

Affaire C-43/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

24 janvier 2019

Jurisdiction de renvoi :

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

Date de la décision de renvoi :

2 janvier 2019

Partie demanderesse :

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S.A.

Partie défenderesse :

Autoridade Tributária e Aduaneira

Décision arbitrale

[OMISSIS] Les arbitres [OMISSIS] conviennent de ce qui suit :

1. Rapport

VODAFONE PORTUGAL-COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A., [OMISSIS], sise Parque das Nações, Rua D. João II, n° 36, à Lisbonne (ci-après la « requérante ») a déposé une demande de règlement arbitral, en vertu du décret-loi n° 10/2011 du 20 janvier (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, [Régime juridique de l'Arbitrage en matière fiscale] ci-après le « RJAT »), dans le cadre duquel l'**AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** [l'autorité fiscale et douanière] est défenderesse.

La requérante conclut à ce qu'il plaise à la juridiction de céans

- déclarer comme illégale et annuler partiellement l'autoliquidation de la TVA relative à la période de novembre 2016 pour un montant de 620.132,79 euros ;

- annuler la décision de rejet du recours gracieux adoptée par la Unidade dos Grandes Contribuintes [unité des gros contribuables] et, en conséquence, rembourser à l'actuelle requérante le montant indûment autoliquidé pour la période d'imposition en cause ;
- à titre subsidiaire, procéder au renvoi préjudiciel à la CJUE de la présente affaire en ce qui concerne la question de l'incompatibilité des actes fiscaux ici contestés avec le droit communautaire ; **[Or. 2]**
- condamner l'Autoridade Tributária e Aduaneira aux dépens de la procédure d'arbitrage.

La partie défenderesse est l'**Autoridade Tributária e Aduaneira** (ci-après l'« AT »).

[OMISSIS]

Par ordonnance du 6 novembre 2018, l'instance a été suspendue pour 20 jours, dans l'attente de l'adoption de l'arrêt de la CJUE dans l'affaire préjudicielle C-295/17.

Le 28 novembre 2018, la suspension de l'instance a été levée et notifiée aux parties afin qu'elles se prononcent sur la nécessité ou non de procéder au renvoi préjudiciel de la présente procédure.

Seule la requérante s'est exprimée, en demandant que soient posées les questions préjudicielles suivantes :

*« 1. L'article 2, paragraphe 1, sous c), et les articles 9, 24, 72 et 73, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») peuvent-ils être interprétés en ce sens qu'est susceptible de constituer une prestation de services soumise à cet impôt la facturation par un opérateur de communications électroniques à ses anciens clients d'un montant déterminé pour la réparation d'un préjudice qu'il a subi suite à une résiliation anticipée (ie avant l'échéance de la période de fidélisation prévue au contrat) du contrat de prestation de services de communications électroniques qui liait les deux **[Or. 3]** parties, pour un motif imputable à ses anciens clients, à un moment où (après cette résiliation), pour des raisons légales et de réglementation sectorielle, l'opérateur de communications électroniques se trouve empêché de fournir le moindre service de communications électroniques à ces anciens clients ? » ;*

« 2. En cas de réponse par l'affirmative à la question précédente, les articles de la directive sur la TVA cités ci-dessus peuvent-ils être interprétés en ce sens que le montant susmentionné facturé par l'opérateur de communications électroniques à ses anciens clients ne pourra pas être considéré comme la contrepartie d'une quelconque prestation de service

soumise à la TVA, s'il n'est pas possible d'identifier un acte concret de consommation permettant de qualifier les anciens clients de l'opérateur de communications électroniques de consommateurs effectifs des avantages accordés par l'opérateur de communications en raison dudit paiement ? » ;

« 3. Aux fins de l'interprétation correcte des articles susmentionnés de la directive sur la TVA et de la soumission ou non à l'impôt de la situation mieux décrite au point 1 ci-dessus, est-il ou non pertinent qu'il soit établi concrètement par les autorités fiscales et/ou par les juridictions nationales que le montant facturé par l'opérateur de communications électroniques à ses anciens clients est destiné à réparer un préjudice effectif qu'il a subi et/ou à compenser son manque à gagner ? » ;

« 4. En cas de réponse par l'affirmative à la question précédente, quelle est l'influence, aux fins de l'interprétation correcte des articles susmentionnés de la directive TVA et de la soumission ou non à l'impôt de la situation mieux décrite au point 1 ci-dessus, du fait que, en l'espèce, cette indemnité soit exigée par l'opérateur de communications électroniques à titre de compensation des charges qu'elle a supportées dans le cadre de la conclusion du contrat et de la fourniture des services correspondants à ses anciens clients, sa quantification individualisée étant toutefois très difficile, dès lors qu'il est légalement obligatoire de prévoir dans les contrats les frais qui découlent de la résiliation anticipée, ce qui implique nécessairement l'existence d'une évaluation préalable et basée sur des estimations de ces frais au moment de la rédaction du projet de contrat d'adhésion destiné à l'ensemble des clients (potentiels) ? » ;

« 5. Également aux fins de l'interprétation correcte des articles susmentionnés de la directive sur la TVA et de la soumission ou non à l'impôt de la situation mieux décrite au point 1 ci-dessus, est-il ou non pertinent que les parties (l'opérateur et ses anciens clients), en vertu du principe de liberté contractuelle, aient défini préalablement la formule de calcul du montant de l'indemnité qui serait due par les anciens clients en cas de non-respect par ces derniers de la période de fidélisation stipulée dans le contrat de prestation de services ? » ;

« 6. Également aux fins de l'interprétation correcte des articles susmentionnés de la directive sur la TVA et de la soumission ou non à l'impôt de la situation mieux décrite au point 1 ci-dessus, le fait que le montant facturé pour le non-respect de la période de fidélisation fixée contractuellement puisse être équivalent au montant des mensualités dues si le contrat avait été maintenu jusqu'à la fin de la période de fidélisation détermine-t-il à lui-seul que ce montant a un caractère de rémunération ? »

[Or. 4]

« 7. La réponse aux questions précédentes est-elle d'une certaine manière influencée par le fait que les montants exigés à titre d'indemnité pour

non-respect de la période de fidélisation, et leur régime respectif en matière de TVA, ont été établis par les opérateurs de communications électroniques dans un cadre légal, jurisprudentiel, doctrinal et factuel qui fonde la confiance légitime des opérateurs de communications électroniques dans la non-soumission à la TVA de ces montants ? »

« 8. Également aux fins de l'interprétation correcte des articles susmentionnés de la directive sur la TVA et de la soumission ou non à l'impôt de la situation mieux décrite au point 1 ci-dessus, est-il ou non pertinent que les parties (l'opérateur et ses anciens clients), en raison d'une obligation légale, aient défini préalablement la formule de calcul du montant de l'indemnité qui serait due par les anciens clients en cas de non-respect par ces derniers de la période de fidélisation stipulée dans le contrat de prestation de services et que, également en raison d'une obligation légale, il soit interdit de faire correspondre la pénalité à la somme des mensualités dues si le contrat avait été maintenu jusqu'à la fin de la période d'engagement, la formule de calcul en cause reflétant ainsi les avantages dont le client n'a pas bénéficié entre la résiliation anticipée et la fin de la période d'engagement ? »

[OMISSIS]

2. Les faits

Les faits suivants de l'affaire sont considérés comme établis :

- A.** La requérante VODAFONE PORTUGAL – COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A., a pour objet social la prestation de services de communications électroniques, notamment le service de communication électroniques, le service de téléphonie fixe et le service d'accès à Internet sans fil ;
- B.** Dans le cadre de son activité, la requérante conclut avec ses clients un ensemble de contrats de prestation de services de communications électroniques, d'accès à l'internet, ou de télévision. **[Or. 5]**
- C.** Les clients de la requérante peuvent conclure des contrats sans durée déterminée ;
- D.** Dans certains cas, lesdits contrats peuvent prévoir des clauses promotionnelles spéciales soumises à des prérequis et à des conditions de fidélisation des clients pour une période minimale prédéterminée ;
- E.** Dans ces cas, les clients s'engagent en amont à maintenir une relation contractuelle avec la requérante et à utiliser les services ou les biens fournis par celle-ci pour une période minimale déterminée, et, en échange, ils

- bénéficient des conditions plus avantageuses du contrat, notamment au niveau du prix à payer pour les services souscrits ;
- F.** La période minimale de fidélisation ou d'engagement, comme condition d'accès aux conditions contractuelles plus avantageuses, est essentielle pour que la requérante puisse récupérer une partie de son investissement en équipements et infrastructure ;
- G.** La période minimale a pour objet de permettre à la requérante de récupérer les divers investissements effectués, notamment :
- (i) l'infrastructure globale, qui inclut les réseaux, les équipements et les installations ;
 - (ii) le processus de prospection de clientèle, qui inclut les campagnes commerciales et de marketing et le paiement de commissions à des entités partenaires de prospection de clientèle ;
 - (iii) l'activation du service souscrit, qui inclut l'installation dans les logements et les bureaux ;
 - (iv) la concession d'avantages spéciaux attribués à ce même client, qui inclut l'offre de réductions et de services gratuits ;
 - (v) les coûts d'achat des équipements ;
- H.** Si le client ne reste lié qu'un ou deux mois après la conclusion du contrat, les coûts relatifs à l'achat de l'équipement, à l'installation et à l'activation du service ne sont pas compensés par le montant de la contrepartie reçue par la requérante ;
- I.** La rupture de la période minimale de fidélisation ou d'engagement implique le paiement par les clients des montants prévus par les contrats respectifs de [Or. 6] prestation de services, qui visent à décourager le non-respect [de cette période] par les clients ;
- J.** À partir d'août 2016, la requérante a commencé à déterminer le montant à payer dans les cas de non-respect par les clients de la période de fidélisation en se basant sur le calcul des avantages attribués au client au début du contrat et pour la fourniture desquels, à la date de résiliation de celui-ci, la requérante n'avait pas encore été dédommée ;
- K.** Le paiement du montant cité n'a lieu qu'en cas de non-respect [de la période de fidélisation] par le client et vise à récupérer une partie de l'investissement effectué par la requérante, notamment en vertu de l'octroi de conditions commerciales plus avantageuses ;

