

**Affaire C-605/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

17 novembre 2020

**Juridiction de renvoi :**

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

**Date de la décision de renvoi :**

1<sup>er</sup> juillet 2020

**Contestée et récurrente :**

Suzlon Wind Energy Portugal - Energia Eólica Unipessoal, Lda

**Partie défenderesse :**

Autoridade Tributária e Aduaneira

---

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

**Procédure n° 2630/12.9BELRS**

**La section du contentieux fiscal du *Supremo Tribunal Administrativo* (Cour administrative suprême) a décidé ce qui suit :**

**I – Rapport**

1 – Suzlón Wind Energy - Energia Eólica Unipessoal, Lda, a formé un pourvoi contre l'arrêt rendu par le Tribunal Tributário de Lisboa (tribunal fiscal de Lisbonne, Portugal), lequel, le 30 juin 2017, avait rejeté le recours qu'elle avait introduit contre [les décisions portant] rappels de TVA et [lui demandant le paiement] d'intérêts compensatoires pour les mois de février, mars et novembre 2009, pour un montant total de 1 666 710,02 euros, en présentant, à cet effet, ses allégations et en concluant comme suit :

I – La simple répercussion sur le fournisseur du montant exact des dépenses que le client a encourues pour la réparation/remplacement des biens achetés pendant la période de garantie n'est pas destinée à l'obtention d'un revenu –

- une rémunération – sur une base continue, de sorte qu'elle n'a pas de caractère économique.
- II – En l'espèce, cette répercussion n'a pas été effectuée en échange d'une contrepartie du fournisseur, mais uniquement pour récupérer les dépenses engagées par le client (la requérante) dans l'accomplissement d'une tâche qui incombait au fournisseur du fait de la garantie de bon fonctionnement du produit incluse dans le prix de vente, c'est-à-dire comme un droit à remboursement.
- III – Ce qui équivaut à dire que la transaction en question a été effectuée à titre gratuit.
- IV – L'absence de caractère onéreux retire légalement et automatiquement l'opération du champ d'application de la TVA, dans la mesure où les conditions essentielles à sa qualification en tant qu'opération imposable et, à plus forte raison, en tant que prestation de services, ne sont pas remplies.
- V – La première erreur de l'arrêt attaqué a consisté à rechercher l'existence d'une opération imposable à partir d'une déduction de la taxe, alors que, à la lumière de l'article 168 de la directive TVA et des articles 19 et suivants du *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (code de la TVA, Portugal, ci-après également, le « CIVA »), le raisonnement est précisément inverse.
- [Or. 2]** VI – Concevoir une opération imposable - plus précisément, une prestation de services de la requérante à Suzlon India – à partir d'une déduction de la taxe [est] contraire non seulement à la dynamique de la TVA mais aussi à la réalité matérielle des relations entre les parties.
- VII – Cette déduction de la taxe a été – valablement – effectuée par la requérante parce que les frais de réparation/remplacement des pales ont été engagés pour permettre à ces biens d'être en mesure d'être livrés à ses clients sur le territoire national et d'être utilisés par eux aux fins auxquelles ils étaient destinés (voir article 921 du Code civil portugais).
- VIII – Ces coûts étaient en outre directement et immédiatement liés à l'activité économique de la requérante – le montage, l'exploitation et la maintenance d'aérogénérateurs pour ses clients (voir sous a) et e) des faits établis – de sorte que la TVA respective était déductible, ce que l'administration fiscale ne conteste pas (voir arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments C-132/16*, EU:C:2017:683).
- IX – La deuxième erreur commise dans l'arrêt attaqué a eu pour conséquence de simuler une prestation de services afin de soumettre à la taxe une simple répercussion de dépenses, sans majoration, dans le cadre de la réparation de défauts des produits pendant la période de garantie.

- X – Il s'agit d'un simple flux de trésorerie qui ne génère de valeur ajoutée pour aucune des parties, mais qui vise simplement à récupérer un coût précédemment encouru, de sorte que le client n'exige pas du fournisseur, ni n'obtient de lui, une contrepartie ou une rémunération.
- XI – Or, si, selon la Cour de justice, la simple incertitude quant à l'obtention d'une rémunération est suffisante pour soustraire l'opération au champ d'application [de la taxe], aucune autre solution ne saurait être retenue pour le cas où l'opération n'a manifestement pas de contrepartie.
- XII – De fait, à plusieurs reprises, l'administration fiscale a considéré que les répercussions de dépenses à leur valeur exacte – c'est-à-dire sans inclure de marge (mark-up) – ne sont pas des prestations de services et ne relèvent pas du champ d'application de la TVA.
- XIII – Par exemple, voir la lettre-circulaire n° 32344 du 14 octobre 1986 et la lettre-circulaire n° 30019 du 4 mai 2000, toutes deux de la direction des services de la TVA ; la fiche de doctrine dans l'affaire n° C284 2003004 du 10 février 2006 ; la circulaire n° 16/2011 du 19 mai 2011 ; et la fiche de doctrine dans l'affaire n° 7386 du 22 octobre 2014.
- XIV – Voir également le paragraphe 1 de la lettre-circulaire n° 49424 du 4 mai 1989 de la direction des services de la TVA, qui est pleinement applicable à l'espèce et selon laquelle « [l]es réparations effectuées pendant la période dite de garantie ne sont considérées comme des opérations non imposables que si elles sont effectuées à titre gratuit, dans la mesure où il a toujours été considéré qu'elles sont tacitement incluses dans le prix de vente » (c'est nous qui soulignons [sic]).
- XV – Á cet égard, il convient de citer l'arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), dont il est possible de déduire que si une dépense est [Or. 3] répercutée pour son montant exact, – sans marge, comme c'est le cas en l'espèce – il n'existe aucune rémunération et, partant, il n'y a pas d'opération imposable à la TVA.
- XVI – Il convient également de se référer à l'arrêt n° 02454/04.7BEPRT du *Tribunal Central Administrativo Sul* (Tribunal administratif central du sud, Portugal) du 3 mai 2012, aux termes duquel « la compensation, par le constructeur, des pertes subies par le distributeur pour la réparation de défaillances de véhicules automobiles, [pertes] qui doivent être attribuées à ce [constructeur], est une affectation d'actifs qui n'a pas d'opération sous-jacente ayant une substance économique, car il ne s'agit pas de l'exploitation de facteurs de production dans le but d'intervenir sur le marché de la vente ou de la réparation de véhicules, mais de l'érosion de la valeur des actifs reçus lors de la vente passée du véhicule » (c'est nous qui soulignons [sic]).

XVII – Compte tenu du parallélisme entre les situations de fait et de l'unicité du régime juridique applicable, l'orientation du *Tribunal Central Administrativo Sul* (Tribunal administratif central du sud) dans son arrêt n° 02454/04.7BEPRT doit être suivie en l'espèce, au nom de la règle générale contenue à l'article 8, paragraphe 3, du Code civil portugais, corollaire du principe constitutionnel d'égalité.

XVIII – Il convient de rappeler que, dans une affaire totalement identique à l'espèce, l'administration fiscale a annulé d'office les rappels de TVA [OMISSIS].

XIX – Dans le respect des principes d'égalité, de justice et d'impartialité, qui sont tous fondés sur la Constitution, l'administration fiscale ne pouvait pas, ainsi qu'elle l'a fait, adopter des solutions différentes dans des circonstances substantiellement identiques.

[OMISSIS]

[Or. 4] [OMISSIS]

[OMISSIS]

C'est dans ces conditions qu'il doit être fait droit au présent pourvoi dans son intégralité au motif qu'il est fondé, que l'arrêt attaqué doit donc être révoqué et, que, par conséquent, les décisions portant rappel de TVA et [demande de paiement] d'intérêts compensatoires n° 12106037, 12106038, 12106039, 12106040, 12106041 et 12106042 doivent être annulées.

