

**Affaire C-209/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

22 mai 2020

**Jurisdiction de renvoi :**

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Royaume-Uni)

**Date de la décision de renvoi :**

22 mai 2020

**Partie requérante :**

Renesola UK Ltd

**Partie défenderesse :**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

---

**DEVANT L'UPPER TRIBUNAL**

**(TAX AND CHANCERY CHAMBER)** [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery), Royaume-Uni]

**STATUANT SUR L'APPEL FORMÉ CONTRE UN JUGEMENT DU FIRST-TIER TRIBUNAL**

**(TAX CHAMBER)** [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni]

[OMISSIS]

**DANS LE LITIGE OPPOSANT :**

**RENESOLA UK LTD**

**Partie requérante**

à

**THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE &  
CUSTOMS**

**Partie défenderesse**

**ORDONNANCE**

prise sur appel de la requérante contre le jugement du First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] rendu le 5 novembre 2018

[OMISSIS]

Considérant qu'il est nécessaire, afin de permettre à la juridiction de céans de se prononcer dans la présente affaire, de trancher deux questions concernant la validité et l'interprétation d'actes pris par les institutions de l'Union européenne et qu'il convient par conséquent de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle à cet égard,

la juridiction de céans ORDONNE :

- 1) la Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel, conformément à l'article 86, paragraphe 2, de l'accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO 2019, C 384 I, p. 1) et à l'article 267 TFUE, des questions énoncées en annexe concernant la validité du règlement d'exécution n° 1357/2013/UE de la Commission du 17 décembre 2013 modifiant le règlement (CEE) n° 2454/93 fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire (JO 2013, L 341, p. 47) et l'interprétation de l'article 24 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1) ;
- 2) il est sursis à statuer dans toute autre procédure dans le litige susmentionné jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée ou jusqu'à qu'une nouvelle ordonnance soit rendue ;
- 3) La présente ordonnance est communiquée sans délai à la Cour. **[Or. 1]**

ANNEXE À L'ORDONNANCE DE L'UPPER TRIBUNAL (TAX AND  
CHANCERY CHAMBER) [TRIBUNAL SUPÉRIEUR (CHAMBRE DE LA  
FISCALITÉ ET DE LA CHANCERY), ROYAUME-UNI]

DEMANDE DE DÉCISION PRÉJUDICIELLE ADRESSÉE À LA COUR DE  
JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

## A. La juridiction de renvoi et les parties dans le litige au principal [omissis]

- 1 La juridiction de renvoi est l'Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la chancery), Royaume-Uni, ci-après la « **juridiction de céans** » ou la « **juridiction de renvoi** »] [OMISSIS] [omissis : adresse électronique de la juridiction de renvoi]
- 2 La présente demande de décision préjudicielle est introduite en application de l'article 86, paragraphe 2, de l'accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO 2019, C 384 I, p. 1) conclu entre l'Union européenne et le Royaume-Uni. Il convient de relever que cette disposition, de même que celle de l'article 89, paragraphe 1, dudit accord, qui exige que les arrêts et les ordonnances de la Cour aient force obligatoire dans tous leurs éléments pour le Royaume-Uni et au Royaume-Uni, ont été mises en œuvre dans le droit du Royaume-Uni [articles 1A et 7A de l'European Union (Withdrawal) Act 2018] [telle que modifiée par le the European Union (Withdrawal Agreement) Act 2020] et ont donc, en vertu du droit du Royaume-Uni, un effet direct au Royaume-Uni.
- 3 Les parties au principal [omissis] sont la requérante, Renesola UK Ltd (ci-après « Renesola »), et la partie défenderesse, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (ci-après l'« administration fiscale »). [omissis] [omissis] [désignation des représentants légaux].