- L.** Les contrats conclus avec les clients prévoient l'identification et la quantification des avantages attribués au client en vertu du contrat ainsi que la détermination d'une période de fidélisation, le montant à payer en cas de non-respect [de cette dernière] étant calculé sur la base de ces avantages et au prorata de la partie de la période de fidélisation qui s'est écoulée ;
- M.** Le montant à payer ne peut pas dépasser les frais que la requérante a supportés pour l'installation de l'exploitation ;
- N.** La requérante ne liquidait pas la TVA sur les montants reçus de la part de ses clients au titre du non-respect de la période de fidélisation contractuelle, mais elle a commencé à le faire suite à un contrôle fiscal effectué sur l'exercice 2012, qui s'est conclu par une liquidation additionnelle de TVA sur lesdits montants reçus par la requérante de la part de ses clients ;
- O.** En ce qui concerne le mois de novembre 2016, la requérante a remis le 6 janvier 2017 sa déclaration périodique de TVA, et elle a versé à l'État 620.132,79 euros au titre de la TVA liquidée aux taux de 18 %, 22 % et 23 % sur les montants reçus pour non-respect de la période de fidélisation contractuelle, dont le total était de 2.705.527,08 euros, en vertu du tableau suivant : **[Or. 7]**

Taux de la TVA	Montant de la pénalité	Montant de la TVA
18 %	39.715,90	7.148,86
22 %	15.264,83	3.358,26
23 %	2.650.546,35	609.325,66
TOTAL	2.705.327,08	620.132,79

[OMISSIS] ;

- P.** Bien qu'elle ait procédé à l'autoliquidation de la TVA sur les montants cités, la requérante estime que ces derniers ne sont pas soumis à l'impôt ;
- Q.** Le 13 octobre 2017, la requérante a présenté un recours gracieux contre l'acte d'autoliquidation de TVA cité, dans lequel elle a contesté partiellement la légalité de l'autoliquidation, en ce qui concerne l'incidence de la TVA sur les montants en cause [OMISSIS] ;
- R.** La procédure de recours gracieux s'est déroulée devant la Unidade dos Grandes Contribuintes [unité des gros contribuables] (UGC) [OMISSIS] ;
- S.** Le 8 janvier 2018, la requérante s'est vue notifier la décision de rejet exprès de son recours gracieux [OMISSIS] qui disposait entre autres comme suit :

29. Compte tenu de ce qui est exposé dans la demande présentée, la question principale qui se pose est celle de savoir si les indemnités pour non-respect de la période de fidélisation contractuelle sont soumises à la TVA, et non exonérées de celle-ci.

30. Avant de procéder à l'analyse de la soumission à la TVA des indemnités, il convient d'évoquer à cet égard le principe de l'imposition d'une activité économique consacré à l'article 1^{er}, paragraphe 1, du code de la TVA, en vertu duquel « [s]ont soumises à la TVA :

- a) Les transmissions de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire national, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel.
- b) Les importations de biens
- c) les opérations intracommunautaires réalisées sur le territoire portugais, telles qu'elles sont définies et régies par le régime de la TVA sur les transactions intracommunautaires » [ci-après : le « RITI »]. [Or. 8]

31. Il est établi à l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive TVA, que « [l]e principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition ».

32. De cette manière, la TVA, en tant qu'impôt général sur la consommation, ne porte que sur « l'activité économique » entendue comme « toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence », article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA.

33. Ensuite, l'existence d'une activité économique est soumise à la TVA et l'imposition d'une opération donnée, dans le cadre de la TVA, est effectuée sur la base de l'existence d'une contre-valeur associée à une transmission de biens ou à une prestation de services, comme expression de l'activité économique de chaque agent.

34. C'est dans ce cadre qu'apparaissent les spécificités en termes d'imposition des indemnités, dès lors que ces dernières ne constituent pas toujours la contrepartie correspondant à une transmission de bien ou à une prestation de services donnée.

35. En ce qui concerne la notion d'indemnité et le cadre juridique applicable, il ne nous semble pas qu'il existe des divergences pertinentes de compréhension entre l'AT et la requérante.

36. *La question en cause se limite au fond à la qualification et à l'encadrement juridique et fiscal des indemnités découlant de l'application des clauses pénales contenues dans les contrats conclus avec les clients, qui sont actionnées suite au non-respect de la période de fidélisation. Il s'agit en fait de la question de savoir si celles-ci doivent être considérées comme de véritables indemnités, qui visent à la seule réparation d'un préjudice, ou comme présentant le caractère de rémunérations, liées à la prestation d'un service.*

37. *Ainsi que la requérante l'indique au point 21 de sa demande, « la législation fiscale, notamment le Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado [code de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après le "CIVA"], ne contient pas de définition de la notion d'indemnité, de sorte qu'il importe de recourir au droit civil, en vertu de l'article 11, paragraphe 2, de la loi fiscale générale (ci-après la "LGT") ».*

38. *Or, les indemnités sont définies comme le montant dû par la personne qui a commis le préjudice, en vue d'indemniser la personne lésée pour les dommages qu'elle a subis.*

39. *Toutefois, le terme indemnité est généralement utilisé pour couvrir et désigner une multitude de réalités, de paiements, de prestations, en oubliant la signification juridique stricte de ce mot.*

40. *Dans le domaine commercial, le terme « indemnité » est utilisé pour désigner des opérations qui n'ont en réalité rien à voir avec une réelle indemnité, comme c'est le cas par exemple des indemnités en cas de manque à gagner, en raison de l'absence d'exercice d'une activité, entre autres.*

41. *Dans ces situations, il s'agit d'une contrepartie en raison de laquelle une entité donnée obtient des gains économiques associés à [Or. 9] l'exercice d'une activité économique qui sont en tant que tels, soumis à la TVA. D'« indemnité » elle n'a donc que le nom.*

42. *La notion d'indemnité est associée à l'une des sources des obligations classiques, qui est consacrée par le code civil portugais, la responsabilité civile, constituant une obligation qui naît dans le chef d'une entité qui se voit obligée de réparer un préjudice donné causé à une autre.*

43. *La responsabilité civile peut être divisée en deux parties, la responsabilité contractuelle ou commerciale, qui implique la violation d'obligations (qui sont stipulées dans des contrats, des actes juridiques unilatéraux ou qui résultent de la loi elle-même) et la responsabilité extracontractuelle (délictuelle) qui résulte de la violation, même si elle est licite, d'obligations à caractère général ou de comportements (qui normalement protègent des droits absolus) qui causent un préjudice déterminé à autrui.*

44. S'agissant de la responsabilité extracontractuelle, l'article 483, paragraphe 1, du code civil dispose que, « [c]elui qui, de manière dolosive ou simplement fautive, porte illégalement atteinte au droit d'autrui ou à toute disposition légale visant à protéger les intérêts des tiers est tenu d'indemniser la personne lésée pour les dommages résultants de l'atteinte ».

45. Ainsi, l'obligation de réparation naît lorsque sont réunies de manière cumulative les conditions suivantes : il doit s'agir d'un fait volontaire (contrôlable par la volonté) de l'agent, et doivent exister le fait illicite, la faute (dolosive ou due à la négligence), le comportement de l'agent, le préjudice et le lien de causalité entre le fait commis et les dommages causés.

46. En ce qui concerne l'obligation d'indemnisation proprement dite, l'article 562 du code civil dispose que « [c]elui qui est tenu de réparer un préjudice doit remettre la situation dans l'état dans lequel elle se trouverait si l'événement faisant naître l'obligation de réparation ne s'était pas produit ».

47. Une indemnité en argent est donc fixée, lorsqu'il n'est pas possible de remettre la situation en l'état, et elle est calculée en vertu de la théorie de la différence, qui, aux termes de l'article 566, paragraphe 2, du code civil, se traduit par la différence entre la situation patrimoniale de la personne lésée à la date la plus récente qui a pu être prise en compte par le tribunal, et celle dans laquelle elle se serait trouvée si à cette date le préjudice n'avait pas existé.

48. En reprenant la question initiale, en ce qui concerne la qualification et l'éventuelle soumission à la TVA des indemnités pour non-respect de la période de fidélisation contractuelle, l'impôt porte sur la contrepartie associée à une transmission de bien ou à une prestation de services données, qui présuppose une activité économique exercée à titre onéreux, de sorte qu'il existe un lien synallagmatique.

49. En revanche, le paiement d'une indemnité constitue un fait non synallagmatique, dans la mesure où il n'existe aucune interdépendance entre l'indemnité et une autre prestation qui serait imposée à la personne lésée, dès lors qu'elle naîtrait ex novo au moment où le dommage serait causé.