2 – [OMISSIS]

3 – L'avocat général adjoint du Tribunal de céans a émis un avis selon lequel il convient de faire droit partiellement au pourvoi, de révoquer l'arrêt et d'ordonner l'annulation des rappels de TVA résultant des notes de débit relatives aux services de télécommunications et le maintien des rappels de TVA résultant de la fourniture de services de réparation/remplacement des composants d'aérogénérateurs, pour les motifs suivants :

- 1.° En cas de réparation de composants couverts par la garantie, « la *taxe ayant été liquidée, payée et déduite, le montant devrait avoir été également [Or. 5] liquidé en aval, sur une facture reprenant la prestation de services sur le territoire national, soumise à la TVA* » ;

[OMISSIS]

## II – Motivation

### 1. En fait

L'arrêt attaqué considère comme établis les faits suivants :

- A) La société requérante a pour objet la fabrication, l'assemblage, l'exploitation, la commercialisation, l'installation, le développement, l'usinage, la mise en œuvre et la maintenance, ainsi que la prestation de services dans le secteur de l'énergie, en particulier dans le secteur de l'énergie éolienne, et le développement d'activités connexes, et elle relève du PPA 35113 – « Production d'électricité d'origine éolienne, géothermique, solaire et d'origine non précisée ». [OMISSIS] ;
- B) En 2009, la requérante était entièrement détenue par la société Suzlon Wind Energy A/S, établie au Danemark, qui appartient à son tour à la société indienne Suzlon Energy Limited [OMISSIS] ;
- C) En matière de TVA, la requérante est une assujettie non exonérée, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous a), du code de la TVA, qui relève du régime normal de taxation, sur une base mensuelle, conformément à l'article 41, paragraphe 1, sous a), du même code ;
- D) Le 17 juin 2006, la société indienne Suzlon Energy Limited a conclu avec la société danoise Suzlon Energy A/S un accord intitulé « Terms and Conditions of Sales Agreement » (accord sur les termes et les conditions de vente), [Or. 6] applicable à leurs filiales, qui dispose entre autres comme suit :

#### 1.0 ACCORD GÉNÉRAL

La fourniture de projets d'aérogénérateurs avec tous les équipements auxiliaires (conjointement appelés « WTG Wind Turbine Generator ») entre l'acheteur et le fournisseur et entre l'acheteur et ses filiales est régie par le présent accord. Toute représentation, promesse ou condition relative à la fourniture de biens ou de services qui n'est pas contenue dans le présent accord ne lie pas les parties, à moins qu'elle ne figure dans un ordre d'achat (« OA ») qui a été accepté, aux termes de la clause 4. Le présent accord est applicable aux différentes étapes de la vente, à partir des prévisions de vente et jusqu'à la livraison finale au port d'arrivée et à la garantie du produit aux termes de la clause 11.

[...]

## 11.0 GARANTIE DU PRODUIT

Le fournisseur garantit toutes les pièces qu'il produit contre les défauts de fabrication, avec une période de garantie de deux (2) ans à compter de la date de l'opération commerciale, pendant laquelle le fournisseur paie toutes les pièces/réparations et le transport jusqu'au projet et l'acheteur paie les coûts de main-d'œuvre pour le remplacement des pièces. S'agissant des pièces du WTG que le fournisseur achète auprès de ses propres fournisseurs, le fournisseur partage les contrats de fourniture avec l'acheteur et donne toute autorisation nécessaire à l'acheteur pour que ce dernier puisse contacter directement lesdits fournisseurs en ce qui concerne toutes les questions de garantie/réparation/remplacement sans frais pour les pièces achetées auprès de tiers. Dans tous ces cas, le coût de la garantie/le coût associé incombe à l'acheteur et ne peut être répercuté sur le fournisseur. Ces composants externes doivent bénéficier d'une garantie d'au moins deux (2) ans de la part du fournisseur tiers au moment de la livraison des WTG [...] » ; [OMISSIS] ;

- E) Dans le cadre de la passation de marchés de fourniture et de montage d'aérogénérateurs (« *Wind Turbine Generators* ») en ce qui concerne les parcs éoliens de Penamacor 2 et Penamacor 3B et de Mafómedes, pour les clients « Tecneira – Tecnologias Energéticas SA » et « Construtora da Nova Energiekontor – Parques Eólicos Unipessoal Lda », la requérante, en 2007 et 2008, a acquis auprès de la société indienne Suzlon Energy Limited, par importation directe, un ensemble de 21 aérogénérateurs dotés respectivement de 63 pales, pour une valeur totale de 3 879 000,00 € [OMISSIS] ;
- F) À partir de septembre 2007, les rapports sur les turbines S88 V2 en fonctionnement ont commencé à révéler l'existence d'une fissure commune aux pales des aérogénérateurs mentionnés au point précédent, dont l'emplacement et la géométrie se sont avérés ne pas constituer une anomalie individuelle, mais plutôt un problème général de série, une défaillance nécessitant une réparation/remplacement, sans laquelle le film de fibre de verre se déformerait et finirait par se fissurer ;
- G) Le 25 janvier 2008, la requérante (ci-après [également] « SWEP ») a conclu avec la société indienne Suzlon Energy Limited (ci-après également « SEL ») un contrat dénommé **[Or. 7]** « *Services Agreement* » (contrat de services), dont la teneur, partielle, est la suivante :

« [...]

Considérant que :

A – SEL est une société commerciale basée en Inde, spécialisée et leader dans le domaine des équipements et des technologies de l'énergie éolienne ;

B – SWEP est une société commerciale de droit portugais engagée dans la commercialisation, l'assemblage, l'installation et la réparation de matériel d'énergie éolienne (WTG), en outre, elle a la capacité de créer une unité de réparation de WTG au Portugal (l'« Unité ») ;

C – SWEP et SEL sont des entités appartenant au même groupe dans lequel SEL détient indirectement 100 % du capital de SWEP ;

D – SEL souhaite faire réparer les 63 pales des 21 WTG des parcs éoliens de Mafomedes, Penamacor 2 et Penamacor 313, en réparant ou en remplaçant chacune des pales.

E – Les pales de remplacement, qui sont destinées à remplacer les pales endommagées qui sont actuellement montées sur les turbines, seront transportées de l'Inde au Portugal ;

F – Les pales qui feront l'objet d'une réparation sont celles qui sont actuellement installées sur les WTG et qui seront démontées, réparées dans ce qu'on appelle le « champ hospitalier », puis remontées sur un WTG.

Les parties s'entendent entre elles pour conclure ce contrat :

*Première clause – Services*

1. SEL s'engage à fournir à SWEP les services (les « Services ») énumérés ci-dessous, conformément aux termes du présent contrat :

a) Assister SWEP dans la réparation ou le remplacement individuel des pales décrites aux considérants D) à F) du présent contrat de services à la demande de SWEP et conformément aux instructions qu'elle a mises à sa disposition ;

b) Aider SWEP pour toute la logistique relative à la réparation mentionnée au point précédent ;

c) Adopter tous les actes et procédures nécessaires pour aider SWEP à obtenir l'autorisation des douanes pour l'importation de tout équipement ou matériel, ainsi que pour l'exportation des équipements réparés.

2. Pour la bonne exécution des services fournis par SEL à SWEP, SWEP s'engage à mettre à sa disposition les éléments suivants :

a) Fournir des installations hospitalières de campagne et des services associés au stockage et à la manipulation des pales :

b) Acquérir, pour le compte de SEL, tous les équipements et matériels nécessaires à la réparation des pales ;

c) Veiller à ce que les pales de remplacement soient transportées du port d'escale vers les lieux nécessaires et mettre à disposition et gérer tout transport interne des pales vers ces mêmes lieux ;

d) fournir toute information ou assistance raisonnablement requise par SEL aux frais de SWEP ;

*Deuxième clause – Procédure de réparation (« Retrofitting ») et calendrier de mise en œuvre*

Les équipements sont réparés selon la procédure et le calendrier décrits à l'ANNEXE I du présent contrat.