## B. L'objet du litige et les faits pertinents

- 4 Les « modules » solaires sont assemblés à partir de « cellules » solaires, ces dernières étant des unités individuelles capables, à elles seules, de produire de l'électricité à partir de la lumière du soleil. Les modules solaires sont ensuite incorporés dans des systèmes solaires photovoltaïques (ci-après les « systèmes PV ») qui peuvent être connectés et utilisés dans les systèmes électriques domestiques. [Or. 2]
- 5 Dans le cadre de l'appel dont a été saisie la juridiction de céans, il a été question des règles susceptibles de s'appliquer à la détermination du lieu d'origine des modules solaires aux fins des droits de douane. Il est constant que, au moment des faits, la règle générale applicable à l'origine des marchandises figurait à l'article 24 (ci-après l'« article 24 ») du règlement n° 2913/92 (ci-après le « code des douanes ») qui dispose :

*« Une marchandise dans la production de laquelle sont intervenus deux ou plusieurs pays, est originaire du pays où a eu lieu la dernière transformation ou ouvraison substantielle, économiquement justifiée, effectuée dans une entreprise équipée à cet effet et ayant abouti à la fabrication d'un produit nouveau ou représentant un stade de fabrication important. »*

- 6 La Commission avait compétence, à l'époque des faits, en vertu de l'article 247 du code des douanes, pour adopter des règlements relatifs à l'origine des marchandises. Dans le règlement d'exécution n° 1357/2013 de la Commission (ci-après le « règlement contesté »), la Commission a entendu exercer cette compétence en ce qui concerne les modules solaires en précisant que le lieu d'origine des modules solaires doit être déterminé en fonction du lieu d'origine des cellules solaires qui les composent.
- 7 Renesola importe au Royaume-Uni des modules solaires en provenance de l'Inde. Les modules solaires sont assemblés en Inde, mais contiennent (à tout le moins dans le cas des modules en cause en l'espèce) des cellules solaires fabriquées en République populaire de Chine. En application du règlement contesté, l'administration fiscale a établi<sup>1</sup> que les modules solaires étaient originaires de Chine et a calculé le droit antidumping et le droit compensateur en conséquence (ces droits étant, à l'époque, dus sur les modules solaires en provenance de Chine ou d'origine chinoise<sup>2</sup>). Renesola a toutefois estimé qu'une application dudit article 24 aurait pour conséquence de considérer les modules solaires comme étant originaires de l'Inde, de sorte qu'aucun droit n'était dû (les modules ayant acquis l'origine indienne et n'étant pas en provenance de Chine).
- 8 C'est dans ces circonstances que Renesola a introduit un recours devant le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) contre la décision de l'administration fiscale, en faisant valoir à titre principal devant le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) que le règlement contesté avait abouti à un résultat contraire, c'est à tout le moins ce que, selon elle, l'on pouvait soutenir, aux dispositions de l'article 24 et **[Or. 3]** que ladite juridiction devait saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle afin qu'elle se prononce sur la validité du règlement contesté au regard du droit de l'Union. Le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) a rejeté le recours formé par Renesola et, ce faisant, s'est abstenu de toute saisine de la Cour.
- 9 Devant le First-tier Tribunal (tribunal de première instance), Renesola a produit des éléments de preuve concernant le processus de fabrication des modules

<sup>1</sup> Décision de l'administration fiscale du 28 décembre 2016, confirmée à l'issue d'un recours dont elle a fait l'objet. Ladite décision est jointe au dossier transmis à la Cour.

<sup>2</sup> Voir le règlement d'exécution (UE) n° 1238/2013 du Conseil du 2 décembre 2013 instituant un droit antidumping définitif et collectant définitivement le droit antidumping provisoire institué sur les importations de modules photovoltaïques en silicium cristallin et leurs composants essentiels (cellules) originaires ou en provenance de la République populaire de Chine (JO 2013, L 325, p. 1), ainsi que le règlement d'exécution (UE) n° 1239/2013 du Conseil du 2 décembre 2013 instituant un droit compensateur définitif sur les importations de modules photovoltaïques en silicium cristallin et leurs composants essentiels (cellules) originaires ou en provenance de la République populaire de Chine (JO 2013, L 325, p. 66).

solaires et d'autres questions pertinentes, sous forme de preuves documentaires et d'un témoignage de M. Xu Zhongyu <sup>3</sup>. [OMISSIS].

