2) în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din această directivă:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

a) [TVA-ul] [datorat] sau [achitat] în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

b) [TVA-ul] [datorat] sau [plătit] pentru bunurile importate pe teritoriul țării;

c) [TVA-ul] [datorat] în conformitate cu articolul 5 alineatul (7) litera (a), [cu] articolul 6 alineatul (3) și [cu] articolul 28a alineatul (6)". [traducere neoficială]

8 Articolele 14, 16, 24, 26, 73, 74 și 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) preiau, în esență, textul articolelor 5 și 6, al articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), precum și al articolului 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă.

Dreptul național

9 Din dosarul transmis Curții rezultă că dispozițiile relevante ale dreptului național sunt articolele 2, 5, 19, 24, 25 și 26 din Legea din 1994 privind TVA-ul (Value Added Tax Act 1994), precum și punctele 1-5 din anexa 4 și punctul 6 din anexa 6 la această lege. Aceste dispoziții preiau articolele analoage care sunt cuprinse în A șasea directivă.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-53/09

10 LMUK gestionează un program de fidelizare a clienților. În cadrul acestui program, clienții primesc puncte pe care le pot schimba în cadouri de fidelitate reprezentate de bunuri sau de servicii, atunci când cumpără cantități importante de bunuri sau de servicii de la comercianții cu amănuntul care participă la programul respectiv. În cadrul acestui program există patru actori, și anume sponsorii, în speță comercianții cu amănuntul care încearcă să determine clienții să cumpere mai mult de la ei, clienții, gestionarul programului respectiv, în speță LMUK, și furnizorii, în speță societățile care furnizează cadouri de fidelitate clienților în schimbul punctelor.

11 Sponsorii acordă puncte clienților la fiecare cumpărare, în funcție de suma cheltuită. Atunci când clientul acumulează un număr suficient de puncte, acesta poate primi un cadou de fidelitate în schimbul punctelor sale, fie cu titlu gratuit, fie la preț redus. Cadourile de fidelitate sunt puse la dispoziție de furnizori.

12 În cadrul acestui sistem, sponsorii plătesc societății LMUK o sumă determinată pentru fiecare punct emis. Ei plătesc de asemenea o redevență anuală pentru comercializarea, dezvoltarea și promovarea programului în cauză. Furnizorii primesc o sumă fixă din partea societății LMUK pentru fiecare punct schimbat, denumită „comision pentru serviciu".

13 Furnizorii emit pentru LMUK o factură care include TVA-ul aferent comisionului menționat. Atunci când LMUK a încercat să deducă acest TVA aferent intrărilor,

Commissioners au decis că taxa achitată constituia o taxă aferentă unui comision care reprezintă o plată în contrapartida operațiunilor efectuate de furnizori, însă nu în favoarea societății LMUK, ci în favoarea clienților, chiar dacă aceste operațiuni sunt plătite în tot sau în parte de LMUK. Astfel, Commissioners au considerat că respectivul comision în discuție era contrapartida plătită de un terț în schimbul furnizării de cadouri de fidelitate clienților și că, în consecință, LMUK nu avea dreptul să deducă taxa achitată în amonte pentru acest comision.

14 Împotriva acestei decizii, LMUK a formulat o acțiune la VAT and Duties Tribunal. Instanța menționată a considerat că livrările de bunuri pe care furnizorii le fac clienților în schimbul punctelor trebuiau să fie considerate prestări de servicii furnizate societății LMUK.

15 Commissioners au atacat această hotărâre la High Court of Justice (England & Wales). Modificând hotărârea pronunțată de VAT and Duties Tribunal, această instanță a concluzionat că furnizorii livrau cadourile de fidelitate clienților și că respectivul comision în discuție era contrapartida plătită de un terț, în speță de LMUK, în schimbul livrării respective. De asemenea, Commissioners au invocat în fața High Court of Justice (England & Wales) un „argument subsidiar" cu privire la cazul în care recompensele constau în bunuri și potrivit căruia, dacă furnizorii livrau astfel de bunuri societății LMUK, rezulta de aici că LMUK datora taxa aferentă ieșirilor pentru livrarea ulterioară prezumată a acelorași bunuri clienților, în temeiul articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă. High Court of Justice (England & Wales) a hotărât în favoarea Commissioners în ceea ce privește argumentul subsidiar.