*Troisième clause – Manquement, manquement définitif et résolution*

Si l'une des parties manque à ses obligations contractuelles en vertu du présent contrat, la partie qui exécute le contrat doit, avant de résilier le contrat et sans préjudice des droits à indemnisation, notifier à l'autre partie de remédier à ce manquement dans un délai de cinq jours ouvrables. S'il n'est pas remédié au manquement dans ce délai, la partie qui exécute le contrat pourra le résilier immédiatement

*Quatrième clause- SEL n'est pas un agent de SWEP*

**[Or. 8]** La relation entre SEL et SWEP établie par le présent contrat est une relation entre client et prestataire de services, et non entre employeur et employé, partenaires ou joint-ventures, dans la mesure où SEL agit en son propre nom et non dans l'intérêt de SWEP, et où aucun pouvoir n'est donné pour constituer une obligation, expresse ou implicite, dans l'intérêt ou au nom de SWEP, ou pour lier SWEP de quelque manière que ce soit.

*Cinquième clause – Responsabilité*

1. Pour l'exécution de ce contrat de service, SEL fera appel à une équipe de techniciens indiens travaillant pour SEL.
2. Lors de l'exécution du présent contrat de service, SEL doit respecter les règles de sécurité applicables à la réparation du WTG, qui s'appliqueront à tous les employés de SEL.
3. En aucun cas, SWEP ne sera responsable, individuellement ou conjointement, des dommages, réclamations, recours, cause des recours, coûts de perte, dépenses et/ou responsabilités liés de quelque manière que ce soit à l'exécution du présent contrat. [...] »  
[OMISSIS] ;

- H) Entre septembre 2007 et mars 2009, la requérante a procédé, sur le territoire national, à la réparation et/ou au remplacement des pales citées au considérant E) ci-dessus et d'autres composants des aérogénérateurs qui se sont avérés non conformes techniquement ; pour ce faire, elle a acquis des matériels et a sous-traité des services auprès de tiers, lesquels ont émis leurs factures respectives, au nom de la requérante, elle a enregistré ces documents dans sa comptabilité au débit sous le compte POC 62 – Fournitures et services externes – sous-traitance/ travaux spécialisés, ou sous le compte 61 – Coût des stocks vendus – Matières-premières ou directement sous le compte POC 26 – Autres débiteurs, au débit d'un compte POC 2432 – TVA déductible et au crédit du compte 22 – Fournisseurs, [pour ces achats de biens et de services] elle a exercé le droit à déduction de la TVA [OMISSIS] ;
- I) Le 27 février 2009, la requérante a adressé à la société indienne Suzlon Energy Limited la note de débit n° 39/2008, d'un montant de 2 909 643,00 euros, le montant de 2 232 373,00 euros portant la description suivante : « *Non Conformity Report until end March 08/Detailed list of NCR attached* » (Rapport de non-conformité jusqu'à fin mars 2008/liste détaillée des RNC en annexe). [OMISSIS]
- J) Le 31 mars 2009, la requérante a adressé à la société indienne Suzlon Energy Limited la note de débit n° 50/2008, d'un montant de 1 913 533,68 euros, portant la description suivante : « *Non Conformity Report from April 08 until end March 09/Detailed list of NCR attached* » (Rapport de non-conformité d'avril 2008 à fin mars 2009/liste détaillée des RNC en annexe) [OMISSIS]
- K) À la même date, la requérante a adressé à la société indienne Suzlon Energy Limited la note de débit n° 44/2008, d'un montant de 3 263 454,84 euros, portant la description suivante : « *Portugal Blade Retrofit until March 2009/a) Blade Retrofit Costs until March 2009 /b) TCI (technical change instruction) costs (non Project Related)* » (Réparation de pales au Portugal jusqu'en mars [Or. 9] 2009 /a) Coûts de réparation de pales jusqu'en mars 2009 /b) Coûts avec instructions de modifications techniques (non liées au produit) [OMISSIS] ;
- L) Conformément à l'ordre de service du 5 juillet 2011, le service d'inspection fiscale (SIF) de la direction des finances de Lisbonne a effectué un contrôle externe partiel de l'entreprise actuellement requérante, en matière de TVA, portant sur l'exercice 2009 ; à l'issue de ce contrôle, le rapport d'inspection fiscale (RIF) a été élaboré [OMISSIS] ;
- M) Dans le rapport d'inspection fiscale mentionné au considérant précédent, daté du 31 mai 2012, des corrections de nature purement arithmétique ont été proposées, pour un montant total de 1 485 940,93 euros, au titre de la TVA manquante pour l'année 2009, résultant, entre autres, d'irrégularités

relatives aux notes de débit adressées par la requérante à la société indienne Suzlon Energy Limited, identifiées aux considérants I) à K) ci-dessus, émises sans liquidation de la TVA et sans indication du motif de l'exonération, l'assujetti ayant estimé qu'elles concernaient la facturation d'indemnités pour défauts, ainsi exclues de la base d'imposition de cette taxe, en vertu de l'article 16, paragraphe 6, du code de la TVA [OMISSIS]

- N) Ces corrections de nature purement arithmétiques portant sur la TVA manquante pour l'année 2009 et sur les notes de débit identifiées aux considérants I) à K) ci-dessus ont été effectuées sur la base des motifs suivants extraits des dispositions des chapitres « II – description des faits et fondement des corrections purement arithmétiques apportées à l'impôt » et « VIII – droit d'être entendu » contenus dans le rapport d'inspection fiscale :

« [...] III.1.1.2. [...] »

*Note de débit n° 4412008 du 31.03.2009 d'un montant de 3 263 454,84 euros* [OMISSIS]

Cette note de débit fait référence au « *Blade Retrofit* », ainsi qu'a été désigné le processus de réparation au Portugal des pales d'éoliennes, causé par un défaut de fabrication détecté dans les aérogénérateurs du modèle S.88 21 MW/80 mètres. Ces pales étaient celles vendues par SUZLON PORTUGAL pour les parcs éoliens de Penamacor, Sabugal et Mafômedes, appartenant aux clients TECNEIRA et ENERGIEKONTOR. Dans cette phase, le processus de *Blade Retrofit* ne couvrait que la réparation/remplacement des 63 pales des 21 aérogénérateurs (chaque aérogénérateur a 3 pales) des parcs éoliens de Penamacor 2 et 3B et de Mafômedes, conformément au contrat de services [que SWEP avait] conclu le 25 janvier 2008 [avec] SUZLON ENERGY LIMITED, qui a une représentation au Portugal et [OMISSIS] dont le siège est situé en Inde, et qui enten[dait] faire réparer/remplacer les lames en collaboration avec SUZLON Portugal [OMISSIS]. Les coûts encourus par SUZLON PORTUGAL dans le cadre de ce processus, qui relèvent du centre de coûts « 12 – Blade Retrofit », entre fin octobre/2008 et mars/2009, à l'annexe VIII, page 16, en raison de l'achat de matériels et de la sous-traitance de divers services pour lesquels la TVA en amont a été déduite [OMISSIS] [Or. 10] [OMISSIS], ont ensuite été facturés, au moyen de la note de débit en question (3 263 454,84 euros), au fabricant – Suzlon Inde, *parce que les pales étaient sous garantie*.