- 10 Le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) a conclu que, eu égard aux éléments de preuve dont il disposait, la fabrication de modules à partir de cellules ne pouvait pas être considérée comme un procédé déterminant leur origine au sens dudit article 24. Il a refusé de saisir la Cour de la question de savoir si le règlement contesté était valide.
- 11 Toutefois, dans sa décision, la juridiction de céans a jugé que le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) avait ignoré ou insuffisamment pris en considération des éléments de preuve importants et non contestés dont il disposait. En particulier, s'agissant de la conclusion du First-tier Tribunal (tribunal de première instance) selon laquelle la fabrication de modules à partir de cellules ne constituait qu'un changement de présentation, la juridiction de céans a jugé que le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) n'avait pas tenu compte des preuves non contestées devant lui montrant que :
- a) si une cellule unique est laissée exposée à l'air sans aucune protection, elle peut facilement être oxydée ou corrodée, ou facilement détruite par des forces extérieures, telles que le vent, la grêle ou la neige : en conséquence, il est nécessaire d'encapsuler les cellules au sein des modules de manière à réduire la dégradation des cellules, lesquelles peuvent, encapsulées, fonctionner pendant plus de 25 ans <sup>4</sup>;
  - b) ce n'est qu'après le laminage que les modules acquièrent leurs propriétés de base telles que la résistance aux radiations ultraviolets, la capacité de chargement mécanique et la résistance à l'oxydation et à la corrosion <sup>5</sup> ; et
  - c) étant donné la fragilité des cellules solaires, dont l'utilisation est toutefois nécessaire dans les systèmes PV exposés aux éléments, Renesola a recours à un processus de fabrication techniquement difficile, [Or. 4] comprenant, par exemple, le laminage de cellules se déroulant sous vide, afin de les protéger <sup>6</sup>.
- 12 La juridiction de céans a ensuite conclu <sup>7</sup> qu'il résultait de l'ensemble des faits que, bien que les cellules produisent un courant électrique à partir du soleil (environ 0,62v), les « qualités spécifiques » du module solaire n'apparaissent que

<sup>3</sup> Ces preuves documentaires ont été jointes à une lettre du 19 mai 2017 adressée par les représentants de Renesola à l'administration fiscale. La déclaration de M. Xu a été effectuée le 23 mai 2018. Ladite lettre et le témoignage, y compris leurs annexes, ont été versés au dossier transmis à la Cour.

<sup>4</sup> Point 28 de l'arrêt de la juridiction de céans.

<sup>5</sup> Point 30 de l'arrêt de la juridiction de céans.

<sup>6</sup> Point 32 de l'arrêt de la juridiction de céans.

<sup>7</sup> Point 44 de l'arrêt de la juridiction de céans.

lorsque les cellules solaires sont incorporées dans les modules et soumises à un processus techniquement complexe de laminage, d'encapsulation et d'étanchéisation aux intempéries qui leur confère leur durabilité et qui permet en pratique la production d'électricité sous une forme utilisable. En particulier, ladite juridiction a tenu compte des éléments suivants.