16 LMUK a sesizat Court of Appeal (England & Wales) care a modificat hotărârea pronunțată de High Court of Justice (England & Wales). Court of Appeal (England & Wales) a considerat că LMUK plătea furnizorilor comisionul cu titlul de contrapartidă

a prestării de servicii furnizate de aceștia societății LMUK. În consecință, LMUK avea dreptul să deducă TVA-ul care a grevat acest comision.

17 Sesizată cu un recurs declarat de Commissioners, House of Lords a concluzionat că, pentru a se pronunța asupra litigiului cu care este sesizată, este necesară o hotărâre a Curții cu privire la interpretarea Directivei 2006/112, anterior A șasea directivă.

18 În aceste condiții, House of Lords a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„În cazurile în care o persoană impozabilă (denumită în continuare «promotorul») desfășoară o activitate comercială care constă în gestionarea unui program de fidelizare a clienților pentru mai mulți participanți […], în cadrul căruia promotorul încheie diverse contracte, după cum urmează:

a) contracte cu diferite societăți denumite «sponsori» în temeiul cărora sponsorii le acordă «puncte» clienților […] care cumpără de la ei bunuri sau servicii, iar sponsorii efectuează plăți către promotor;

b) contracte cu [clienții] potrivit cărora, în cazul în care aceștia cumpără bunuri și/sau servicii de la sponsori, primesc puncte pe care le pot schimba în bunuri și/sau servicii și

c) contracte cu diferite societăți (denumite «furnizori») în temeiul cărora furnizorii acceptă, printre altele, să le ofere [clienților] bunuri și/sau servicii cu titlu gratuit sau la un preț mai mic decât cel care ar trebui plătit în mod normal atunci când [clientul] schimbă punctele, iar, în contrapartidă, promotorul plătește un

«comision pentru serviciu» care se calculează în funcție de numărul de puncte schimbate la acest furnizor în perioada avută în vedere.

1) Cum trebuie interpretate articolele 14, 24 și 73 din Directiva 2006/112/CE […] (anterior articolele 5 și 6 și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din [A șasea directivă]) în cazul în care plățile sunt efectuate de către promotor furnizorilor?

2) În special, aceste dispoziții trebuie interpretate astfel încât plățile de tipul celor efectuate de promotor furnizorilor trebuie considerate:

   a) contrapartidă numai pentru prestarea de servicii de către furnizori promotorului sau

   b) contrapartidă numai pentru livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii de către furnizori [clienților] sau

   c) contrapartidă pentru, în parte, furnizarea de servicii de către furnizori promotorului și, în parte, pentru livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii de către furnizori [clienților]?

3) Dacă răspunsul la a doua întrebare este varianta de la litera c), astfel încât comisionul pentru serviciu reprezintă contrapartida pentru două operațiuni efectuate de furnizori, una dintre acestea în favoarea promotorului și cealaltă în favoarea

[clienților], care sunt criteriile prevăzute de dreptul comunitar pentru a se determina cum trebuie repartizat între cele două operațiuni un comision precum comisionul pentru serviciu?"

Cauza C-55/09

19 Baxi face parte dintr-un grup de societăți care produce boilere și alte produse de încălzire similare. Acest grup de societăți a organizat un program de fidelizare a clienților, în speță instalatorii de boilere, destinat să determine clienții să cumpere produsele sale. În sensul termenilor utilizați la punctul 10 din prezenta hotărâre, Baxi acționează în calitate de sponsor în cadrul acestui program.