50. Ainsi, les « indemnités pures » comme simples compensations visant à réparer un préjudice/un dommage, n'ont aucune conséquence au niveau [Or. 10] de la liquidation de la TVA, dans la mesure où elles ne relèvent pas de son champ d'application, qui se limite aux activités économiques.

51. Le problème se pose pour les figures qualifiées « d'hybrides » qui sont vulgairement appelées indemnités (par exemple paiement pour la cession de la position contractuelle, pour la résiliation anticipée d'un contrat ou pour la révision de prix) et qui, en règle générale, sont des opérations soumises à

la TVA, parce qu'elles constituent la contrepartie d'une transmission de biens ou d'une prestation de services.

52. Ne sont soumises à la TVA que les opérations qui réalisent la contrepartie d'une opération imposable.

53. À l'article 16 du CIVA, le législateur national a choisi de définir le type d'indemnités qui devront être exonérées de l'impôt.

54. L'article 16, paragraphe 6, sous a), du CIVA prévoit que « (...) sont exclus du montant imposable cité au paragraphe précédent :

a) [...] les sommes reçues à titre d'indemnité constatée en justice, pour non-respect total ou partiel des obligations ».

55. La norme citée ne pourra être interprétée qu'en ce sens que toute indemnité constatée en justice sera exonérée de TVA, dans la mesure où l'intention du législateur est « (...) de reconnaître que la confirmation judiciaire suffit à qualifier certaines prestations d'indemnités, en évitant le risque de dissimulation d'opérations imposables sous couvert de notions apparemment inoffensives » [OMISSIS].

56. De fait, il arrive que des clauses pénales soient imposées dans certains contrats, dont le seul but est de réduire la valeur imposable des opérations effectuées, en qualifiant d'indemnité une partie du prix, de sorte que l'appréciation effectuée par le tribunal permet de connaître la véritable nature des faits et de lutter contre ce type de situations, qui sont susceptibles d'être frauduleuses dans certains cas.

57. On peut donc conclure de l'analyse de l'article 16, paragraphe 6, sous a), du CIVA que toutes les indemnités qui y sont expressément citées ne constituent pas la contrepartie d'une opération économique, de sorte qu'elles doivent être exclues du champ d'application de la TVA.

58. Ainsi, aux fins de soumettre à la TVA une indemnité pour non-respect de la prestation dans le cadre d'un contrat, il convient de prendre en considération la nature et l'objectif de ce paiement (comme réparation de préjudices causés ou comme contrepartie d'une opération économique non réalisée déterminée contractuellement).

59. En vertu de ce qui précède, le point fondamental associé à la qualification et à l'éventuelle soumission à la TVA de ces opérations réside dans la question de savoir si la prétendue « indemnité » relève ou non de la notion (résiduelle) de prestation de services.

60. L'article 4 du CIVA attribue à la notion de prestation de services un caractère résiduel, dans la mesure où il considère comme prestation de services les opérations qui ne sont ni des transmissions de biens, ni des

importations ni des opérations relevant du champ d'application du RITI.
[Or. 11]

61. *De manière cumulative, pour qu'une opération donnée soit considérée comme une prestation de services, elle devra être effectuée à titre onéreux, être localisée sur le territoire national et être réalisée par des assujettis (agissant comme tels) dans le cadre d'une activité économique comme définie à l'article 2 du CIVA.*

62. *Ainsi, aux fins de cet impôt, sont notamment qualifiées de prestation de services, l'exercice d'une profession indépendante, les services d'hôtellerie et de restauration, la cession de droits, marques et brevets, la cession de personnel, la souscription d'obligations de non-concurrence, le paiement de certaines subventions et indemnités et la facturation de coûts au titre de la répartition de dépenses communes.*

63. *Les auteurs Afonso Arnaldo et Pedro Vasconcellos Silva, dans O IVA e as Indemnizações [la TVA et les indemnités], publié dans la revista Fisco n° 107/108, faisant référence à l'affaire Lubbock Fine, affirment que la résiliation anticipée d'un contrat et le désengagement de l'une des parties constituent la contrepartie de la perception du montant en cause [l'indemnité] : « (...) les résiliations anticipées de contrat contre paiement de montants déterminés ont normalement un caractère onéreux, ce qui implique leur soumission à la TVA ».*

64. *Or, compte tenu de la présente affaire, il serait possible de conclure de ce qui précède que, si le contrat principal est soumis à la TVA, alors les « indemnités » (qui n'ont d'indemnité que le nom, car il s'agit de véritables contre-valeurs) seront également soumises à la TVA.*

65. *Conformément à ce qui précède, le critère permettant de savoir si une indemnité déterminée est soumise à la TVA est le rétablissement d'un revenu, compensant une augmentation de patrimoine qui n'est pas intervenue à cause du préjudice, c'est-à-dire l'existence d'un caractère de rémunération associé à l'indemnité. Si tel est le cas, il y a une activité économique à la base, condition de l'imposition de la TVA.*

66. *Il y a donc lieu d'apprécier si l'indemnité vise à compenser un manque à gagner, c'est-à-dire à rétablir le niveau de revenu que l'assujetti n'a pas obtenu à cause du préjudice.*

67. *En d'autres termes, il convient d'apprécier si le paiement a visé à rétablir le revenu qui aurait été obtenu grâce à la prestation de services si le client n'avait pas rompu la relation contractuelle.*

68. *Ce sera la réalité en cause dans la situation en objet dès lors que les indemnités controversées ont cet objectif, ainsi que cela ressort des contrats eux-mêmes.*

69. Conformément à ce qu'a indiqué la requérante aux points 82 et suivants de sa demande, jusqu'en août 2016 (date d'entrée en vigueur de la modification de l'article 48 de la loi sur les communications électroniques) [ci-après : la « LCE »], ce montant était calculé, en vertu de clauses du contrat conclu entre Vodafone et ses clients, sur la base de la formule suivante, qui, en termes généraux, correspond à ce qui suit ; (durée minimale du contrat – nombre de mois pendant lesquels les services ont été actifs) x (montant de la mensualité figurant au contrat). [Or. 12]

70. C'est-à-dire que ce serait exactement le même montant que celui que le client aurait payé à la fin de la période de fidélisation si le contrat de prestation de services avait été maintenu jusqu'à son terme.

71. Cela découle manifestement, par exemple, des conditions particulières du premier contrat joint [OMISSIS], concrètement du point 5, qui prévoit que « en cas de résiliation du contrat (...) avant l'échéance du délai prévu au point 1, le client s'engage, pour chacun des services/blocs souscrits qui sont désactivés, à effectuer un paiement immédiat du montant mensuel de référence restant à échoir, jusqu'au terme de ladite période d'engagement. Le montant mensuel de référence (...) est associé aux services/blocs, respectifs de la consommations mensuelle souscrite ».

72. Ainsi, et dans la mesure où il découle de la lettre du contrat que les indemnités ont le caractère de rémunération, il y a lieu de considérer que celles-ci sont soumises à la TVA.

73. En effet, il y a lieu d'inférer du calcul de ces indemnités que, pour Vodafone, elles visent à compenser une perte de recettes, dans la mesure où « (...), au moment de la lésion, il y a eu privation d'un droit au gain, ou mieux, du bénéfice d'une situation juridique qui, si elle avait été maintenue, aurait ouvert droit à ce gain » [OMISSIS].

74. Toutes deux ne visent pas à refaire leur investissement – il reste tel quel – mais, en fait, à obtenir des recettes leur permettant de récupérer cet investissement d'un point de vue économique. Cet objectif est atteint à travers l'existence de la période de fidélisation ou lorsque celle-ci n'est pas respectée, par la facturation d'une indemnité.

75. Force est donc de conclure que les présentes indemnités visent à compenser un manque à gagner et résultent du respect d'engagements contractuels pris dans le cadre de contrats de prestations de services, par conséquent il s'agit de la contrepartie d'opérations taxées aux fins de la TVA.

76. En ce qui concerne leur qualification aux fins du CIVA, les indemnités en cause constituent la contrepartie d'une prestation de services, soumise à la TVA et non exonérée de celle-ci, aux termes de l'article 4, paragraphe 1.

77. *Il est important de souligner qu'il découle de la lecture des contrats joints [OMISSIS] que la prestation de services effectuée par Vodafone auprès de ses clients est régie par des clauses contractuelles qui constituent un véritable contrat d'adhésion, auquel le client adhère ou non, c'est-à-dire qu'il n'est pas libre de modifier ces clauses ou d'en faire insérer de nouvelles.*

78. *Pour prévenir certaines situations, qui ne sont pas favorables à la requérante, elle établit une clause pénale, et ne laisse pas d'alternative à son client, si ce dernier ne souhaite plus ou ne peut plus rester lié par le contrat, en imposant le paiement d'un montant déterminé à titre d'indemnité.*

79. *Partant, au moyen de ces clauses, Vodafone obtient le montant résultant du respect du contrat par le client, et elle est dispensée de fournir sa [contrepartie]. Dans ce cadre, nous pourrions donc conclure que le non-respect [de la période de fidélisation] par le client est plus avantageux pour Vodafone que le maintien du contrat. [Or. 13]*

80. *Or, cela est incompatible avec l'objectif pris en compte par le législateur lors de l'élaboration de la LCE.*

81. *Il s'agit de l'interprétation de l'AT qui est exposée dans plusieurs décisions, notamment celles auxquelles il est fait référence aux points suivants.*

82. *Dans sa décision [OMISSIS] du 4 juin 2012, l'AT a conclu que « (...) l'indemnité résultant du non-respect d'une obligation contractuelle (...) vise à compenser la perte de recettes pour l'exercice d'activités.*

18. *Partant, l'indemnité est sous-jacente à une prestation de services dans la notion résiduelle prévue par l'article 4, paragraphe 1, du CIVA, vu que la résiliation anticipée accordée par la requérante, c'est-à-dire le désengagement de l'une des parties, représente une contrepartie de la réception de l'indemnité, aux fins de rétablir le niveau de revenu qu'elle n'a pas obtenu.*

17. *De cette manière, l'indemnité est soumise à la TVA, dans la mesure où elle recouvre la contre-valeur d'une opération imposable – prestation de services, ainsi que cela découle de l'article 16, lu conjointement avec l'article 1^{er}, paragraphe 1, sous a) et avec l'article 4, du CIVA, et elle est imposée au taux normal prévu à l'article 18, paragraphe 1, sous c), du code cité ».*

83. *Dans sa décision [OMISSIS] du 8 février 2011, on peut lire :*

26. *Le principe qui sous-tend la TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, a pour objet l'imposition de la contre-valeur*

d'opérations imposables et non celle de l'indemnisation de préjudices, qui n'ont pas la nature de rémunérations.