a) bien que les cellules solaires puissent produire un courant électrique à partir de la lumière du soleil sans avoir été soumises au processus susmentionné, leur utilisation en extérieur ne serait pas possible, compte tenu de leur fragilité. En revanche, en incorporant des cellules solaires dans des modules solaires et en les soumettant à un processus rigoureux de laminage, d'encapsulation et d'étanchéisation aux intempéries, ces cellules solaires peuvent continuer à produire du courant électrique pendant une durée allant jusqu'à 25 ans ;

b) le processus de laminage, d'encapsulation et d'étanchéisation aux intempéries des cellules est techniquement difficile<sup>8</sup>. Il s'agit de les souder par des machines de haute précision et à une température hautement uniforme de soudage. Le laminage des cellules se fait sous vide. La juridiction de céans en a déduit qu'il ne serait pas possible pour un consommateur ordinaire d'utiliser seules des cellules solaires dans un système PV (nécessairement situé à l'extérieur) pour générer du courant électrique durable à partir de la lumière du soleil. Les cellules solaires sont simplement trop fragiles à cet effet et un consommateur ordinaire, sans avoir accès aux techniques sophistiquées de fabrication utilisées pour encapsuler des cellules solaires dans les modules solaires, ne serait pas capable de concevoir une méthode satisfaisante de protection des cellules solaires utilisées directement dans un système de PV. La juridiction de céans a estimé que cela était indicatif de la différence qualitative (à savoir la durabilité) existant entre les modules solaires et les cellules solaires dont ils sont composés ; **[Or. 5]**

c) une cellule solaire peut à elle seule produire relativement peu d'électricité (à peine 0,62 v), ce qui n'est manifestement pas adapté à la production d'électricité domestique. En effet, un module solaire ne produit pas en soi du courant électrique, puisque l'électricité qu'il produit est entièrement issue des cellules solaires qui le composent. Il n'en demeure pas moins que la production d'un module solaire (environ 40v) est adaptée à la production d'électricité domestique. Bien entendu, cela tient en partie au fait qu'un module solaire contient un grand nombre de cellules solaires. Toutefois, la juridiction de céans a relevé que le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) avait constaté qu'un module solaire produit environ 3 % d'électricité en plus que le même nombre de cellules reliées entre elles en série : néanmoins, la juridiction de céans n'a pas souscrit à la thèse du First-tier Tribunal (tribunal de première instance) selon laquelle un taux de 3 % est si faible qu'il doit être ignoré. Au contraire, dans les circonstances du présent

<sup>8</sup> Il a été décrit par M. Xu, en particulier aux points 5, 21 et 22 de son témoignage et à l'annexe 1 de celui-ci, et résumé par le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) aux points 17 et 19 de son jugement.

appel, il s'agit là d'une raison supplémentaire de considérer qu'un module solaire est davantage que la somme de ses composants ;

d) la juridiction de céans a reconnu que ni les cellules solaires ni les modules solaires ne produisent eux-mêmes de l'électricité sous une forme utilisable dans les systèmes électriques domestiques. Les cellules solaires produisent un courant continu, mais les systèmes électriques domestiques nécessitent un courant alternatif. Un « boîtier onduleur » est nécessaire pour convertir le courant direct en courant alternatif et ce boîtier fait partie du système PV (plutôt que du module solaire). Toutefois, la juridiction de céans n'a pas considéré qu'une telle circonstance était de nature à diminuer l'importance du fait que la « qualité spécifique » d'un module solaire demeure la production d'électricité à partir du soleil au moyen d'une structure procurant aux cellules solaires une protection robuste et nécessaire contre les éléments ; elle a en outre considéré que la solidité de cette conclusion n'était pas atténuée par le fait qu'un module solaire doit être connecté à un boîtier onduleur afin que l'électricité produite puisse être utilisée dans des systèmes électriques domestiques ;

e) la juridiction de céans a relevé la conclusion du First-tier Tribunal (tribunal de première instance) selon laquelle des cellules solaires peuvent être utilisées dans des produits ne produisant pas d'électricité destinée à un usage dans des systèmes électriques, tels que des capteurs d'irradiance et des interrupteurs sensibles à la lumière. Selon ledit tribunal, le fait qu'il existe d'autres utilisations pour de telles cellules s'oppose à toute conclusion selon laquelle un module solaire acquiert ses « qualités spécifiques » au moment de la fabrication des cellules solaires qui le composent.