Par conséquent, au vu des faits analysés sur cette question, il convient de souligner que :

- la livraison et le montage des aérogénérateurs relatifs à ces parcs éoliens a eu lieu en juillet 2007 (Penamacor 2) – Factures

n° 6/2007 du 29 juin 2007 et n° 7/1007 du 2 juillet 2007 ; en Septembre 2007 (Penamacor 3B) – Factures n° 9 et 10/2007, toutes deux datées du 28 septembre 2007, et en octobre 2008 (Mafômedes) – Facture n° 36/2008 du 2 octobre 2008 (factures adressées par SUZLON PORTUGAL à ses clients) ;

- l'existence d'un accord de compensation pour les défauts des pales fait référence au fait que, entre le 10 septembre 2008 et le 15 septembre 2008, des fissures avaient été constatées sur certaines pales montées dans les parcs appartenant à TECNEIRA, et qu'aucune opération de réparation n'avait été effectuée sur ces pales au 2 octobre 2008, date de cet accord. Ainsi, après la livraison et l'installation de ces éoliennes par SUZLON PORTUGAL et compte tenu de la constatation du défaut existant sur les pales, celle-ci a procédé aux réparations nécessaires, pendant la période de garantie contre les défauts de fabrication fournie par le fabricant – Suzlon Inde – à ses clients – d'autres sociétés du groupe SUZLON, [période de garantie] d'une durée de deux ans à compter de la transaction commerciale, conformément à l'accord qui définit les responsabilités de SUZLON Inde en tant que fabricant des composants des aérogénérateurs pour SUZLON ENERGY N/S (Danemark) et ses filiales [OMISSIS] (« 11.0 GARANTIE DU PRODUIT »).

*Note de débit n° 39/2008 du 27.02.2009 d'un montant de 2 232 373,84 euros et note de débit n° 50/2008 du 31.03.2009, de 1 913 533,68 euros, [OMISSIS] :*

Ces notes de débit concernent les « NON CONFORMITY REPORTS » (rapports de non-conformité ou NCR) établis dans le cadre de la politique de traitement des plaintes du groupe SUZLON et elles concernent les réparations et les remplacements effectués sur les aérogénérateurs suite à des défauts constatés sur leurs composants.

En l'espèce, selon les pièces justificatives, il apparaît que :

- *la note de débit n° 39/2008* concerne les coûts de réparations effectuées au Portugal entre fin septembre 2007 et mars 2008, correspondant aux centres de coûts « 22150 » – Penamacor 2 (975 837,26 euros) et « 32150 »
- Penamacor 3B (1 256 535,85 euros), [OMISSIS].

Selon les documents justificatifs analysés par échantillonnage, [OMISSIS] les coûts relatifs à ces réparations portent sur des achats de matériels ou sur de la sous-traitance de services liés aux TCI (« technical change instructions » instructions de modifications techniques)/NCR résultant d'anomalies constatées sur les composants

des aérogénérateurs (« pannels », « blades (pales) », autres), des parcs de Penamacor 2 et 3B. L'enregistrement comptable de ces documents [OMISSIS] démontre que la TVA supportée dans le cadre de leur acquisition a été déduite par SUZLON PORTUGAL.

- *La note de débit n° 50/2008* concerne les coûts supportés par SUZLON Portugal, engendrés par les NCR/TCI liés aux centres de coûts « 02, 03 Penamacor 3B », « 04 – Mafômedes », « 05 – Sabugal » et « 08 – Penamacor 3B extension », [OMISSIS]. S'agissant des réparations effectuées au Portugal sur les composants des aérogénérateurs des parcs éoliens susmentionnés, avec recours à l'acquisition de matériels et à la sous-traitance de divers services, au cours de la période comprise entre fin avril 2008 et mars 2009, certains documents sont joints à titre d'exemple [Or. 11] et leur enregistrement comptable [OMISSIS] montre que l'assujetti a maintenu la déduction de la TVA supportée.

Ainsi, lorsque les composants sont sous garantie, et conformément à ce qui a déjà été dit à propos du « Blade Retrofit », les coûts de réparation sont facturés au fabricant – à SUZLON Inde.

Dans les deux cas – « Blade Retrofit » et « Non-conformités » – il s'agit de réparations effectuées, sur le territoire national, par SUZLON PORTUGAL *au cours de la période de garantie des équipements.*

La garantie entre le fabricant, SUZLON INDE, et ses sociétés sœurs, parmi lesquelles se trouve SUZLON PORTUGAL, assure que, comme indiqué à l'annexe X :

« PRODUCT WARRANTY (garantie produit) – 11. Le fournisseur garantit que toutes les pièces qu'il fabrique sont couvertes contre les défauts de fabrication par *une garantie de deux ans, valable à compter de la date de la transaction commerciale* ; pendant cette période, le fournisseur prend en charge toutes les réparations des pièces et le transport jusqu'au projet [...] » [OMISSIS].

Compte tenu du fait que les transactions commerciales respectives ont eu lieu aux dates suivantes, par le biais des documents d'acquisition décrits ci-dessous :

[OMISSIS]

Il est conclu que les composants se trouvent sous garantie, période dans le cadre de laquelle la responsabilité des sommes dépensées pour les réparations incombe au fabricant. S'agissant de la réparation de biens pendant la période de garantie, il convient de tenir compte de la

lettre-circulaire n° 49424 du 4 mai 1989 de la direction des services de la TVA, qui apporte les précisions suivantes :

« 1. Les réparations effectuées pendant la période dite de garantie ne sont considérées comme des opérations non imposables que si elles sont effectuées à titre gratuit, car il a toujours été considéré qu'elles sont tacitement incluses dans le prix de vente des biens couverts par la garantie, de sorte qu'elles ne sont pas assimilées à des opérations effectuées à titre onéreux, comme elles le seraient autrement en vertu de l'article 3, paragraphe 3, sous f), et de l'article 4, paragraphe 2, sous b), du CIVA. **[Or. 12]** Toutefois, lorsque lesdites prestations de service (avec ou sans matériels), font l'objet d'une facturation, il s'agit sans équivoque de transactions effectuées à titre onéreux et, par conséquent, elles sont imposables dans les conditions normales prévues par le Code de la TVA.

2. Dans ces conditions, à condition que ces réparations fassent l'objet d'une facturation, c'est-à-dire d'un débit à des tiers (soit le client, soit le concessionnaire, soit le constructeur), il y aura une taxation, de même que si, au lieu d'un débit supporté par le réparateur ou par le concessionnaire, il y a un crédit communiqué par le concessionnaire au constructeur ».

Ainsi, selon la description des opérations sous-jacentes aux notes de débit n° 39, 44 et 50, il est conclu que les services de réparation qui y sont inclus, facturés par SUZLON PORTUGAL au fabricant, SUZLON Inde, sont soumis à la TVA au Portugal, au taux normal, conformément aux articles 4 et 18, tous deux du CIVA, la taxe manquante s'élevant à 1 481 872,31 euros, comme indiqué dans le tableau ci-dessous :

**TABLEAU VI**

Notes Débito	Data	NIF Cliente	Valor Total	Valor sujeito a IVA (1)	IVA em falta (1) 20%
39/2008	27.02.2009	SUZLON INDIA	2.809.643,00	2.232.373,00*	446.474,60
44/2008	31.03.2009	SUZLON INDIA	3.263.454,84	3.263.454,84	652.690,97
50/2008	31.03.2009	SUZLON INDIA	1.913.533,68	1.913.533,68	382.706,74
<b>TOTAL</b>					<b>1.481.872,31</b>

(Em Euros)

(Note de débit/Date/Client/Montant total/Montant soumis à la TVA/TVA manquante au taux de 20 %)

\* Montant de 677 270,00 euros non inclus dans les « Late delivery Penalties » (pénalités de retard) (voir clause 11.4.1.3),

[...]

## VIII – Droit d’être entendu

[...]