27. S'il est vrai que les indemnités ont pour objet de sanctionner l'atteinte portée à tout intérêt, sans avoir la nature de rémunération car elles ne rémunèrent aucune opération, elles visent d'abord à réparer un dommage et elles ne sont pas soumises à la TVA, dans la mesure où elles ne sont liées à aucune transmission de biens ou prestation de services ».

84. Aux termes de sa décision [OMISSIS] du 12 novembre 2007 :

8. Aux fins de la soumission ou non à la TVA des montants reçus à titre d'indemnités, il convient de tenir compte du principe sous-jacent à la TVA, en tant qu'impôt sur la consommation, et qui correspond, fondamentalement, au contenu de l'actuelle directive 2006/112/CE, visant à soumettre à l'imposition la contrepartie d'opérations imposables et non l'indemnisation de préjudices, qui n'ont pas la nature de rémunérations.

9. Ainsi, sont soumises à la TVA les indemnités qui sont liées à une transmission de biens ou à une prestation de services, et, comme telles, constituent la contrepartie qui doit être réclamée à l'acquéreur dans le cadre d'une opération soumise à la TVA.

10. S'il est vrai que les indemnités ont pour objet de sanctionner l'atteinte portée à tout intérêt, sans avoir la nature de rémunération car elles ne rémunèrent aucune opération, elles visent d'abord à réparer un dommage et elles ne sont pas soumises à la TVA, dans la mesure où [Or. 14] elles ne sont liées à aucune transmission de biens ou prestation de services ».

85. Nous concluons par conséquent, ainsi que nous l'avons déjà dit tout au long de l'analyse du présent recours, que l'impôt porte sur la contrepartie associée à une transmission de bien ou à une prestation de services donnée, qui présuppose l'existence d'une activité économique exercée à titre onéreux, de sorte qu'il existe un lien synallagmatique.

86. Cette prestation de services découle de la mise en œuvre d'un contrat d'adhésion conclu entre les parties, qui est soumis à la TVA. Ensuite, la clause qui définit le versement d'un montant à l'exposant, à titre d'indemnité découlant du non-respect de la « durée du contrat », est également soumise à la TVA.

87. Conformément à ce qu'affirment les auteurs Afonso Arnaldo et Pedro Vasconcellos Silva, [OMISSIS], faisant référence à l'affaire Lubbock Fine « (...) la prestation due à l'occasion de la résiliation anticipée du contrat de location devra être soumise au même régime en matière de TVA que le

contrat principal, ainsi, si le loyer est exonéré d'impôt, les « indemnités » payées suite à la résiliation conventionnelle relèveront également de cette exonération ».

Et il est poursuivi,

« Ainsi, et le régime d'un contrat de location ne pouvant pas être fractionné, si la renonciation à l'exonération de TVA a été demandée et si l'impôt sur les loyers payés a été liquidé, alors cette compensation est soumise à l'impôt et elle n'en est pas exonérée. »

88. Il ressort en outre de la lettre du texte cité que si le contrat principal (qui renferme des opérations imposables liées à l'activité de prestation de services) est soumis à la TVA, alors les prétendues « indemnités » qui découlent du non-respect du contrat principal seront soumises à ce même impôt.

89. Cela revient à dire, en guise de conclusion, que la raison d'être de l'apparition de clauses qui soumettent l'une des parties au paiement de montants déterminés pour non-respect du contrat, à titre d'indemnité, tant dans les contrats d'adhésion conclus dans le cadre d'activités dans le domaine des télécommunications que dans les contrats de location dans lesquels il est renoncé à l'exonération de TVA, ou dans d'autres sous des formes identiques, est l'existence d'une contre-valeur en échange de laquelle une entité déterminée obtient des gains économiques associés au développement d'une activité économique qui est, en tant que telle, soumise à la TVA.

90. Or, il résulte de ce qui précède une évidente similitude avec ce qui se produit dans le cas des indemnités pour non-respect de la « période de fidélisation », de sorte qu'elles ne peuvent pas non plus cesser d'être considérées comme soumises à la TVA, et non exonérées de celle-ci ».

T. Les types de contrats conclus par la requérante avec ses clients contiennent les clauses prévues dans le document joint [OMISSIS] dans lequel il est indiqué comme suit, entre autres, dans la clause J2 et dans l'annexe I, points D et E : **[Or. 15]**

J. Durée, renouvellement, dénonciation et résiliation du contrat

2. La durée d'engagement est exigée comme contrepartie des coûts associés à l'activation du service, à la mise à disposition des équipements nécessaires à l'utilisation du service, ainsi que parce que sont accordées au client des conditions particulières de prix ou des réductions.

D. Conditions particulières de prix et /ou d'équipements (« durée d'engagement »)

1. *Comme contrepartie des conditions particulières relatives aux tarifs de l'offre mobile voix post payée, le client accepte de s'engager pour une durée de 24 (vingt-quatre) mois, à moins qu'une autre durée ne figure sur le formulaire d'adhésion.*

2. *Comme contrepartie des conditions particulières relatives aux tarifs ou aux équipements de l'offre mobile Internet post payée, le client accepte de s'engager pour une durée de 12 (douze) mois, à moins qu'une autre durée ne figure sur le formulaire d'adhésion.*

3. *Dans le cas où le client a déjà adhéré au service fixe dans des conditions particulières, qui impliquent l'association des services mobiles désignés dans le contrat au tarif de l'offre mobile post payée, il s'engage, aux termes de la présente annexe, à conserver, et ce à son nom, le ou les services téléphoniques mobiles désignés dans le tarif pour une durée de 24 (vingt-quatre) mois, à compter de la date d'activation de ce tarif.*

4. *Si le client bénéficie du tarif de l'offre mobile voix post payée ou de l'offre mobile Internet et que, au cours des périodes prévues aux points 1 et 2, il adhère à un service fixe dans les conditions visées au point précédent, le présent engagement prend automatiquement fin pour le ou les services de téléphonie mobile couverts par l'offre du service fixe, le client s'engageant dans ce cas à conserver, et ce à son nom, ce ou ces services de téléphonie mobile au tarif, pour une durée de 24 (vingt-quatre) mois, à partir de la date d'adhésion au service fixe et comme contrepartie des bénéfices et avantages qui lui ont été accordés, lesquels sont dûment identifiés et quantifiés sur le formulaire d'adhésion au service.*

5. *Ne sont pas comptabilisées aux fins de l'écoulement des durées visées aux points antérieurs les périodes de suspension temporaire des services, au cours desquelles les mensualités du tarif figurant au contrat ne sont pas payées.*

6. *Pendant la durée de l'engagement visé aux points 1, 2 et 3, le client s'engage à ne pas remplacer le plan tarifaire souscrit dans la proposition de contrat par un autre tarif, et il s'engage également à conserver, et ce à son nom, le ou les services de téléphonie mobile associés à ce tarif, sous peine de se voir reprocher le non-respect des conditions souscrites auprès de Vodafone et, partant, de devoir payer les frais prévus dans la clause E. À titre exceptionnel, Vodafone pourra autoriser le passage vers un autre plan tarifaire, auquel cas la présente durée d'engagement prendra fin et une nouvelle durée d'engagement, relative à l'offre concernée, prendra effet.*

[Or. 16]

7. *Les durées d'engagement citées aux points 1, 2, 3 et 4 sont exigées en contrepartie des avantages accordés au client, identifiés et quantifiés sur le formulaire d'adhésion au contrat. Les avantages accordés au client peuvent*

correspondre à l'offre des coûts d'installation, d'activation, de portage, d'équipements ou à des conditions tarifaires particulières, qui peuvent être consultés à l'adresse www.vodafone.pt ou à travers le service client permanent au 16912 (au tarif applicable).

8. Les conditions tarifaires particulières ne sont valables que si les conditions d'éligibilité sont maintenues.

9. Les conditions d'achat d'équipements peuvent coexister avec les conditions tarifaires particulières.

10. Si un client a souscrit à un tarif de l'offre mobile voix post payée sans période de fidélisation, en l'absence de conditions particulières, il n'y aura aucune durée d'engagement associée à ce tarif, de sorte que les conditions visées aux points ci-dessus cités dans la présente clause et dans la clause E, ne lui seront pas applicables.