13 Eu égard à ces considérations, la juridiction de céans a conclu que la fabrication de modules solaires n'apportait pas qu'un simple changement de présentation : ces modules ont des propriétés [Or. 6] et une composition que les cellules solaires en elles-mêmes ne possèdent pas<sup>9</sup>. Elle a considéré que le premier critère technique que la Cour a identifié dans l'arrêt *Brother International*<sup>10</sup> était déterminant et avait donné lieu à la conclusion selon laquelle le processus de fabrication de modules solaires était de nature à déterminer l'origine. La juridiction de céans est parvenue à une conclusion claire, mais néanmoins préliminaire et provisoire, selon laquelle il résulte d'une application directe de l'article 24 du code des douanes que l'étape de transformation en modules est constitutive d'origine<sup>11</sup>.

14 Il s'ensuit que, si le règlement contesté n'était pas valide, la juridiction de céans aurait conclu que le pays d'origine des modules en cause était l'Inde et non la Chine et que les droits en cause n'étaient pas dus. En revanche, si le règlement

<sup>9</sup> Points 49 et 50 de l'arrêt de la juridiction de céans.

<sup>10</sup> Arrêt du 13 décembre 1989, *Brother International*, C-26/88, EU:C:1989:637.

<sup>11</sup> Points 38 et 51, paragraphe 1, de l'arrêt de la juridiction de céans.

contesté était valide, le pays d'origine serait la Chine (de sorte que les droits en cause seraient exigibles).

- 15 La juridiction de céans n'est parvenue à aucune conclusion sur le « critère accessoire » de la « valeur ajoutée »<sup>12</sup>, c'est-à-dire sur le point de savoir si la fabrication de modules dans son ensemble entraînait une augmentation sensible de la valeur marchande au stade départ usine du produit fini, par rapport à la valeur des cellules : voir point 22 de l'arrêt du 13 décembre 1989, Brother International (C-26/88, EU:C:1989:637). Des preuves non contestées ont été produites devant le First-tier Tribunal (tribunal de première instance)<sup>13</sup> quant au coût du processus de fabrication des modules en comparaison avec les coûts des cellules, selon lesquelles le coût des cellules ne serait compris qu'entre 22 et 25 % du prix final du module, tandis que les coûts de l'étape de transformation en module en représentaient entre 33 et 49 %. Toutefois, la conclusion provisoire de la juridiction de céans a été que le critère technique relatif à la fabrication des modules était déterminant<sup>14</sup>.
- 16 La juridiction de céans a relevé que, même en parvenant à la conclusion claire, bien que provisoire, selon laquelle l'application directe de l'article 24 du code des douanes avait pour effet que la phase de transformation en modules détermine l'origine, si bien que la question de l'origine soulevée en l'espèce donne lieu à des différences assez fondamentales selon que l'article 24 ou que le règlement contesté s'applique<sup>15</sup>, il se peut que la différence de résultat en fonction de l'application directe de l'article 24 ou [Or. 7] de l'application du règlement contesté se justifie par la marge d'appréciation dont dispose la Commission pour définir les notions abstraites de l'article 24<sup>16</sup>.

### C. Exposé sommaire des arguments des parties

- 17 Renesola soutient que c'est à juste titre que la juridiction de céans a jugé, pour les raisons qu'elle a invoquées, que, en application de l'article 24 du code des douanes, le processus de fabrication des modules déterminait l'origine. En particulier, en dépit de la position de l'administration fiscale telle que décrite au point 25 ci-après, Renesola souligne que la juridiction de céans a conclu sans équivoque, en s'appuyant sur les éléments de preuve à sa disposition, que « la

<sup>12</sup> Point 51, paragraphe 4, de l'arrêt de la juridiction de céans.