*En ce qui concerne les corrections proposées au point III.1.1.2 du présent rapport, et plus particulièrement dans le cas de la note de débit n° 44/2008 du 31.03.2009, d’un montant de 3 263 454,84 euros, l’assujetti expose aux points 23 à 49 de son mémoire relatif au droit d’être entendu les raisons pour lesquelles il n’est pas d’accord avec le calcul de la TVA proposé par l’administration fiscale.*

Dans son argumentation, l’assujetti commence par déclarer qu’il détenait plusieurs contrats de fourniture et d’installation d’aérogénérateurs au Portugal [OMISSIS] en vertu desquels il a acheté des composants d’aérogénérateurs qui « ... ont été envoyés d’Inde au Portugal, Suzlon Portugal les ayant importés sur le territoire national, en payant la TVA et les droits de douane dus » [OMISSIS].

L’assujetti décrit également la complexité de l’exploitation des parcs éoliens et des essais qui ont dû être réalisés jusqu’à leur réception définitive par les clients, en joignant en annexe 1, à titre d’exemple, les « dossiers et certificats de réception définitive » du parc éolien Penamacor 3B et du parc éolien du Sabugal, affirmant et démontrant que, dans ces cas, la réception définitive a eu lieu en 2011 (il convient de noter que la réception définitive n’a eu lieu, comme indiqué dans le dossier, qu’après que le matériel a été en état d’être réceptionné, dans son intégralité et définitivement » par les clients). Ainsi, pendant la période des essais, qui a eu lieu après la réception provisoire et avant la réception définitive des parcs éoliens, l’assujetti déclare que [OMISSIS] « [...] il a été constaté que les pales des éoliennes installées présentaient des défauts, [Or. 13] rendant impossible le bon fonctionnement des aérogénérateurs ». En outre, il a affirmé à cet égard [OMISSIS] que les remplacements/réparations résultant de ce défaut de fabrication n’ont pas été effectués « [...] dans le cadre de la garantie fournie par le producteur dans la mesure où :

(1) *au moment où les pales ont été remplacées/réparées, seule la réception provisoire des parcs avait eu lieu et, de ce fait, la période de garantie de deux ans pour le matériel n’avait pas encore commencé à courir ;*

(2) *les défauts de fabrication n’ont été identifiés qu’au stade des essais, dans la mesure où il était nécessaire que le matériel soit mis en service pour détecter son caractère défectueux ;*

(3) *si tel n’avait pas été le cas, les défauts des composants auraient été identifiés au stade de l’inspection des marchandises prévue dans la clause 7.0 du contrat [OMISSIS] – avant leur importation – et ils*

*auraient dès le départ déterminé un prix de vente et d'importation ultérieure inférieur à celui effectivement pratiqué ».*

La motivation présentée par l'assujetti nous conduit à faire les considérations suivantes :

Du point de vue de la garantie fournie par SUZLON PORTUGAL à ses clients, il s'avère important d'analyser les notions contenues dans les marchés de travaux des parcs éoliens, [OMISSIS] qui définissent le sens ou l'interprétation à donner à chacun des termes utilisés pour régir le comportement de l'assujetti, notamment « Réception provisoire » ; « Période de garantie » ; « Réception définitive » ; « dossier de réception » et « Certificat de réception » et « Entretien post-garantie » (comme indiqué, par exemple, dans les marchés de travaux pour l'expansion (38) de Sabugal et de Penamacor) [OMISSIS]. Il résulte de cette interprétation que la déclaration de l'assujetti au point 46 précité de son mémoire relatif au droit d'être entendu, au paragraphe 1, n'est pas correcte dès lors que, à partir de la date de réception provisoire, une période expérimentale commence avec une garantie de deux ans donnée au client (avec une prolongation éventuelle de cette période jusqu'en 2011, les pales ayant été remplacées/réparées au cours de cette période expérimentale), période au terme de laquelle la réception définitive de l'équipement aura lieu, avec le transfert au client des risques de perte ou de détérioration : sans préjudice de la découverte de « vices cachés ».

Dans l'optique de la garantie fournie par le producteur ou fabricant aux autres sociétés du groupe SUZLON qui « fournissent et installent localement » les aérogénérateurs, [OMISSIS] SUZLON Inde, en tant que fabricant des composants (y compris des pales), fournit naturellement une garantie sur les équipements vendus qui est valable pendant deux ans après la transaction commerciale, comme indiqué explicitement dans le contrat mentionné dans le présent rapport et qui figure à l'annexe X, étant donné que des essais et tests de qualité effectués sur les équipements importés ont lieu et que les défauts peuvent être détectés tout au long de la mise en œuvre du projet. Les défauts de fabrication des pales ayant été constatés et confirmés par SUZLON Inde après l'opération commerciale d'importation de ces composants et pendant la période expérimentale mentionnée par l'assujetti lui-même dans [OMISSIS] son mémoire relatif au droit d'être entendu, et ces composants se trouvant sous la garantie fournie par le fabricant à ses clients - les autres sociétés du groupe SUZLON, il fait appel aux services de SUZLON Portugal pour la réparation/remplacement de ces composants, afin de collaborer avec elle dans le cadre de cette opération (voir le contrat de services du [Or. 14] 25/01/2008 [OMISSIS]). Par conséquent, aux termes de ce contrat et conformément aux dispositions de la clause 11 de l'accord

figurant à l'annexe X du présent rapport, tous les coûts de réparation ou de remplacement ont été imputés au fabricant.

Aux points 36 à 46 de son raisonnement, l'assujetti cherche à écarter les dépenses qu'il a supportées dans le cadre de cette opération, facturées à SUZLON Inde par le biais de la note de débit n° 44/2008, du champ d'application de la garantie pour les équipements fournis par le producteur ou fabricant – SUZLON Inde, au motif qu'ils ne correspondraient pas à « *la contrepartie d'un service fourni par Suzlon Portugal à Suzlon Inde, mais constitue[raient] un ajustement de la valeur de l'achat effectué auprès de Suzlon Inde* ». Il conclut en outre, au paragraphe 45, qu'en application « *... des règles de l'article 16, paragraphes 1 et 6, point b), du CIVA, le montant facturé par Suzlon Portugal à Suzlon Inde est qualifié de réduction au sens de l'article 16, paragraphe 6, point b), du CIVA, exclu de l'application de la TVA* ».

S'agissant de cette position défendue par le contribuable, il est important de noter que « *[l]e matériel a été envoyé d'Inde au Portugal et c'est Suzlon Portugal qui a procédé à l'importation de celui-ci sur le territoire national, en payant la TVA et les droits de douane dus* » (point 26 du mémoire relatif au droit d'être entendu). Ainsi, comme c'était la politique habituelle de l'entreprise, l'assujetti a déduit la TVA payée par l'intermédiaire des douanes ou la TVA payée sur l'acquisition effectuée au Portugal auprès de SUZLON Inde [OMISSIS], comme le montrent le tableau V du présent rapport dans lequel ces acquisitions sont identifiées, et l'annexe XVI, [OMISSIS] dans laquelle figure à titre d'exemple la déduction de la TVA de ces acquisitions dans sa comptabilité. Par conséquent, la réduction de la valeur des pales initialement importées, telle qu'elle est alléguée par l'assujetti aux points 36 à 39 du mémoire relatif au droit d'être entendu, impliquerait qu'elle soit justifiée auprès des douanes et que la valeur déclarée en douane soit rectifiée, en outre, elle impliquerait que la TVA initialement déduite soit régularisée dans sa comptabilité, faits que l'assujetti n'a pas démontrés ; ou bien, dès lors qu'il s'agit d'une réduction opérée sur la valeur initialement proposée, ainsi que l'affirme l'assujetti aux points 43 à 45 de son mémoire relatif au droit d'être entendu, il s'avère donc également que, compte tenu du fait que le prix de chaque jeu de pales était de 184 000,00 euros (Penamacor 2 et 3B) et de 191 500,00 euros (Mafómedes), soit un total de 3 879 000,00 euros, les coûts de cette opération facturés au fabricant, soit 3 263 454,84 euros (Note de débit n° 4412006), représentent environ 84 % du coût d'acquisition des pales à réparer/remplacer, de sorte que, contrairement à ce qui a été affirmé par l'assujetti :

- ces coûts ont une incidence assez importante sur le coût final des pales ;
- ces coûts ne représentent pas simplement la méthode de calcul d'une réduction de prix (point 40) ou la restitution d'une partie du prix déjà payé (point 44 de son raisonnement) ;
- ces coûts représentent plutôt la fourniture effective d'un service effectué sur le territoire national aux termes de l'article 6, paragraphe 6, sous c), du code de la TVA (dans sa version existant en 2008 et 2009), en vertu d'un contrat de services [OMISSIS] dans le cadre duquel les coûts ont été supportés et la TVA respective a été déduite par l'assujetti.