E. Frais dus en cas de résiliation anticipée du contrat [prévoyant des conditions particulières tarifaires et/ou pour achat d'équipement]

1. Les frais dus à Vodafone pour la résiliation anticipée du contrat à l'initiative du client, pour le défaut de paiement des factures ou en raison de la désactivation de n'importe lequel du ou des services couverts par cette durée d'engagement, avant l'expiration des délais visés aux points 1, 2, 3 et 4 de la clause D, seront proportionnels aux frais dûment identifiés et quantifiés sur le formulaire d'adhésion à ce contrat.

2. Le montant des frais dus à Vodafone pour la résiliation anticipée du contrat sera proportionnel à l'avantage qui a été accordé au client et qui, au prorata de la durée fixée pour le contrat, doit encore être récupéré par Vodafone. Les avantages accordés au client peuvent correspondre à l'offre des coûts d'installation, d'activation, de portabilité, d'équipements ou à des conditions tarifaires particulières, qui peuvent être consultés à l'adresse www.vodafone.pt ou à travers le service client permanent au 16912 (au tarif applicable).

3. Le montant des frais dus à Vodafone par le client sera calculé de la manière suivante : le restant de la durée fixée pour le contrat multiplié par le total des avantages accordés au client, divisés par la durée totale en mois de la période de fidélisation.

4. Dans le cas prévu au point 9 de la clause D, le non-respect des périodes respectives d'engagement confère à Vodafone le droit d'exiger du client qu'il paye les frais dus conformément à la formule indiquée au point 3 ci-dessus.

5. Si le client a souscrit une période d'engagement sur le réseau mobile et qu'il procède, postérieurement, à l'annulation de la demande de portage

du numéro chez Vodafone, celle-ci se réserve le droit de transférer les obligations contractuelles vers un nouveau numéro Vodafone à désigner. La désactivation du numéro et le non-respect de la durée d'engagement qui en découle, confère à Vodafone le droit d'exiger du client qu'il paye les frais dus en vertu de la formule contenue au point 3 ci-dessus. **[Or. 17]**

6. Les frais visés aux points précédents n'affectent pas le droit de Vodafone d'exiger le paiement d'éventuels arriérés et des intérêts de retard respectifs.

- U. En 2012, la requérante ne liquidait pas la TVA sur les sommes reçues de la part de ses clients pour non-respect des périodes de fidélisation, ce qui a entraîné l'ouverture d'une procédure de contrôle de l'exercice de 2012 par l'Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), et l'adoption de la décision de liquidation additionnelle de la TVA sur les indemnités facturées pour non-respect de la période de fidélisation contractuelle ;
- V. La requérante a attaqué les décisions citées de liquidation de la TVA pour la période de 2012, l'affaire étant pendante devant [OMISSIS] le Tribunal Tributário de Lisboa [tribunal fiscal de Lisbonne] ;
- W. Le 9 avril 2018, la requérante a déposé la demande de règlement arbitral qui est à l'origine de la présente affaire.

2.1. Faits non établis

Il n'a pas été démontré que la requérante a répercuté la TVA qu'elle a autoliquidé.

L'AT affirme cela au point 72 de sa réponse, mais en réalité, elle ne démontre aucunement ce qu'elle allègue, et se limite à joindre à l'affaire une procédure administrative, qui ne porte même pas sur le recours gracieux, dès lors qu'elle a été introduite pour examiner la demande présentée dans le cadre de la présente procédure d'arbitrage. ⁽¹⁾

2.2. Motivation de la décision au fond [Or. 18]

Les faits considérés comme établis se basent sur les documents joints à la demande de règlement arbitral et sur des affirmations de la requérante qui ne sont pas contestées par l'AT.

¹ Du reste, étant donné que la répercussion alléguée de l'impôt par la requérante n'a pas été invoquée comme motif de la décision de rejet du recours gracieux, ce motif hypothétique serait sans pertinence, le fait de ne l'invoquer que dans le cadre de la présente procédure constituant une motivation *a posteriori*.

L'AT ne conteste notamment pas le montant que la requérante indique avoir liquidé en ce qui concerne les sommes reçues pour non-respect des périodes de fidélisation.

S'il est vrai que l'AT affirme, dans sa réponse, que la requérante n'a pas « *prouvé les dommages auxquels elle fait allusion, afin d'établir que le modèle de contrat d'adhésion inclut, de fait, une clause pénale, sous la forme de "liquidated damages clause" [clause prévoyant une indemnité forfaitaire]* », il n'en est pas moins vrai qu'il est parfaitement normal que la résiliation anticipée des contrats constitue un préjudice économique pour la requérante, ce qui est évident lorsque la résiliation est proche du début du contrat et qu'elle a accordé au client des avantages promotionnels, de sorte qu'il y a lieu présumer l'existence des dommages. En outre, cela est même prévu dans le régime légal applicable selon lequel la résiliation du contrat au cours de la période de fidélisation justifie une contrepartie à titre d'indemnité ou de compensation, afin de « récupérer les coûts associés au subventionnement de terminaux, à l'installation et à l'activation du service ou à d'autres conditions promotionnelles », ainsi que cela découle de l'article 52-A, paragraphe 8, et de l'article 48, paragraphe 2, sous c), de la loi n° 5/2004 du 10 février 2004, telle que modifiée par la loi n° 15/2016 du 17 juin 2016.

Partant, il y a lieu de présumer, comme c'est le cas dans la loi, que la requérante supporte les frais qu'elle allègue et que les sommes reçues de la part de ses clients pour non-respect des périodes de fidélisation ont pour objet la récupération de ceux-ci.

En outre, l'AT elle-même, dans le mémoire qu'elle a présenté le 27 novembre 2018, a fini par affirmer que, sur la base de l'arrêt rendu par la CJUE dans l'affaire C-295/17, le montant fixé a pour objet de « *réparer le préjudice subi par l'opérateur en raison du non-respect de cette période* ».

Ainsi, il s'agit d'un point sur lequel il n'y a plus aucune controverse.

3. En droit [Or. 19]

3.1. Les termes dans lesquels la question qui fait l'objet de la présente affaire est abordée

La requérante a conclu des contrats avec ses clients, relatifs à la prestation de services de communications électroniques, d'accès à Internet ou de télévision.

Certains desdits contrats ont été conclus à des conditions promotionnelles soumises à des exigences et à des conditions de fidélisation des clients pour une période minimale prédéterminée.

Dans ces cas, les clients s'étaient engagés, en amont, à maintenir une relation contractuelle avec la requérante et à utiliser les services ou les biens qu'elle leur

avait fournis pendant une période minimale déterminée, en échange de quoi ils bénéficiaient de conditions plus avantageuses, notamment au niveau du prix à payer pour les services souscrits.

La période minimale de fidélisation ou d'engagement, comme condition d'accès aux conditions contractuelles plus avantageuses, est essentielle pour permettre à la requérante de récupérer une partie de son investissement dans les infrastructures globales (réseaux, équipements et installations), dans les dépenses de prospection de clients (campagnes commerciales, et de marketing et paiement de commissions à des entités partenaires), dans l'activation du service souscrit, dans les avantages accordés à titre de réduction ou de services gratuits ainsi que dans les coûts qui incluent l'installation dans les logements et les bureaux et l'achat des équipements.

Suite à la modification de l'article 48 de la loi n° 5/2004 du 10 février 2004, opérée par la loi n° 15/2016 du 17 juin 2016, à partir d'août 2016, la requérante a commencé à déterminer le montant à payer dans les cas de non-respect par les clients de la période de fidélisation en se basant sur le calcul des avantages attribués au client au début du contrat et pour la fourniture desquels, à la date de résiliation de celui-ci, la requérante n'avait pas encore été dédommée.

En vertu des contrats cités, « [l]e montant des frais dus à Vodafone pour la résiliation anticipée du contrat sera proportionnel à l'avantage qui a été accordé au client et qui, au prorata la durée fixée pour le contrat, doit encore être récupéré par Vodafone » et « [l]e montant des frais dus à Vodafone par le client sera calculé de la manière suivante : le restant de la durée fixée pour le contrat multiplié par le total des avantages accordés au client, divisés par la durée totale en mois de la période de fidélisation » [OMISSIS]. [Or. 20]

La question qui se pose dans la présente affaire est essentiellement celle de savoir si les montants reçus par la requérante de la part de ses clients au titre du non-respect des périodes de fidélisation, calculés conformément au contenu de ces clauses, doivent être soumis à la TVA.

L'AT, dans sa décision adoptée dans le cadre du recours gracieux, a en résumé estimé que « les présentes indemnités visent à compenser un manque à gagner et résultent du respect d'engagements contractuels pris dans le cadre de contrats de prestations de services, par conséquent il s'agit d'une contrepartie d'opérations taxées aux fins de la TVA » et que « en ce qui concerne leur qualification aux fins du CIVA, les indemnités en cause constituent la contre-valeur d'une prestation de services, soumise à la TVA et non exonérée de celle-ci, aux termes de l'article 4, paragraphe 1 ».