<sup>13</sup> Voir les données chiffrées sur le rapport coûts/valeur ajoutée figurant à la page 9 de l'ITRPV de 2014 [International Technology Roadmap for Photovoltaic (feuille de route technologique internationale pour le photovoltaïque)], jointe en annexe à la lettre des représentants de Renesola à l'administration fiscale du 19 mai 2017.

<sup>14</sup> Point 50 de l'arrêt de la juridiction de céans.

<sup>15</sup> Point 51, paragraphe 1, de l'arrêt de la juridiction de céans.

<sup>16</sup> Point 51, paragraphe 2, de l'arrêt de la juridiction de céans.

“durabilité” accrue conférée par le procédé de fabrication des modules est à la fois plus substantielle que celle identifiée dans l’arrêt Zentrag<sup>17</sup> et qualitativement différente dans la mesure où elle permet aux cellules de remplir la fonction escomptée : la production d’électricité à partir de la lumière du soleil dans un environnement extérieur tout en assurant robustesse et durabilité » et que « la fabrication des modules solaires n’entraîne pas un simple changement de présentation : les modules solaires ont des propriétés et une composition que les cellules solaires en elles-mêmes ne possédaient pas »<sup>18</sup>. Ces conclusions se sont fondées sur les éléments de preuve détaillés (et, pour l’essentiel, non contestés) produits par Renesola et résumés notamment au point 40, paragraphes 1 et 2, de l’arrêt de la juridiction de céans. La réponse à la deuxième question préjudicielle (la question de savoir si l’étape de transformation en module, à supposer que règlement contesté ne s’applique pas, détermine l’origine) serait donc affirmative.

- 18 En ce qui concerne la première question préjudicielle (concernant la validité du règlement contesté), eu égard aux faits tels que constatés par la juridiction de céans, la Commission n’est pas autorisée à adopter une règle d’origine différente : le pouvoir de la Commission de définir « *les notions abstraites de [l’article 24] en vue de transformations ou d’ouvrages spécifiques* »<sup>19</sup> ne s’étend pas à l’adoption d’une règle d’origine contraire à l’article 24<sup>20</sup>.
- 19 En outre, ce pouvoir trouve à s’appliquer lorsqu’une telle définition est « *justifiée, d’une part, par l’intérêt de la sécurité juridique, d’autre part, par les difficultés de la définition des situations économiques multiples* »<sup>21</sup>. Or, il ressortait [Or. 8] des éléments de preuve non contestés devant le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) qu’il n’y avait pas de variations dans la fabrication des modules solaires susceptibles de constituer des « situations économiques multiples », ce que l’administration fiscale n’a pas tenté de réfuter.
- 20 Par ailleurs, il ressort du considérant 5 du règlement contesté que la fabrication du module est une « *grande étape* ». Or, il est constant que le stade de fabrication du module est la « *dernière* » étape. On ne voit pas comment la Commission pourrait (d’une part) reconnaître que la phase de fabrication du module est une « *grande* » étape tout en niant par ailleurs (au considérant 7) qu’il s’agit d’une étape « *substantielle* ». Le caractère manifestement contradictoire et insatisfaisant de la motivation de la Commission, qui suffit à lui seul à entraîner l’annulation du règlement contesté, apparaît d’autant plus clairement lorsque l’on considère la version allemande du règlement contesté, dans laquelle la Commission qualifie

<sup>17</sup> Arrêt du 23 février 1984, Zentrag, 93/83, EU:C:1984:78.

<sup>18</sup> Points 48 et 49 de l’arrêt de la juridiction de céans.

<sup>19</sup> Arrêt du 23 mars 1983, Cousin e.a., 162/82, EU:C:1983:93, point 17.

<sup>20</sup> Arrêt du 11 novembre 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, point 36.

<sup>21</sup> Arrêt du 23 mars 1983, Cousin e.a., 162/82, EU:C:1983:93.

l'étape de transformation en module, au considérant 5, de *wesentlichen* [Ndt : terme traduit par « grande » dans la version française], tout en niant, au considérant 7, qu'il s'agisse d'une étape *wesentliche* [Ndt : terme traduit par « substantielle » dans la version française].