20 Clienții care iau parte la programul menționat primesc puncte pe care le pot schimba, atunci când cumpără produse de la Baxi, în cadouri de fidelitate reprezentate de bunuri sau de servicii. Cu toate acestea, trebuie semnalat faptul că din decizia de trimitere rezultă că acțiunea principală nu privește decât cadouri de fidelitate sub formă de bunuri.

21 Baxi a subcontractat gestionarea programului de fidelizare în cauză societății @1 Ltd (denumită în continuare „@1"). Potrivit condițiilor generale ale acestui program, clienții se află în raport contractual cu Baxi.

22 Gestionarea programului de fidelizare în cauză de către @1 cuprinde, printre altele, comercializarea acestuia în atenția clienților prin intermediul cataloagelor și al internetului, prelucrarea cererilor de înscriere, administrarea conturilor clienților, alegerea, cumpărarea și livrarea cadourilor de fidelitate, precum și asistența telefonică a clienților.

23 Astfel, o diferenţă importantă între acest program şi programul în discuţie în cauza C-53/09 constă în faptul că @1 alege şi cumpără cadourile de fidelitate şi le furnizează clienţilor. În consecinţă, această societate acţionează în acelaşi timp în calitate de gestionar al programului de fidelizare a clienţilor şi în calitate de furnizor. Cadourile de fidelitate sunt furnizate numai în schimbul punctelor. Nu este posibilă primirea unui cadou de fidelitate sub forma cumpărării la preţ redus. Baxi plăteşte societăţii @1 preţul de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate, precum şi anumite cheltuieli pentru servicii specifice.

24 Baxi a solicitat deducerea TVA-ului pentru sumele pe care le-a plătit societăţii @1. Commissioners au considerat că preţul de vânzare cu amănuntul al articolelor plătite de Baxi societăţii @1 era alcătuit din două părţi componente. O parte componentă a cuantumului preţului respectiv consta în contrapartida pentru prestările de servicii furnizate de @1 societăţii Baxi, aceasta din urmă având dreptul să deducă TVA-ul aferent facturat de @1. Cealaltă parte componentă era reprezentată de contrapartida livrărilor de bunuri pe care @1 le face clienţilor, obţinută din partea unui terţ, iar Baxi nu putea deduce TVA-ul aferent acesteia.

25 Baxi a introdus împotriva acestei decizii o acţiune la VAT and Duties Tribunal. Această instanţă a respins cererea formulată de Baxi, apreciind că @1 livra cadourile de fidelitate societăţii Baxi, care le livra ulterior clienţilor fără contrapartidă. În consecinţă, Baxi putea deduce TVA-ul achitat în amonte pentru livrările de bunuri de care beneficia, dar era obligată să declare TVA-ul aferent ieşirilor, încasat pentru transmiterea ulterioară a bunurilor către clienţi.

26 Baxi a atacat această hotărâre la High Court of Justice (England & Wales), care a hotărât că @1 livrase cadourile de fidelitate clienţilor, iar nu societăţii Baxi, dar că @1 prestase de asemenea servicii societăţii Baxi care includeau livrarea bunurilor respective clienţilor. Preţul plătit de Baxi reprezenta contrapartida prestării acestui serviciu şi, în consecinţă, aceasta avea dreptul să considere întregul TVA facturat de @1 drept o taxă achitată în amonte.

27 Commissioners au sesizat Court of Appeal (England & Wales) care a hotărât că Baxi avea dreptul să recupereze TVA-ul aferent tuturor plăților pe care le făcuse societății @1. Potrivit acestei instanțe, trebuia să se considere că Baxi a efectuat toate plățile în schimbul serviciului care i-a fost furnizat de @1 și care consta, în parte, în livrarea de articole clienților, promovând astfel societatea Baxi, fidelizând clienții și eliberând-o pe aceasta de obligațiile față de clienți în temeiul programului de fidelizare.

28 Sesizată cu un recurs declarat de Commissioners, House of Lords a concluzionat că, pentru a se pronunța asupra litigiului cu care este sesizată, este necesară o hotărâre a Curții cu privire la interpretarea Directivei 2006/112, anterior A șasea directivă.