La requérante soutient en somme ce qui suit :

- la clause de fidélisation prévue dans les contrats conclus par Vodafone Portugal correspond à une clause pénale du type “liquidated damages clause” [clause prévoyant une indemnité forfaitaire], qui stipule ainsi

la détermination anticipée de l'indemnité correspondant aux dommages à réparer ;

- pour qu'il existe une « activité économique » soumise à la TVA, il est nécessaire qu'il existe une contre-valeur due par la partie qui bénéficie d'une prestation de services (ou d'une transmission de biens) ;
- la TVA vise à imposer les actes de consommation qui permettent de considérer le bénéficiaire comme le consommateur effectif des avantages accordés pour cette même prestation de services (ou transmission de biens) ;
- pour conclure en ce qui concerne la soumission des indemnités à la TVA, notamment en vertu de la notion résiduelle de prestation de services, il est nécessaire de démontrer le caractère onéreux de l'opération et l'existence d'une relation synallagmatique entre la prestation du service et le montant payé ;
- l'absence d'un « acte de consommation » (indépendamment de l'existence ou non d'un lien entre deux prestations fournies dans le cadre d'une relation synallagmatique) conduira inévitablement à écarter une opération déterminée du champ d'application de cet impôt ;
- après la résiliation du contrat qui les liait à Vodafone, le paiement de l'indemnité prévue contractuellement n'a pas pour contrepartie une prestation de services ; **[Or. 21]**
- toutes les indemnités, s'il est vrai qu'elles ont pour objet de sanctionner l'atteinte portée à tout intérêt, sans avoir la nature de rémunération car elles ne rémunèrent aucune opération, visent d'abord à réparer un dommage et elles ne sont pas soumises à la TVA, dans la mesure où elles ne sont liées à aucune transmission de biens ou prestation de services ;
- en cas de non-respect réitéré et continu d'obligations de la part du client, le contrat de prestation de services est considéré comme « automatiquement résilié », en vertu de l'article 52-A, paragraphe 7, de la LCE, et il est interdit de facturer la contre-valeur pour les services (point 10 du même article) ;
- en vertu du paragraphe 8 du même article, la résiliation « *a lieu sans préjudice de la facturation d'une somme à titre d'indemnité ou de compensation pour la résiliation du contrat au cours de la période de fidélisation, en vertu et dans les limites des dispositions du décret-loi n° 56/2010 du 1^{er} juin 2010* » ;
- la facturation de la somme prévue dans ce paragraphe 8 a lieu « *après la résiliation du contrat de prestation de services avec son client,*

c'est-à-dire à un moment où l'opérateur se trouve légalement empêché de fournir le moindre service à son (déjà ancien) client » ;

- *« en recevant (ou, à tout le moins, en facturant) un montant en vertu de la clause pénale d'indemnisation, [l'opérateur] est protégé et se voit accorder une compensation pour les préjudices ou les dommages qui se traduisent par l'impossibilité de récupérer tous les frais qu'il a préalablement supportés, suite au non-respect, par son (ancien) client, de la période de fidélisation obligatoire que ce dernier s'était librement engagé à respecter » ;*
- le montant reçu par la requérante ne correspond pas au paiement d'une prestation de services effectuée pour le client, dans la mesure où le paiement a lieu après la résiliation du contrat et où il vise uniquement et exclusivement à couvrir les dommages/préjudices causés par le non-respect et la résiliation anticipée du contrat ;
- la contrepartie pour le déblocage d'équipements est de nature différente ;
- la distinction faite par l'AT entre ce type de préjudices et celui de « dommages effectivement subis » serait indifférente ou sans pertinence dans le cadre de la qualification appropriée de cette « indemnité » aux fins de la TVA (à la lumière de la notion contenue dans le code civil, applicable aux fins de la TVA, en vertu de l'article 11, paragraphe 2, de la LGT). [Or. 22]

Dans sa réponse, l'AT affirme en résumé ce qui suit :

- les contrats de fidélisation élaborés par la requérante et mis à la disposition de ses clients ne contiennent aucune clause pénale au sens juridique du terme, étant donné que cette clause n'a pour objectif ni de pousser ses clients à respecter la période de fidélisation, ni de liquider de manière anticipée les dommages exigibles en cas de non-respect, mais qu'elle vise à rémunérer la prestation de services (sous la forme d'avantages, de réductions et de campagnes promotionnelles) effectuée pour le client qui souhaite résilier le contrat avant l'expiration du délai ;
- en vertu de la clause E.2 des contrats, les frais peuvent correspondre à l'offre des coûts d'installation, d'activation, de portabilité, d'équipements ou à des conditions tarifaires spéciales, de sorte que le paiement correspond à la prestation d'un service qui a été, antérieurement, fourni au client, mais pas encore facturé à la date de la résiliation anticipée du contrat ;
- le montant des frais facturé vise seulement à remplacer le montant qui aurait été imputé sur les futures factures de services (réductions,

avantages, promotions) si la période minimale de fidélisation avait été respectée, ce qui est conforme à l'article 48, paragraphe 1, sous c), de la LCE qui prévoit « *la récupération des coûts associés au subventionnement de terminaux, à l'installation et à l'activation du service, ou à d'autres conditions promotionnelles* » ;

- l'article 48, paragraphe 11, cité interdit la facturation de toute contrepartie à titre d'indemnisation ou de compensation ;
- l'objectif de la modification législative est précisément de permettre aux consommateurs insatisfaits d'accéder aux campagnes promotionnelles de la concurrence à des prix inférieurs ;
- même s'il s'agissait d'une clause pénale, le montant fixé serait toujours soumis à la TVA, dans la mesure où il constitue la rémunération d'un manque à gagner qui porte seulement et uniquement sur les coûts des services fournis au début du contrat et qui, à la date de la résiliation, n'ont pas encore été facturés ;
- c'est ce qui résulte de l'article 48, paragraphe 13, de la LCE, qui dispose que les frais ne peuvent pas dépasser le montant de l'avantage accordé qui, au prorata de la [Or. 23] période qui s'est écoulée de la durée fixée du contrat, reste à récupérer par l'entreprise qui fournit le service, à la date d'effet de la résiliation anticipée du contrat ;
- les contrats d'adhésion en masse ne donnent pas aux consommateurs la liberté nécessaire pour négocier dument les clauses du contrat d'adhésion qu'ils concluent ;
- la requérante facture à ses clients, en cas de non-respect de cette période de fidélisation, un montant déterminé correspondant au prorata des frais supportés pour l'installation, les réductions, les avantages et les services qui leurs ont été fournis au début du contrat ;
- le désengagement du contrat par l'une des parties constitue la contrepartie effective à la réception de la somme en cause, soumise à la TVA.

L'AT affirme également dans sa réponse que la requérante a répercuté l'impôt liquidé sur ses clients, de sorte que la TVA serait toujours due en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), du CIVA, afin de ne pas générer une situation d'enrichissement sans cause, mais elle n'a prouvé ni la répercussion alléguée ni la mention de la TVA sur des factures. En outre, cette répercussion alléguée de l'impôt et ce prétendu enrichissement sans cause n'ont pas été invoqués pour fonder la décision de rejet du recours gracieux, de sorte qu'ils constituent une motivation *a posteriori* dont il ne saurait être tenu compte dans le cadre d'un contentieux de simple annulation, comme c'est le cas de la procédure d'arbitrage.

En réalité, la procédure d'arbitrage fiscal, comme alternative à la procédure de recours contentieux (article 124, paragraphe 2, de la loi n° 3-B/2010, du 28 avril 2010) est, à l'instar de celle-ci, un simple moyen procédural de contrôle de légalité qui vise à déclarer l'illégalité d'actes tels que ceux visés à l'article 2 du RJAT et à éliminer leurs effets juridiques, en les annulant ou en les déclarant nuls ou inexistantes [articles 99 et 124 du CPPT, applicables en vertu de l'article 29, paragraphe 1, RJAT], de sorte que les actes doivent être appréciés tels qu'ils sont intervenus, et que le tribunal n'est pas en mesure, s'il constate que la décision administrative a été adoptée sur la base d'un motif illégal, d'apprécier si sa mise en œuvre pourrait être fondée sur d'autres motifs. (²) [Or. 24]

3.2. Le régime légal

Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, sous a), du CIVA :

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

- a) *Les transmissions de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire national, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel ».*

L'article 4 du CIVA prévoit ce qui suit :

« 1 – Sont considérées comme des prestations de service les opérations effectuées à titre onéreux qui ne constituent ni des transmissions, ni des acquisitions intracommunautaires ni des importations de biens ».

L'article 16, paragraphe 6, du CIVA dispose :

6 – Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition visée au paragraphe précédent les éléments suivants :

- a) *les intérêts pour le paiement différé de la contre-valeur et les sommes reçues à titre d'indemnité constatée en justice, pour non-respect total ou partiel d'obligations ;*

La directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, dispose comme suit, dans ses articles invoqués par la requérante : [Or. 25]

Article 2

1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

² Essentiellement en ce sens, peuvent être consultés [OMISSIS] les arrêts du Supremo Tribunal Administrativo (juridiction administrative suprême), relatifs à la situation parallèle qui se pose dans les procédures de recours contentieux.

[OMISSIS].

(...)

- c) *les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;*

Article 9

1. *Est considéré comme « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.*

Est considérée comme « activité économique » toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

2. *Outre les personnes visées au paragraphe 1, est considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté à destination de l'acquéreur par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire d'un État membre mais dans le territoire de la Communauté.*

Article 24

1. *Est considérée comme « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.*
2. *Sont considérés comme « services de télécommunication » les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux.*

Article 72

Aux fins de la présente directive, on entend par « valeur normale », le montant total qu'un acquéreur ou un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant sur le territoire de l'État membre dans lequel l'opération est imposable, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question.