- 21 Pour les raisons résumées ci-après, l'administration fiscale fait valoir que la Commission a agi dans le cadre de ses compétences. Pour autant que la deuxième question préjudicielle se pose, l'administration fiscale soutient que l'assemblage de modules à partir de cellules n'est pas de nature à déterminer l'origine, car ce procédé ne constitue pas une transformation ou ouvraison substantielle au sens de l'article 24<sup>22</sup>.
- 22 Compte tenu de la nature du processus d'assemblage du module, le critère dégagé dans l'arrêt du 13 décembre 1989, *Brother International* (C-26/88, EU:C:1989:637, point 19), selon lequel l'assemblage du module n'est constitutif d'origine que s'il représente le stade de production déterminant au cours duquel est concrétisée la destination des composants utilisés et au cours duquel sont conférées à la marchandise en cause ses propriétés qualitatives spécifiques, est applicable. Cela est conforme aux considérants 6 et 7 du règlement contesté<sup>23</sup>. L'administration fiscale fait également valoir, si nécessaire, que les modifications apportées au stade de la transformation en modules n'affectent que la présentation.
- 23 En ce qui concerne l'application du critère susmentionné dégagé dans l'arrêt du 13 décembre 1989, *Brother International* (C-26/88, EU:C:1989:637), la destination des composants d'un module utilisés est la production d'électricité à partir du soleil au sein d'un système PV. Les qualités spécifiques des modules consistent en leur capacité (dérivée des cellules dont ils sont composés) **[Or. 9]** à convertir le soleil en énergie électrique. Cette destination se concrétise et ces qualités sont présentes dans les cellules fabriquées<sup>24</sup>. Ce sont les cellules qui sont capables de produire de l'électricité à partir de la lumière du soleil et cette capacité est présente avant leur assemblage en modules<sup>25</sup>. Le critère subsidiaire

<sup>22</sup> L'administration fiscale s'est en outre expressément réservé, le cas échéant, le droit de faire valoir en temps utile que l'opération d'assemblage du module en Inde n'est pas économiquement justifiée au sens de l'article 24 du code des douanes, allégation qui, à ce stade, n'a pas fait l'objet d'une appréciation factuelle par le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) et la juridiction de céans.

<sup>23</sup> Il ressort de la version en langue anglaise du règlement contesté que le considérant 5 fait simplement référence aux « grandes » étapes, sans qu'il constitue pour autant une constatation que le stade de la transformation en modules répond au critère juridique de la dernière transformation substantielle au sens de l'article 24.

<sup>24</sup> Tout en relevant que tel était le cas dans un contexte juridique différent, l'administration fiscale invoque à cet égard le raisonnement du Tribunal dans l'arrêt du 28 février 2017, *JingAo Solar e.a./Conseil* (T-158/14, T-161/14 et T-163/14, non publié, EU:T:2017:126, points 76, 91, 92, 94, 98, 102 et 114).

<sup>25</sup> L'administration fiscale soutient également que le fait qu'une cellule puisse être utilisée dans un autre produit dont la finalité n'est pas la production d'électricité, tel qu'un capteur d'irradiance, un interrupteur sensible à la lumière ou un dispositif de commande automatique, est dénué de

de la valeur ajoutée ne s'applique pas, puisque l'origine est déterminée par ces critères d'ordre technique <sup>26</sup>.