Ainsi, ces coûts ne reflètent pas seulement une réduction [du prix] des composants qu'il a acquis, mais ils constituent un ensemble d'intrants (d'autres biens et services) qui représentent le service fourni par SUZLON PORTUGAL, de sorte que la demande présentée par l'assujetti aux points 47 à 40 [sic] de son mémoire relatif au droit d'être entendu est rejetée, et que la correction doit être maintenue.

**[Or. 15]** *En ce qui concerne la correction proposée au point III.1.1.2 du présent rapport, incident, sur les notes de débit n° 39/2008 du 27.02.2009 et n° 50/2008 du 31.03.2009, pour des montants respectifs de 2 232 373,84 euros et 1 913 533,88 euros, l'assujetti utilise l'argument précédent, en précisant que les NCR sont des défauts de fabrication de divers composants des aérogénérateurs (autres que les pales) – [OMISSIS] et que la nature de ces débits doit être reconnue comme une réduction pour les mêmes raisons que celles mentionnées aux points 19 à 49 de son argumentation.*

Ainsi que l'on peut le constater en ce qui concerne les NCR (ou « non conformity reports » rapports de non-conformité), les essais et les tests de qualité portant sur les équipements importés sont effectués tout au long de la mise en œuvre du projet, au cours de laquelle [des défauts] peuvent également être détectés, dont le processus d'identification, de documentation, de rapport et d'analyse est régi par la politique de traitement des réclamations du groupe SUZLON, [OMISSIS].

Dans ce cas également, l'assujetti cherche à écarter les dépenses qu'il a supportées dans le cadre des réparations/remplacements, du champ d'application de la garantie pour les équipements fournis par le producteur ou fabricant – SUZLON Inde, alors qu'il est clair, qu'il s'agisse des dates de ces réparations ou remplacements de composants – note de débit n° 39/2008 (coûts supportés de septembre 2007 à mars 2008) et note de débit n° 50/2008 (coûts supportés entre avril 2008 et mars 2009) ou qu'il s'agisse des

documents justificatifs eux-mêmes [OMISSIS], que ces opérations ont eu lieu après la réalisation de la transaction commerciale (conformément au Tableau V du présent rapport) dans le cadre de la garantie fournie par le fabricant sur les produits vendus, conformément à la clause 11 [de la] PRODUCT WARRANTY (Garantie des produits) de l'accord figurant à l'annexe X du présent rapport.

Le fait de considérer que ces opérations ne font que constituer une remise ou une réduction de la valeur initiale des biens ne coïncide pas avec le traitement de ces opérations par l'assujetti en termes de valeur imposable déclarée en douane, de traitement comptable et fiscal et de notion même de remise ou de réduction, dans la mesure où ces débits représentent un montant significatif par rapport aux valeurs d'acquisition initiales. On ne saurait en outre ignorer que la description ou le contenu sous-jacent des notes de débit en question représente exactement le remboursement des dépenses supportées pour la réparation/remplacement sur le territoire national de composants des aérogénérateurs, sur la base des documents originaux émis au nom de l'assujetti, sur lesquels celui-ci a exercé le droit à déduction de la TVA.

Lorsque l'assujetti répercute ces dépenses, qu'il a supportées, sur le fabricant parce qu'elles concernent des « défauts de fabrication », compte tenu de la nature de l'élément constitutif de la dépense – en l'occurrence le service de réparation/remplacement de matériel effectué sur le territoire national – il doit les taxer au taux prévu à l'article 18 du Code de la TVA correspondant à celles-ci – (en vigueur en 2009), conformément aux dispositions du Code de la TVA et de la lettre-circulaire n° 49424 du 04/05/1989 de la direction des services de la TVA [OMISSIS], les corrections proposées sont donc maintenues [...] » [OMISSIS] ;

[OMISSIS] [Or. 16] [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS]

[OMISSIS]

[Or. 18] [OMISSIS]

## 2. Questions à trancher :

C'est la question de savoir si l'arrêt du Tribunal *a quo* est entaché d'erreurs de jugement en ce qui concerne la décision adoptée sur les points : *i*) de la légalité de la liquidation de la TVA pour les services qui ont été fournis de réparation/remplacement d'aérogénérateurs, durant la période de garantie des

équipements ; et ii) de la légalité de la liquidation de la TVA dans des notes de débit relatives à des services de télécommunications.

### 3. Sur le droit

#### 3.1. Sur la légalité de la soumission à la TVA des services fournis dans le cadre de la réparation/remplacement de composants d'aérogénérateurs, pendant la période de garantie des équipements

La requérante conteste la correction arithmétique du calcul de la TVA pour les mois de février, mars et novembre 2009, qui résulte, en substance, du fait que la requérante n'a pas facturé la TVA sur les notes de débit qu'elle a adressées à la société indienne Suzlon Energy Limited, qui détenait la société Suzlon Wind Energy A/S, établie au Danemark, qui, à son tour, détenait la totalité du capital social de la requérante. En d'autres termes, il s'agit de transactions intra-groupe.

La question qui sous-tend le litige dans cette partie, concerne *la détermination de la soumission ou non à la TVA de la répercussion, au moyen de l'émission de notes de débit, des opérations de réparation/remplacement des pales et d'autres composants des aérogénérateurs, que la requérante a effectuées pour ses clients (sociétés avec lesquelles elle avait conclu des contrats de fourniture et d'assemblage d'aérogénérateurs, qu'elle achetait à la société indienne Suzlon Energy Limited) (point E des faits).*

**[Or. 19]** 3.1.1. La requérante fait valoir que les opérations en question *ne seraient pas soumises à la TVA* car elle *n'aurait fourni aucun service à titre onéreux* à la société indienne Suzlon Energy Limited. Selon elle, les opérations de débit en question, qui découlent des dépenses susmentionnées pour la correction des défauts des pales des aérogénérateurs, devraient être qualifiées *d'opérations sans contenu économique* car elles entrent dans le cadre de la garantie des équipements qui lui ont été fournis par la société indienne. En substance, la requérante fait valoir que les opérations en cause ne constituent qu'une répercussion à la société indienne des dépenses que la requérante a engagées, pendant la période de garantie, pour « corriger » les défauts des composants des aérogénérateurs qu'elle avait achetés à cette société. Il s'agirait donc de coûts découlant de l'achat de biens, ainsi que de l'achat de services auprès de tiers, effectués comme alternative au renvoi des biens (en particulier les pales des aérogénérateurs) en Inde ou comme alternative dans l'attente de la livraison de matériels neufs par l'entreprise indienne, ce qui serait justifié par la nécessité de régler rapidement le problème.

C'est pourquoi, selon la requérante, les faits établis devraient révéler une situation de *répercussion de l'acheteur, sur le vendeur de la chose défectueuse, du coût engendré par la réparation d'un bien* (une sorte de « droit à remboursement ») et non une situation de prestation de services au vendeur des composants.

La requérante ajoute en outre que, même si l'on estimait qu'il existe ici une prestation de services, celle-ci ne pourrait jamais être qualifiée de prestation de services à titre onéreux, puisque la requérante n'a reçu aucune rémunération de la part de la société indienne pour les mesures prises en vue de réparer les défauts des produits qu'elle lui avait fournis, elle n'a reçu que le montant correspondant aux dépenses engagées, de sorte que, pour cette raison également (il ne s'agit pas d'opérations à titre onéreux), aucune TVA ne serait due.