29 În aceste condiții, House of Lords a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„În cazurile în care

a) o persoană impozabilă aplică un program de promovare comercială, program gestionat de o societate de publicitate și de marketing, în temeiul căruia se acordă «puncte» clienților persoanei impozabile cu ocazia cumpărării de bunuri de către clienți de la persoana impozabilă;

b) clienții schimbă punctele în cadouri de fidelitate primite de la societatea de publicitate și de marketing fără a mai plăti;

c) persoana impozabilă a convenit cu societatea menționată să îi plătească prețul de vânzare cu amănuntul recomandat al cadourilor de fidelitate.

1) Cum trebuie interpretate articolele 14, 24, 73 și 168 din Directiva 2006/112 [...] (anterior articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2) [în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1)] din [A șasea directivă]) în ceea ce privește plățile efectuate de persoana impozabilă celeilalte societăți?

2) În special, aceste dispoziții trebuie interpretate astfel încât plățile efectuate de persoana impozabilă celeilalte societăți trebuie considerate:

a) numai contrapartidă pentru furnizarea de servicii de către cealaltă societate persoanei impozabile;

b) numai contrapartidă obținută de la un terț pentru livrarea de bunuri de către cealaltă societate clienților;

c) contrapartidă, în parte, pentru furnizarea de servicii de către cealaltă societate persoanei impozabile și, în parte, pentru livrarea de bunuri de către cealaltă societate persoanei impozabile sau

d) contrapartidă atât pentru furnizarea de servicii de publicitate și de marketing, cât și pentru livrarea de cadouri de fidelitate de către cealaltă societate persoanei impozabile?

3) Dacă răspunsul la a doua întrebare este că plățile trebuie considerate, în parte, contrapartidă pentru furnizarea de servicii de către cealaltă societate persoanei impozabile și, în parte, contrapartidă obținută de către cealaltă societate din partea unui terț, și anume persoana impozabilă, pentru livrarea de bunuri de către cealaltă societate clienților, care sunt criteriile prevăzute de dreptul comunitar pentru a se determina cum trebuie repartizată plata între cele două operațiuni?"

30 Prin Ordonanța președintelui Curții din 11 martie 2009, cauzele C-53/09 și C-55/09 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Observații introductive

31 Întrucât instanța națională se referă în deciziile de trimitere atât la A șasea directivă, cât și la Directiva 2006/112, este necesar să se arate că aceasta din urmă a fost adoptată la 28 noiembrie 2006 și că data intrării sale în vigoare, și anume 1 ianuarie 2007, este ulterioară faptelor din acțiunea principală. Astfel, trebuie să se răspundă la întrebările adresate numai în temeiul celei de A șasea directive.

32 De asemenea, trebuie să se constate, în ceea ce privește cauza C-53/09, că nici întrebările adresate de instanța de trimitere și nici dezbaterea din fața Curții nu au privit raporturile dintre sponsori și gestionarul programului de fidelitate, și anume LMUK. În consecință, aprecierea Curții se limitează la întrebări astfel cum acestea au fost adresate de instanța de trimitere.

Cu privire la întrebările preliminare

33 Prin intermediul întrebărilor sale, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă în cadrul unui program de fidelizare a clienților, precum cel în discuție în acțiunile principale:

— plățile pe care gestionarul programului în cauză le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-53/09, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clienți și/sau, după caz, pentru o prestare de servicii efectuată de acești furnizori în favoarea clienților menționați și/sau contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de furnizorii menționați în favoarea gestionarului acestui program și

— plățile pe care sponsorul le face gestionarului programului în cauză care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-55/09, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri efectuată de gestionarul acestui program în favoarea acestor clienți și/sau contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de acest gestionar în favoarea acestui sponsor.

Observațiile prezentate Curții

34 În cadrul cauzei C-53/09, LMUK arată că plățile pe care le-a făcut furnizorilor constituie contrapartida serviciilor pe care le-a prestat furnizorul. Serviciile menționate ar consta în diverse prestații contractuale, care includ faptul că furnizorii acceptă să livreze clienților bunuri și servicii la preț redus sau cu titlu gratuit.