Lorsqu'il n'est pas possible d'établir une livraison de biens ou une prestation de services comparables, on entend par la valeur normale les montants suivants : [Or. 26]

- 1) lorsqu'il s'agit de biens, un montant qui n'est pas inférieur au prix d'achat des objets ou d'objets comparables ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations ;*
- 2) lorsqu'il s'agit de services, un montant qui n'est pas inférieur aux dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services.*

Article 73

Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

Les articles 48 et 52-A de la LCE (loi n° 5/2004 du 10 février 2004, telle que modifiée par la loi n° 15/2016 du 17 juin 2016, la loi sur les communications électroniques) disposent comme suit, pour ce qui concerne la présente affaire :

Article 48

Contrats

1 - Sans préjudice de la législation applicable à la défense du consommateur, l'offre de réseaux de communications publics ou de services de communications électroniques accessibles au public doit faire l'objet d'un contrat, qui doit obligatoirement comporter, de manière claire, exhaustive et facilement accessible, les éléments suivants :

(...)

- g) la durée du contrat, les conditions de renouvellement, de suspension et d'interruption des services et les conditions de renouvellement, de suspension et de résiliation du contrat ;*

(...)

2 - Les informations relatives à la durée des contrats, y compris les conditions de leur renouvellement et de leur résiliation, doivent être claires, perceptibles, mises à disposition sur un support durable et inclure les indications suivantes :

- a) *l'éventuelle période de fidélisation, dont l'existence dépend de l'attribution de tout avantage au consommateur, identifié et quantifié, associé au subventionnement de terminaux, à l'installation et à l'activation du service ou à d'autres conditions promotionnelles ;*
- b) *les coûts éventuels liés à la portabilité des numéros et autres identifiants ;*
- c) *les éventuels frais découlant de la résiliation anticipée du contrat au cours de la période de fidélisation, à l'initiative de l'abonné, notamment suite à la récupération de coûts associés au subventionnement de terminaux, à l'installation et à l'activation du service ou à d'autres conditions promotionnelles.*

(...) [Or. 27]

- 11 - *Pendant la période de fidélisation, les montants mis à la charge de l'abonné lorsqu'il a procédé à la résiliation du contrat, ne peuvent pas être supérieurs aux frais exposés par le fournisseur dans le cadre de l'installation de l'exploitation, et la perception d'une quelconque somme à titre d'indemnité ou de compensation est interdite.*
- 12 - *Les montants facturés au titre de la résiliation anticipée du contrat comportant une période de fidélisation, à l'initiative de l'abonné, doivent être proportionnels à l'avantage qui lui a été conféré et qui a été identifié et quantifié dans le contrat conclu, et ils ne peuvent donc pas correspondre automatiquement à la somme de la valeur des prestations restant à échoir à la date de la résiliation.*
- 13 - *Aux fins des dispositions du paragraphe précédent, en cas de subventionnement de terminaux, les montants facturés doivent être calculés conformément à la législation applicable et, dans les autres cas, ils ne peuvent pas être supérieurs à la valeur de l'avantage conféré qui, au prorata de la durée fixée du contrat, reste à récupérer par l'entreprise qui fournit le service, à la date où la résiliation anticipée prend effet ».*

Article 52-A

Suspension et extinction du service fourni aux consommateurs abonnés

- 1 - *Dans le cadre de la prestation de services à des abonnés qui sont des consommateurs, les entreprises qui offrent des réseaux de communications publics ou des services de communications électroniques accessibles au public doivent, en l'absence de paiement des montants repris sur la facture, envoyer un avis au consommateur, en lui accordant un délai additionnel de paiement de 30 jours sous peine de suspension du service et, éventuellement, de résiliation automatique du contrat, en vertu des paragraphes 3 et 7, respectivement.*

- 2 - *L'avis prévu au paragraphe précédent doit être communiqué par écrit au consommateur dans un délai de 10 jours à compter de la date d'échéance de la facture, et il doit indiquer précisément la conséquence du non-paiement, notamment la suspension du service et la résiliation automatique du contrat, et l'informer des moyens dont il dispose pour les éviter.*
- 3 - *Les entreprises qui offrent des réseaux de communications publics ou des services de communications électroniques accessibles au public doivent obligatoirement, dans un délai de 10 jours à compter de l'expiration du délai additionnel prévu au paragraphe 1, suspendre le service pour une période de 30 jours, si, une fois écoulé ledit délai, le consommateur n'a pas procédé au paiement ou qu'il n'a pas conclu avec l'entreprise d'accord de paiement par écrit, en vue de la régularisation des sommes dues.*
- 4 - *Il n'est pas procédé à la suspension du service lorsque les montants repris sur la facture font l'objet d'une réclamation écrite auprès de l'entreprise, fondée sur l'inexistence ou sur l'inexigibilité de la dette, jusqu'à la date à laquelle devra commencer la suspension.*
- 5 - *Les dispositions des paragraphes 3 et 4 de l'article précédent sont applicables à la suspension prévue au présent article.*
- 6 - *Le consommateur peut faire lever la suspension, en procédant au paiement des montants dus ou en concluant un accord de paiement par écrit avec l'entreprise qui offre des réseaux de communications publics ou des services de communication électroniques accessibles au public, cas dans lesquels celle-ci doit recommencer à fournir le service immédiatement, ou, lorsque cela n'est pas techniquement possible, dans un délai de cinq jours [Or. 28] ouvrables à partir de la date du paiement ou de la conclusion de l'accord de paiement, selon le cas.*
- 7 - *À l'expiration de la période de 30 jours de suspension, si le consommateur n'a pas procédé au paiement de la totalité des montants dus ou s'il n'a conclu aucun accord de paiement par écrit, le contrat est considéré comme automatiquement résilié.*
- 8 - *La résiliation prévue au paragraphe précédent a lieu sans préjudice de la perception d'une somme à titre d'indemnité ou de compensation pour la résiliation du contrat au cours de la période de fidélisation, en vertu et dans les limites des dispositions du décret-loi n° 56/2010 du 1^{er} juin 2010.*
- 9 - *Le défaut de paiement de n'importe laquelle des prestations contenues dans l'accord de paiement entraîne obligatoirement la résiliation du contrat, au moyen d'un avis écrit au consommateur dans le délai prévu au paragraphe 5 de l'article 52, les dispositions applicables étant celles contenues au paragraphe précédent.*

- 10 - *Le non-respect des dispositions du présent article par l'entreprise qui offre des réseaux de communications publics ou des services de communication électroniques accessibles au public, notamment le fait de continuer à fournir le service en violation du paragraphe 3 ou d'émettre des factures postérieurement à la date à laquelle la prestation du service doit être suspendue, entraîne la non-exigibilité auprès du consommateur des sommes dues pour la prestation du service et la responsabilité [de l'entreprise] pour le paiement des dépens de la procédure relative au recouvrement de la créance.*
- 11 - *Le contenu du paragraphe précédent n'est pas applicable à l'émission de factures, postérieurement à la suspension de la prestation du service, qui concernent des services effectivement fournis antérieurement à la suspension ou des contreparties légalement prévues en cas de résiliation anticipée du contrat.*
- 12 - *C'est l'article 52, paragraphe 1, qui s'applique à la suspension du service pour des motifs qui ne sont pas liés au non-paiement de factures.*

3.3. L'arrêt rendu par la CJUE le 22 novembre 2018 dans l'affaire C-295/17 et la demande de renvoi préjudiciel

La TVA est un impôt règlementé, en première ligne, par la législation de l'Union européenne (directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006), qui prévaut sur la législation nationale, en vertu des dispositions de l'article 8, paragraphe 4, de la constitution de la République portugaise (CRP).

A été jointe au dossier de l'affaire une copie de l'arrêt de la CJUE du 22 novembre 2018 rendu dans l'affaire C-295/17, dans lequel, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, la Cour a abordé une question qui présente des points communs avec celle qui fait l'objet de la présente affaire.

Dans cet arrêt, la Cour a statué comme suit : **[Or. 29]**

« 1) L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que le montant prédéterminé perçu par un opérateur économique en cas de résiliation anticipée par son client, ou pour un motif imputable à ce dernier, d'un contrat de prestation de services prévoyant une période minimale d'engagement, lequel montant correspond au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, doit être considéré comme la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise en tant que telle à cette taxe.

2) Ne sont pas déterminants pour la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services dont le client est redevable en cas de résiliation anticipée de celui-ci le fait que l'objectif de ce montant forfaitaire vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement et à réparer le préjudice que l'opérateur subit en cas de non-respect de cette période, le fait que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement soit plus élevée que celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période et le fait que ledit montant soit qualifié en droit national de clause pénale. »

Ainsi que cela découle manifestement de la jurisprudence, et c'est le corollaire du caractère obligatoire du renvoi préjudiciel, prévu à l'article 267 TFUE (qui a remplacé l'article 234 du Traité de Rome, anciennement article 177), la jurisprudence de la CJUE s'impose aux juridictions nationales, lorsqu'elle a pour objet des questions de droit de l'Union européenne ⁽³⁾. **[Or. 30]**

Partant, dès lors qu'il s'agit dans la présente affaire de statuer sur une question qui présente des points communs avec celle qui a été appréciée dans l'arrêt cité de la CJUE, il convient de considérer comme clarifiés les points qui ont été appréciés dans ce dernier et qui sont applicables à l'espèce, notamment aux fins d'apprécier la nécessité ou non de procéder au renvoi préjudiciel demandé par la requérante.