**[Or. 20]** 3.1.2. L'administration fiscale estime quant à elle que les notes de débit émises ne sauraient être considérées comme une « simple réduction du coût des composants achetés » par la requérante à la société indienne, puisque la réparation des pales a été effectuée dans le cadre du contrat de service conclu entre les deux sociétés et que la requérante n'a enregistré dans sa comptabilité ni une « réduction » sur le prix initialement payé pour les matériels importés, ni aucune correction du montant de la TVA alors payée et déduite. En outre, l'administration fiscale a également souligné, à l'appui de la théorie de la soumission à la TVA de ces opérations, que même si l'on considère que les opérations en cause devraient être incluses dans le champ d'application de la garantie des pièces par leur fabricant, c'est-à-dire que les montants imputés à Suzlon Inde devraient être juridiquement liés à une répercussion [de dépenses], alors ces opérations seraient qualifiées d'opérations à titre onéreux en vertu de la lettre-circulaire n° 49424, du 4 mai 1989, relative aux « réparations de biens au cours de la période de garantie »<sup>1</sup>, tant parce que cette activité a **[Or. 21]** impliqué une opération

<sup>1</sup> Dans cette lettre-circulaire, on peut lire les informations suivantes, qui sont pertinentes en l'espèce :

« (...) Les réparations effectuées pendant la période dite de garantie sont seulement considérées comme des opérations non imposables tant qu'elles sont effectuées à titre gratuit, dans la mesure où il a toujours été estimé qu'elles sont tacitement incluses dans le prix de vente des biens couverts par la garantie ; partant, elles ne sont pas assimilées à des opérations effectuées à titre onéreux, comme elles le seraient dans d'autres circonstances en vertu des dispositions de l'article 3, paragraphe 3, sous f) et de l'article 4, paragraphe 2, sous b), du CIVA. Cependant, lorsque (avec ou sans fourniture de matériels) ces prestations de services sont facturées, il s'agit sans équivoque d'opérations effectuées à titre onéreux et, par conséquent, elles sont imposables aux conditions normales du code de la TVA.

2. Dans ces termes, si une facture est émise pour lesdites réparations, c'est-à-dire qu'il est procédé à un débit à un tiers (soit au client, soit au concessionnaire, soit au fabricant), il y aura règlement de la taxe, de même que lorsque, au lieu d'un débit effectué par le réparateur ou par le concessionnaire, c'est un crédit qui est communiqué par le concessionnaire ou le fabricant.

(...)

4. Dans le cas de travaux de réparation, par le destinataire, de pièces ou d'équipements qui n'ont pas été reçus en bon état et qui entraînent, pour des raisons de responsabilité imputable au fournisseur, un débit à ce dernier ou l'émission d'un crédit par ce fournisseur, il y a toujours règlement de la TVA. Cela se produit même si la réparation a lieu dans une zone franche, car dans ce cas, l'exonération visée à l'article 15 du CIVA n'est pas applicable, puisque cette règle ne vise que les prestations de services effectuées au profit de l'entité installée dans la zone franche, mais jamais les prestations de services effectuées par celle-ci ». Il convient en outre de souligner que l'orientation suivie dans cette lettre-circulaire a également été suivie par d'autres « services publics administratifs et de gestion de la TVA » au sein de l'Union européenne, voir

d'importation des matériels remplacés (importation effectuée une nouvelle fois par la requérante qui s'est fournie auprès de Suzlon Inde) dans le cadre de laquelle la TVA, ainsi que les droits de douanes, ont encore été payés (la TVA a par la suite été déduite), tant parce que les réparations ont impliqué l'achat de services auprès de tiers.

3.1.3. Or, à la lecture de l'exposé des faits considérés comme établis – que la requérante affirme clairement dans ses allégations ne pas vouloir contester, ce qui justifie la compétence du Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) pour connaître du pourvoi, limitée, par conséquent, à la discussion des questions de droit sur la base de ces faits – nous concluons qu'entre l'entreprise indienne et la requérante a été conclu un contrat de prestation de services (le contrat « services agreement » qui est présenté sous G de l'exposé des faits) qui indique clairement à la clause 4 que « *la relation entre SEL [la société indienne] et SWEP [la requérante] établie par le biais du [...] contrat est une relation entre client et prestataire de services [...] dans la mesure où SEL agit pour son compte et non dans l'intérêt de la requérante* ».

Il s'agit d'un contrat par lequel la société indienne, qui souhaitait « *que soient réparées 63 pales des 21* » aérogénérateurs qu'elle a vendus à la requérante, s'est engagée à fournir à celle-ci (à la requérante) divers services ; en outre, la requérante s'est engagée, entre autres, à mettre à disposition des ressources, à acquérir, au nom de la société indienne, tous les équipements et matériels nécessaires à la réparation des pales (clause 1, paragraphe 2, sous b) dudit contrat), et à assurer et gérer le transport des pales de remplacement.

**Il ressort du contenu du contrat qu'il s'agit d'un contrat de services par lequel la société indienne a fourni un soutien matériel et technique à la requérante pour la mise en place d'une unité de réparation des aérogénérateurs au Portugal.**

**[Or. 22] Il n'existe aucun document indiquant que la requérante a exercé les activités de remplacement et de réparation des composants au nom et pour le compte de la société indienne** et, ainsi que la requérante l'affirme dans ses allégations, il n'existe aucune relation directe de consommation entre la société indienne, qui fabrique les équipements, et les promoteurs des parcs éoliens, cette relation étant conduite par la requérante, comme c'est typiquement le cas dans ces contrats<sup>2</sup>, c'est-à-dire que la requérante *est responsable des réparations et des*

par exemple le [texte] n° 59/1989 VAT du Royaume-Uni : « repairs under warranty - change in the treatment of repairs carried out on behalf of overseas manufacturers » (réparations sous garantie – modification du traitement des réparations effectuées pour le compte de fabricants situés outre-atlantique).

<sup>2</sup> Voir, par exemple, le contenu de la clause 34.a du cahier des charges type des procédures de formation des contrats de gestion de l'efficacité énergétique, approuvé en annexe de l'ordonnance n° 60/2013 du 5 février 2013, en vertu de laquelle « *toutes les pièces et autres éléments constitutifs de la réparation doivent être neufs, la réparation devant être effectuée par le représentant des la marque de l'équipement installé* » (paragraphe 4), sous réserve que

*remplacements lorsque le projet présente des problèmes et que le fabricant des composants est responsable envers le gestionnaire du projet (en l'occurrence, la requérante) de la réparation et de la fourniture de composants neufs lorsque les composants défectueux doivent être remplacés (c'est d'ailleurs ce que prévoit la clause 11 de l'accord de vente et de fourniture conclu entre la société indienne et la société danoise qui détient le capital social de la requérante).*

En bref, il s'agit d'une *garantie des produits* donnée par le fabricant (l'entreprise indienne) et d'une *garantie technique de l'ouvrage* (dans ce cas, de l'exploitation du parc éolien), qui est donnée par la requérante aux promoteurs des parcs éoliens, *la garantie des produits étant incluse dans cette garantie technique de l'ouvrage*, et c'est le responsable technique de l'ouvrage qui doit veiller [à la mise en œuvre de cette garantie].

C'est dans le cadre de cet ensemble de responsabilités que doit être interprété l'**enregistrement comptable des opérations, visé dans le rapport des autorités fiscales**, selon lequel : *i)* la requérante a liquidé et déduit au Portugal la TVA sur les « pales de remplacement » qu'elle a importées ; *ii)* elle n'a enregistré dans sa comptabilité aucune opération ou activité en sens contraire en ce qui concerne les « pales » d'origine (celles qui ont été **[Or. 23]** remplacées) ; et, en outre *iii)* elle a fait appel à des tiers pour les activités de réparation des pales.