35 În cadrul cauzei C-55/09, Baxi susține că plățile pe care le-a făcut societății @1 sunt contrapartida serviciilor care i-au fost prestate de aceasta din urmă. Ar fi vorba despre diferite servicii de publicitate, printre care figurează livrarea de cadouri de fidelitate clienților, precum și furnizarea de informații referitoare la clientela Baxi.

36 Potrivit guvernului Regatului Unit și guvernului elen, precum și Comisiei Europene, în cauza C-53/09, plățile pe care LMUK le face furnizorilor trebuie considerate contrapartida, plătită de un terț, și anume LMUK, pentru o livrare de bunuri efectuată de furnizori clienților și/sau, în funcție de natura cadoului de fidelitate, pentru o prestare de servicii efectuată de acești furnizori în favoarea acestor clienți.

37 În cauza C-55/09, guvernele menționate și Comisia apreciază că plățile pe care Baxi le face societății @1 trebuie considerate contrapartida, plătită de un terț, și anume Baxi, pentru o livrare de bunuri pe care @1 o face clienților. Totuși, atât guvernul Regatului Unit, cât și Comisia recunosc că o parte a plăților pe care Baxi le-a făcut societății @1, și anume diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate, plătit de Baxi societății @1, și prețul de achiziție la care @1 își procură cadourile de fidelitate, constituie contrapartida serviciilor pe care această societate le furnizează societății Baxi.

Răspunsul Curții

38 Trebuie amintit că principiul sistemului comun al TVA-ului constă în aplicarea, în cazul bunurilor și al serviciilor, până la etapa comerțului cu amănuntul, a unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul operațiunilor care au loc în procesul de producție și de distribuție

înaintea etapei de impozitare (a se vedea în special Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, Rec., p. I-9373, punctul 21).

39 Trebuie să se amintească de asemenea că luarea în considerare a realității economice constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea, pe de o parte, în ceea ce privește noțiunea de sediu al activității economice în domeniul TVA-ului, Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS, C-260/95, Rec., p. I-1005, punctul 23, și Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Rep., p. I-5655, punctul 43, precum și, pe de altă parte, în ceea ce privește stabilirea destinatarului unei livrări de bunuri, prin analogie, Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec., p. I-1317, punctele 35 și 36).

40 În lumina acestor considerații, pentru a răspunde la întrebările adresate, trebuie să se stabilească, în primul rând, natura operațiunilor efectuate în cadrul programelor de fidelizare în cauză în acțiunile principale.

41 Din deciziile de trimitere rezultă că programele de fidelizare în cauză au fost concepute pentru a determina clienții să cumpere de la anumiți comercianți. În acest scop, LMUK, în cauza C-53/09, și @1, în cauza C-55/09, furnizează un anumit număr de servicii legate de gestionarea acestor programe.

42 Realitatea economică constă totuși în aceea că, în cadrul programelor menționate, cadourile de fidelitate, care pot fi reprezentate atât de bunuri, cât și, în cauza C-53/09, de prestări de servicii, sunt livrate de către furnizori clienților.

43 Pentru a stabili dacă această operațiune, care constă în livrarea de cadouri de fidelitate, este supusă TVA-ului, trebuie să se verifice dacă, în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, aceasta constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

44 Articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că livrare de bunuri înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

45 Din cuprinsul acestei dispoziții rezultă că noțiunea de livrare a unui bun nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său (a se vedea Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7, și Hotărârea Auto Lease Holland, citată anterior, punctul 32).