- 24 S'agissant de la question essentielle de la production d'électricité, Renesola n'a pas contesté devant la juridiction de céans que les seuls éléments d'un module dotés de la propriété de produire de l'électricité à partir de la lumière du soleil sont ses cellules. Les cellules sont pourvues de cette qualité avant d'être assemblées en modules. L'administration fiscale fait valoir que la seule différence matérielle entre la production électrique d'une cellule unique et celle d'un module tient au fait qu'un module est une agrégation de cellules. Le gain de rendement de 3 % évoqué (dont Renesola a signalé à la juridiction de céans qu'il n'a été le résultat de l'évolution de la technologie solaire qu'après l'adoption du règlement contesté) ne constituerait pas une modification substantielle.
- 25 L'administration fiscale soutient que Renesola n'a pas démontré que la durabilité constituerait une « qualité spécifique » des modules ou qu'une telle caractéristique serait requise avant que la destination de ces modules se « concrétise ». Ces qualités et cette destination résident dans la production d'électricité à partir du soleil une fois qu'ils sont incorporés au sein d'un système PV. L'administration fiscale conteste que des explications ou des éléments de preuve suffisants aient été fournis en ce qui concerne le fonctionnement des systèmes PV, l'utilisation des modules qui les composent, ainsi que la nature et la perspective des « utilisateurs » qui incorporent ces modules dans les systèmes PV, pour démontrer que le critère dégagé dans l'arrêt du 13 décembre 1989, *Brother International* (C-26/88, EU:C:1989:637) est satisfait au stade de la transformation en modules en raison de leur durabilité.
- 26 En outre, la Cour a reconnu à la Commission une marge d'appréciation <sup>27</sup>. L'administration fiscale fait valoir qu'en adoptant le règlement contesté, la Commission est demeurée dans les limites de cette marge d'appréciation, garantissant la sécurité juridique et remédiant aux difficultés liées aux situations économiques multiples apparues au fil du temps en raison de l'évolution technologique [telles que les conclusions de la juridiction de céans relatives au gain d'efficacité de 3 % mentionné au point 12, sous c), et au point 24 de la présente ordonnance]. **[Or. 10]**

#### **D. Les questions préjudicielles**

- 27 La juridiction de céans saisit en conséquence la Cour des questions préjudicielles suivantes, en vertu de l'article 86, paragraphe 2, de l'accord sur le retrait du

pertinence. C'est le rôle que les cellules jouent *dans les modules* qui doit faire l'objet d'une appréciation.

<sup>26</sup> Arrêt du 13 décembre 1989, *Brother International*, C-26/88, EU:C:1989:637, points 20 et 23.

<sup>27</sup> Arrêt du 23 mars 1983, *Cousin e.a.*, 162/82, EU:C:1983:93.

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique [JO 2019, C 384 I, p. 1] et de l'article 267 TFUE :

**1) Le règlement d'exécution n° 1357/2013/UE de la Commission, dans la mesure où il a pour objet de déterminer le pays d'origine des modules solaires fabriqués à partir de matières de plusieurs provenances en leur conférant l'origine du pays de fabrication des cellules solaires, est-il contraire à l'article 24 du règlement n° 2913/92/CEE du Conseil (code des douanes communautaire), aux termes duquel une marchandise dans la production de laquelle sont intervenus deux ou plusieurs pays, est originaire du pays où a eu lieu la dernière transformation ou ouvraison substantielle, économiquement justifiée, effectuée dans une entreprise équipée à cet effet et ayant abouti à la fabrication d'un produit nouveau ou représentant un stade de fabrication important, et, partant, dépourvu de validité ?**

**2) Dans le cas où l'invalidité du règlement n° 1357/2013 serait constatée, l'article 24 du code des douanes communautaire doit-il être interprété en ce sens que l'assemblage de modules solaires à partir de cellules solaires et d'autres composants constitue une transformation ou ouvraison substantielle ?**

Fait le 22 mai 2020

[OMISSIS]

Liste des documents joints à la demande de décision préjudicielle :

1. Arrêt de l'Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la chancery)] du 4 mars 2020
2. Jugement du First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)]
3. Décision de The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs du 28 décembre 2016
4. Lettre du 19 mai 2017 et ses annexes adressée à The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs par les représentants de Renesola
5. Témoignage de M. Xu Zhongyu du 23 mai 2018, y compris son annexe 1