L'AT ne s'est pas opposée à la demande de renvoi, toutefois, dans son mémoire présenté le 27 novembre 2018, elle a indiqué que ce qui suit découle de l'arrêt de la CJUE et que cela justifie le rejet de la demande de règlement arbitral au motif qu'elle est dépourvue de fondement :

« bien que la présente affaire porte sur le remboursement de montants calculés sur la base des avantages accordés au client au début du contrat et pour la fourniture desquels, à la date de résiliation du contrat, Vodafone n'a pas encore été dédommée, et non sur le paiement des prestations restant à échoir jusqu'à la fin de la période de fidélisation, il convient de considérer que, en tout état de cause, ces sommes payées en raison de la résiliation du contrat de télécommunications (que ce soit au titre de prestations restant à échoir ou au titre d'avantages accordés au début du contrat) constituent la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et, en tant que telle, soumise à la TVA ».

En outre, conformément à l'interprétation accueillie dans l'arrêt cité, aux fins de la qualification du montant prédéterminé dans le contrat de prestation de services et de sa soumission ultérieure à la TVA, n'est pas déterminant le fait :

³ [OMISSIS].

- a) *que le montant fixé vise à dissuader les clients de ne pas respecter la période minimale d'engagement en vertu du contrat ;*
 - b) *qu'il ait pour objet de réparer le préjudice subi par l'opérateur en cas de non-respect de cette période ;*
 - c) *que la rémunération perçue par un agent commercial pour la conclusion de contrats stipulant une période minimale d'engagement dans le cadre de ces derniers soit plus élevée celle prévue dans le cadre des contrats ne stipulant pas une telle période ;*
 - d) *et que ledit montant soit qualifié, en droit national, de clause pénale.*
- [Or. 31]**

La requérante a indiqué qu'elle demande en l'espèce le renvoi préjudiciel devant la CJUE parce que, en résumé :

- le cadre juridique et factuel de l'espèce n'est pas identique à celui de l'affaire C-295/17 ;
- en l'espèce, c'est l'appréciation de l'incidence de la TVA sur des pénalités facturées en vertu de l'article 48 de la LCE, tant dans sa version en vigueur jusqu'en août 2016 que dans sa version postérieure à la modification législative introduite par la loi n° 15/2016 du 17 juin 2016, qui a été demandée ;
- sont identifiés et quantifiés les avantages accordés au client avec la conclusion du contrat et l'établissement d'une période de fidélisation, la pénalité étant calculée sur la base de ces avantages dûment identifiés dans le contrat ;
- la pénalité ne peut pas être supérieure aux coûts supportés par l'opérateur pour l'installation de l'exploitation, ce qui peut inclure les frais d'activation, de support technique, de *field service*, entre autres), les opérateurs étant tenus d'énumérer de manière détaillée les coûts d'installation des services, y compris tous les avantages accordés au client, en arrivant à un montant global d'avantages qui doit ensuite être divisé par le nombre de mois de la période de fidélisation ;
- ce mode de calcul des indemnités n'avait pas cours dans l'affaire en cause dans l'arrêt C-295/17, dont la conclusion a été fondée sur le critère selon lequel l'indemnité correspond au montant de la mensualité prévue par le contrat, multiplié par le nombre de mois manquants, cette méthode de calcul ayant été la seule et unique analysée par la Cour ;
- les questions suggérées pour le renvoi préjudiciel sont différentes de celles qui ont été appréciées dans l'affaire C-295/17.

La requérante a raison en ce qui concerne la différence de calcul des montants à payer pour non-respect des périodes de fidélisation entre la situation qui a fait l'objet de l'affaire C-295/17 et celle de la présente affaire.

En outre, ainsi que l'a également dit la requérante, la Cour, au point 1 du dispositif de l'arrêt cité, semble avoir donné de l'importance, aux fins de résoudre la question de l'existence ou non de **[Or. 32]** la rémunération d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et, en tant que telle, soumise à cet impôt, au fait que le montant payé corresponde « *au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de ladite période en l'absence d'une telle résiliation* », et elle a fait allusion à la nécessité pour la juridiction de renvoi de vérifier si cela s'est produit.

Le renvoi préjudiciel est donc justifié, notamment pour éclaircir la pertinence que pourrait avoir, aux fins de la résolution de la question de la soumission ou non à la TVA des montants payés pour non-respect des périodes de fidélisation, le fait que le montant payé ne doive pas coïncider avec celui qui serait payé pendant le reste de la période en l'absence d'une telle résiliation du contrat et le fait qu'il soit calculé d'une autre manière.

Il conviendra de tenir compte dans la formulation des questions, ainsi que cela est indiqué au point 33 de l'arrêt cité, du fait que « *[s]elon une jurisprudence constante, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour* ».

Il n'apparaît ni nécessaire ni pertinent d'inclure les questions relatives à des points dont nous estimons qu'ils ont été résolus dans l'arrêt cité rendu dans l'affaire C-295/17.

Il découle clairement de la motivation de l'arrêt cité que, selon la CJUE,

- « *il est indifférent aux fins de l'interprétation des dispositions de la directive TVA que ce montant soit constitutif, en droit national, d'un droit à réparation délictuel ou d'une pénalité contractuelle ou bien qu'il soit qualifié de réparation, de dédommagement ou de rémunération* » (point 68) ;
- « *L'appréciation du point de savoir si le paiement d'une rémunération intervient en contrepartie d'une prestation de services est une question de droit de l'Union qu'il convient de trancher indépendamment de l'appréciation portée en droit national* » (point 69) ;

- « la notion de « prestations de services », au sens de la directive TVA, doit être interprétée indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées » (point 60). [Or. 33]

D'autre part, afin de préciser suffisamment le problème, qui se reposera tous les mois entre la requérante et l'AT, il convient de se placer du point de vue de la requérante, lorsque la réponse qui découle de l'arrêt rendu dans l'affaire C-295/17 n'est pas claire.

En ce qui concerne la question que la requérante suggère, en se fondant sur l'allégation selon laquelle [les montants exigés à titre d'indemnité pour non-respect de la période de fidélisation, et leur régime respectif en matière de TVA] « ont été établis par les opérateurs de communications électroniques dans un cadre légal, jurisprudentiel, doctrinal et factuel qui fonde la confiance légitime des opérateurs de communications électroniques dans la non-soumission à la TVA de ces montants », il n'est pas justifié de la poser dans le cadre du renvoi préjudiciel, dans la mesure où il n'est pas considéré comme prouvé qu'il existe un fondement à la confiance alléguée, notamment en novembre 2016, la requérante elle-même affirmant avoir fait l'objet d'un contrôle fiscal relatif à l'année 2012 au cours duquel l'AT a adopté l'interprétation contraire, et a justifié l'introduction d'une procédure judiciaire en 2015 [OMISSIS].

Dans ces termes, en pondérant les suggestions de la requérante avec ce qui a été dit ci-dessus sur les questions qu'il importe d'apprécier, mais en tenant compte du fait qu'« il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour » (arrêt du 10 juillet 2018, Jehovan todistajat, (C-25/17, EU:C:2018:551), et arrêt du 2 octobre 2018, Ministerio Fiscal (C-207/16, EU:C:2018:788)), nous posons les questions suivantes dans le cadre du

Renvoi préjudiciel

- 1) *L'article 2, paragraphe 1, sous c), ainsi que l'article 9, l'article 24, l'article 72 et l'article 73 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent-ils être interprétés en ce sens que constitue une prestation de services soumise à la TVA, la facturation par un opérateur de communications électroniques à ses anciens clients (auxquels il a accordé des avantages promotionnels pouvant correspondre à l'offre des coûts d'installation, d'activation du service, de portabilité, d'équipement ou à des conditions tarifaires particulières, en [Or. 34] contrepartie du respect par ceux-ci d'une période de fidélisation, qu'ils n'ont pas respectée pour des motifs qui leurs sont imputables), d'un montant qui, par obligation légale, ne peut pas être supérieur aux frais exposés par le fournisseur dans le cadre de l'installation de l'exploitation et doit être proportionnel à*

l'avantage qui a été conféré au client et qui a en tant que tel été identifié et quantifié dans le contrat conclu, de sorte qu'il ne peut pas correspondre automatiquement à la somme de la valeur des prestations restant à échoir à la date de la résiliation?

- 2) *En vertu des dispositions citées, le fait que lesdits montants soient exigés après la résiliation des contrats lorsque l'opérateur ne fournit plus de services, et qu'il n'existe aucun acte de consommation concret postérieur à la résiliation des contrats, s'oppose-t-il à la qualification de ces montants comme contrepartie d'une prestation de services?*
- 3) *En vertu des dispositions citées, y a-t-il lieu d'écarter la qualification dudit montant comme contrepartie d'une prestation de services parce que l'opérateur et ses anciens clients, par obligation légale, ont défini préalablement, dans le cadre d'un contrat d'adhésion, la formule de calcul du montant qui serait dû par les anciens clients si ces derniers ne respectaient pas la période de fidélisation stipulée dans le contrat de prestation de services ?*
- 4) *En vertu des dispositions citées, y a-t-il lieu d'écarter la qualification dudit montant comme contrepartie d'une prestation de services lorsque le montant en cause ne correspond pas au montant que cet opérateur aurait perçu pendant le reste de la période de fidélisation en l'absence d'une telle résiliation du contrat ?*

[OMISSIS].

Lisbonne, le 2 janvier 2019 [Or. 35]

Les arbitres

(Jorge Lopes de Sousa)

(Francisco José Nicolau Domingos)

(Raquel Franco)