46 Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă definește noțiunea de prestare de servicii ca fiind orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

47 Din decizia de trimitere în cauza C-53/09 rezultă că LMUK încheie contracte cu furnizorii în temeiul cărora, atunci când aceștia livrează cadouri de fidelitate clienților în schimbul punctelor, LMUK le plătește o valoare convenită pentru aceste puncte. Astfel, în temeiul contractului încheiat de LMUK cu fiecare furnizor, condiția pentru ca furnizorii să primească plata de la LMUK este ca aceștia să livreze cadourile de fidelitate clienților, cadouri care se pot prezenta nu numai sub formă de bunuri

corporale, ci și sub formă de servicii. Astfel, numai în acest mod, furnizorii pot primi puncte care să poată determina ulterior plata efectuată de LMUK.

48 Din decizia de trimitere în cauza C-55/09 reiese că @1 se aprovizionează cu cadouri de fidelitate și că stocul acestor cadouri este proprietatea acesteia. În consecință, @1 nu are numai dreptul să transfere cadourile de fidelitate clienților ca și cum ar fi proprietara acestora, ci este, în realitate, proprietara lor. Din decizia de trimitere rezultă de asemenea că @1 distribuie cadourile de fidelitate clienților.

49 Astfel, trebuie să se constate că, în acțiunile principale, furnizorii au livrat clienților bunuri, în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă și, în cauza C-53/09, le-au furnizat acestora de asemenea servicii, în sensul articolului 6 alineatul (1) din directiva menționată.

50 În al doilea rând, trebuie să se verifice dacă aceste operațiuni au fost efectuate cu titlu oneros.

51 În această privință, din jurisprudență reiese că o livrare de bunuri sau o prestare de servicii „cu titlu oneros", în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, presupune existența unei legături directe între bunul livrat sau serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în special, în domeniul prestărilor de servicii, Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec., p. 1443, punctul 12).

52 Pentru a examina dacă există o contrapartidă și, într-un astfel de caz, dacă există o legătură între această contrapartidă și bunul livrat sau serviciul prestat, trebuie să se arate că valoarea prețului pe care clienții îl plătesc sponsorilor pentru bunuri și servicii

în cauza C-53/09 și societății Baxi pentru bunuri în cauza C-55/09 este aceeași, indiferent dacă acești clienți participă sau nu participă la programul de fidelizare.

53 În acest context, trebuie amintit că, în cadrul unui program de fidelizare în temeiul căruia o societate petrolieră transmitea bunuri cumpărătorilor de carburant în schimbul punctelor pe care acești cumpărători le acumulaseră, în funcție de cantitatea de carburant cumpărată, plătind prețul cu amănuntul la pompă, Curtea a considerat că societatea petrolieră nu putea susține în mod valabil că prețul plătit de cumpărătorii de carburant conținea în realitate o parte care reprezenta valoarea punctelor sau a bunurilor primite în schimbul acestor puncte, deoarece cumpărătorul de carburant trebuia să plătească același preț cu amănuntul, indiferent dacă primea sau nu primea puncte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum C-48/97, Rec., p. I-2323, punctul 31).

54 Astfel, Curtea a constatat că vânzarea de carburant în urma căreia se acordau puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea bunurilor în schimbul punctelor respective, pe de altă parte, constituiau două operațiuni distincte (a se vedea în acest sens Hotărârea Kuwait Petroleum, citată anterior, punctul 28).

55 Astfel, de aici rezultă că, în acțiunile principale, vânzarea de bunuri și prestările de servicii în urma cărora se acordau puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea cadourilor de fidelitate în schimbul acestor puncte, pe de altă parte, constituie două operațiuni distincte.

56 Cu toate acestea, astfel cum arată guvernul Regatului Unit, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să fi fost efectuată „cu titlu oneros", în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, directiva menționată nu impune ca respectiva contrapartidă a acestei livrări sau a acestei prestări să fie obținută direct din

partea destinatarului acesteia. Astfel, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că se poate obține contrapartida de la un terț.