Toutes ces activités constituaient, selon les autorités fiscales, *des opérations économiques* qui, aux fins de la TVA, doivent être reliées à *une prestation de services, de la part de la requérante à la société indienne*, dans le cadre de la *garantie des produits*.

3.1.4. Tout bien considéré, nous estimons que **l'on ne saurait exclure que les autorités fiscales et l'arrêt attaqué aient conclu à juste titre que le cadre comptable des opérations effectuées par la requérante pour résoudre les problèmes découlant des défauts des composants des aérogénérateurs vis-à-vis de ses clients relève d'une prestation de services** à la société indienne et non d'une relation de consommation entre elles deux, puisque la requérante ne s'est pas contentée de lui demander de réparer les produits défectueux et de les remplacer, mais qu'elle a entrepris diverses activités afin d'atténuer, vis-à-vis de ses clients, le préjudice résultant des défauts de fabrication constatés ; des activités qui, à leur manière, *visaient également à répondre aux besoins de l'entreprise indienne pour la réparation des produits défectueux* (ils faisaient partie de la garantie des produits). Nous sommes donc confrontés à des faits qui peuvent s'inscrire dans la notion large (et résiduelle) de prestation de services adoptée par la règle sur l'application de la TVA (article 4 du CIVA).

*« toutes les pièces qui seront intégrées à l'équipement réparé ou remplacé [soient] neuves et dotées de périodes de garanties d'une durée égale ou supérieure à la période de garantie d'origine, sans préjudice du fait que jusqu'à l'échéance du contrat, c'est au co-contractant qu'il revient de procéder aux réparations et aux remplacements »*(paragraphe 5).

**Il ne peut pas non plus être exclu que l'arrêt attaqué ait qualifié à juste titre cette prestation de services d'opération effectuée à titre onéreux** en vertu des dispositions de la lettre circulaire n° 49424 de 1989 de la direction des services de la TVA. Ainsi que l'indique ce document, seules les prestations de services pour lesquelles la valeur de la réparation est incluse dans le prix du bien peuvent être considérés comme *prestées à titre gratuit*. En l'occurrence, il a été établi que, d'un point de vue comptable (et le traitement fiscal des faits est basé sur le traitement comptable que les assujettis en font), l'opération n'a pas été considérée par la requérante et par la société indienne comme « une réduction sur le prix » mais bien comme la facturation par celle-ci (par la requérante, au moyen de l'émission de notes de [Or. 24] débit) à la seconde, du coût des opérations de remplacement des composants (nouvelles importations) et de la réparation de ces derniers (voir sous H, I, J et K de l'exposé des faits).

Ces faits sont en l'espèce considérés comme établis, de sorte que, en tant que tels et en vertu du droit applicable, ils doivent recevoir, selon la règle citée, le traitement fiscal suivant : « *dès lors que le destinataire a effectué des travaux de réparation de pièces ou d'équipements qui n'ont pas été reçus en bon état et qui entraînent, pour des raisons de responsabilité imputable au fournisseur, un débit à ce dernier ou l'émission d'un crédit par ce fournisseur, il y a toujours règlement de la TVA* ».

En substance, les parties, lors de la conclusion du contrat, ont opéré une distinction entre la *garantie du produit* et la *garantie du service d'installation du parc éolien* aux fins du partage de la responsabilité entre elles, étant entendu que, vis-à-vis du promoteur du parc éolien, cette différence n'existerait pas et [cette responsabilité] serait pleinement assumée par la requérante en tant que responsable technique du parc. Toutefois, ce cadre global de garanties et de responsabilités a été « perturbé » par l'accord ultérieur conclu entre la requérante et le fournisseur du matériel afin de résoudre rapidement le problème détecté sur les pales des aérogénérateurs. La solution trouvée – celle de conclure un contrat par lequel la requérante s'engageait (au lieu de « réclamer » le remplacement des composants) à réparer les pales et à importer des composants neufs, a ainsi pour conséquence d'ajouter des « services » à ce qui était une simple obligation de garantie de biens, « services » dont la soumission à la TVA donne lieu aux interrogations de la présente affaire, notamment s'agissant de savoir si en vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive sur la TVA – la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977 - les opérations telles que celles qui sont en cause dans le cadre de l'accord entre les entreprises peuvent être qualifiées de livraisons de biens et de prestations de services effectuées à titre gratuit (de simples répercussions [de dépenses]) au motif qu'elles sont liées à la prestation de garantie des biens.

3.1.5. Par conséquent, nonobstant tout ce qui a été dit et au vu de tous les éléments, nous concluons que ni la loi (qu'il s'agisse des articles du CIVA ou de ceux de la [Or. 25] sixième directive sur la TVA – la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États

membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle qu'en vigueur à l'époque des faits) ni la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, ne contiennent de *réponse sans équivoque ou claire* aux questions soulevées en l'espèce.

En effet, bien que les juridictions des États membres soient compétentes pour appliquer le droit de l'Union, c'est à la Cour de justice de l'Union européenne qu'il appartient d'interpréter « *[l]es actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union* », conformément à l'article 267, premier alinéa, sous b), TFUE. Par ailleurs, en vertu de l'article 267, troisième alinéa, TFUE, cité, « *[l]orsqu'une telle question [relative à l'interprétation des actes des institutions de l'Union] est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour* ».

Par conséquent, compte tenu de l'existence de doutes sur l'interprétation de l'article 2 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, il est nécessaire de saisir la Cour de justice de l'Union européenne avant de statuer.

Les questions suivantes sont donc formulées :

I – *Est-il compatible avec le droit de l'Union européenne d'affirmer que les réparations effectuées au cours de la période dite de garantie ne doivent être considérées comme des opérations non imposables que si elles sont effectuées à titre gratuit et dans la mesure où elles sont tacitement incluses dans le prix de vente du bien couvert par la garantie, de sorte que les services prestés pendant la période de garantie doivent être considérés comme imposables (avec ou sans apport de matériels), s'ils sont facturés, puisqu'ils ne peuvent qu'être considérés comme des services prestés à titre onéreux ?*

II – *Le fait qu'un acheteur émette une note de débit à l'égard d'un fournisseur de composants d'aérogénérateurs, pour le remboursement de dépenses qu'il a effectuées pendant la période de garantie, relatives au remplacement des composants (nouvelles importations de biens du fournisseur qui ont été [Or. 26] soumises à la TVA et ont donné lieu à un droit à déduction) et à leur réparation (au moyen de l'achat de services à des tiers avec liquidation de la TVA), dans le cadre de la fourniture à des tiers de services d'installation d'un parc éolien par cet acheteur (qui appartient au groupe du vendeur, basé dans un pays tiers), doit-il être considéré comme une simple opération de répercussion de dépenses et, à ce titre, exonéré de TVA, ou plutôt comme une prestation de services à titre onéreux devant donner lieu à une imposition ?*

### 3.2. [OMISSIS]

[Or. 27] Par ces motifs, en vertu des pouvoirs qui leur sont conférés par l'article 202 de la constitution de la République portugaise, les juges de la section du contentieux fiscal du Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême), décident de :

1. soumettre les questions préjudicielles susmentionnées à l'appréciation de la Cour de justice de l'Union européenne,
2. surseoir à statuer dans la présente procédure de pourvoi en vertu de l'article 267 TFUE, dans la mesure où elle concerne le recours judiciaire contre les rappels de TVA et la demande de paiement des intérêts compensatoires connexes, relatifs aux notes de débit émises par la requérante à l'égard de Suzlon Energy Limited (Inde) ;

[OMISSIS]

[OMISSIS] **[Or. 28]** [OMISSIS]

\*

Suzana Tavares da Silva (juge rapporteur) – Aníbal Ferraz – Francisco Rothes

DOCUMENT DE TRAVAIL