57 În această privință, din decizia de trimitere din cauza C-53/09 reiese că schimbul de puncte efectuat de clienți la furnizori are ca efect plata unei sume de către LMUK acestora din urmă. Această plată se calculează adunând comisioanele care reprezintă o sumă fixă pentru fiecare punct schimbat pentru o parte a prețului cadoului de fidelitate sau pentru totalitatea acestui preț. În acest context, trebuie să se constate, astfel cum susține guvernul Regatului Unit, că această plată corespunde contrapartidei livrării cadourilor de fidelitate.

58 În cauza C-55/09, reiese de asemenea din decizia de trimitere că respectivele cadouri de fidelitate sunt facturate de @1 societății Baxi la prețul de vânzare cu amănuntul majorat cu cheltuielile de expediere aplicabile la locul comenzii, în care este transferată proprietatea și este efectuat schimbul de puncte. Astfel, după deducerea marjei de profit ce revine societății @1 și constă în diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și prețul de achiziție la care @1 își procură aceste cadouri, plata efectuată de Baxi societății @1 constituie contrapartida livrării cadourilor menționate.

59 În cauza C-55/09, Baxi arată totuși că respectiva contrapartidă a plății nu corespunde unei livrări de bunuri, ci unui serviciu de publicitate complex în cadrul căruia livrarea cadourilor de fidelitate clienților figurează printre alte servicii.

60 În această privință, rezultă din jurisprudența Curții că, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă ne aflăm în prezența a două sau mai multe prestații distincte ori a

unei prestații unice și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această prestație unică trebuie să fie calificată drept livrare de bunuri sau prestare de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 21 și jurisprudența citată).

61 Din decizia de trimitere în cauza C-55/09 rezultă că plățile pe care Baxi le face societății @1 corespund cuantumului prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate majorat cu cheltuielile de ambalaj și de expediere și că, astfel, @1 obține o marjă de profit constituită din diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și cuantumul prețului de achiziție la care aceasta își procură cadourile menționate.

62 Astfel, după cum admit de altfel atât guvernul Regatului Unit, cât și Comisia, o plată precum cea în discuție în acțiunea principală din cauza C-55/09 poate fi divizată în două părți și fiecare dintre aceste părți corespunde unei prestații distincte.

63 Prin urmare, cuantumul prețului de achiziție constituie contrapartida livrării de cadouri de fidelitate clienților, în timp ce diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul plătit de Baxi și cuantumul prețul de achiziție plătit de @1 pentru a-și procura cadourile de fidelitate, și anume marja de profit, constituie contrapartida serviciilor pe care @1 le furnizează societății Baxi.

64 În schimb, în cadrul cauzei C-53/09, LMUK a afirmat în observațiile sale scrise și orale că plățile pe care le face furnizorilor nu sunt contrapartida a două sau mai multe prestații distincte. Cu toate acestea, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceasta este situația.

65 În lumina considerațiilor precedente, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că, în cadrul unui program de fidelizare a clienților, precum cel în discuție în acțiunile principale, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă, trebuie interpretate în sensul că:

— plățile pe care gestionarul programului în cauză le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-53/09, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clienți sau, după caz, pentru o prestare de servicii furnizată acestora. Cu toate acestea, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste plăți înglobează de asemenea contrapartida unei prestări de servicii care corespunde unei prestații distincte și

— plățile pe care sponsorul le face gestionarului programului în cauză care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-55/09, ca fiind, în parte, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri efectuată în favoarea acestor clienți și, în parte, contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de gestionarul acestui program în favoarea acestui sponsor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 doua) declară:

În cadrul unui program de fidelizare a clienților, precum cel în discuție în acțiunile principale, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretate în sensul că:

— **plățile pe care gestionarul programului în cauză le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-53/09, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clienți sau, după caz, pentru o prestare de servicii furnizate acestora. Cu toate acestea, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste plăți înglobează de asemenea contrapartida unei prestări de servicii care corespunde unei prestații distincte și**

— **plățile pe care sponsorul le face gestionarului programului în cauză care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-55/09, ca fiind, în parte, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri efectuată în favoarea acestor clienți și, în parte, contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de gestionarul acestui program în favoarea acestui sponsor.**

Semnături