Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

24 février 2022*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1, sous c) – Applicabilité ratione temporis – Prestations soumises à la TVA – Prestations de services à titre onéreux – Critères – Relation intragroupe – Prestations consistant à réparer ou à remplacer des composants d'aérogénérateurs sous garantie et à effectuer des rapports de non-conformité – Notes de débit émises par le prestataire sans mention de la TVA – Déduction par le prestataire de la TVA ayant grevé les biens et les services qui lui ont été facturés par ses sous-traitants au titre des mêmes prestations »

Dans l'affaire C-605/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal), par décision du 1er juillet 2020, parvenue à la Cour le 17 novembre 2020, dans la procédure

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. Passer, président de chambre, M. N. Wahl (rapporteur) et Mme M. L. Arastey Sahún, juges,

avocat général : Mme L. Medina,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda, par Mes L. Scolari et R. Reigada Pereira, advogados,

– pour le gouvernement portugais, par M. L. Inez Fernandes, Mme P. Barros da Costa et M. R. Campos Laires, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le portugais.

– pour la Commission européenne, par M[mes] L. Lozano Palacios et I. Melo Sampaio, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte, en substance, sur l'interprétation de 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 (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (ci-après « Suzlon Wind Energy Portugal ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal) au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de prestations de services de réparation effectuées pendant la période de garantie d'un bien au profit d'une société, établie dans un État tiers, détenant indirectement la totalité du capital de la requérante au principal.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive 77/388/CEE

3 L'article 2, point 1, de la sixième 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 – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), prévoyait :

« Sont soumises à la [TVA] : [...] les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ».

La directive 2006/112

4 Aux termes du considérant 66 de la directive 2006/112 :

« L'obligation de transposer la présente directive en droit national devrait être limitée aux dispositions qui constituent une modification de fond par rapport aux directives précédentes. L'obligation de transposer les dispositions inchangées résulte des directives précédentes. »

5 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

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

6 Selon l'article 24, paragraphe 1, de cette directive, est considérée comme « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.

7 L'article 28 de ladite directive énonce :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

8 L'article 411, paragraphe 1, de la même directive est rédigé comme suit :

« La directive 67/227/CEE et la [sixième directive 77/388] sont abrogées, sans préjudice des obligations des États membres concernant les délais de transposition et d'application desdites directives figurant à l'annexe XI, partie B. »

9 Aux termes de l'article 413 de la directive 2006/112 :

« La présente directive entre en vigueur le 1er janvier 2007. »

Le droit portugais

Le code de la TVA

10 L'article 4 du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code de la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version résultant du Decreto-Lei 102/2008 (décret-loi nº 102/2008), du 20 juin 2008 (*Diário da República*, 1re série, nº 118, du 20 juin 2008, ci-après le « code de la TVA »), intitulé « Notion de prestation de services », prévoit :

« 1. Sont considérées comme des prestations de services les opérations effectuées à titre onéreux qui ne sont pas des livraisons, des acquisitions intracommunautaires ou des importations de biens.

2. Sont également considérées comme prestations de services à titre onéreux :

[...]

c) la livraison de biens mobiliers fabriqués ou assemblés sur commande avec des matériels que le maître d'ouvrage a fournis à cet effet, que le contractant ait ou non fourni une partie des produits utilisés.

[...]

4. Lorsque la prestation de services est effectuée par un mandataire agissant en son nom propre, ce dernier est successivement le preneur et le prestataire du service. »

La lettre-circulaire du 4 mai 1989

11 L'Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (lettre-circulaire de la direction des services de la TVA nº 49424), du 4 mai 1989 (ci-après la « lettre-circulaire du 4 mai 1989 »), est rédigé comme suit :

« 1. Les réparations effectuées pendant la période de garantie sont considérées comme étant non soumises à l'impôt, effectuées à titre gratuit, étant donné qu'elles sont considérées comme implicitement incluses dans le prix de vente du bien objet de la garantie, et, en conséquence, elles ne sont pas assimilées à des opérations effectuées à titre onéreux, comme elles le seraient, dans d'autres circonstances, vu les dispositions de l'article 3, paragraphe 3, sous f), et de l'article 4, paragraphe 2, sous b), du code de la TVA.

Toutefois, quand les prestations de services mentionnés (avec ou sans l'application de matériaux) font l'objet de facturation, ces dernières sont indiscutablement des opérations effectuées à titre onéreux et, en conséquence, imposables dans les conditions normales du code de la TVA.

2. Dans ces conditions, à partir du moment où il y a une facturation des réparations mentionnées, c'est-à-dire un débit effectué à des tiers (qu'ils soient le client, le concessionnaire ou le fabricant), il y aura liquidation de l'impôt, et le même régime s'applique si, au lieu d'un débit effectué par le réparateur ou le concessionnaire, il s'agit d'un crédit communiqué par le concessionnaire ou le fabricant.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 Suzlon Wind Energy Portugal est une société opérant dans le secteur de l'industrie de l'énergie, notamment dans le secteur de l'énergie éolienne. Elle a pour activité la fabrication, l'assemblage, l'exploitation, la commercialisation, l'installation, le développement, l'usinage, la mise en œuvre et la maintenance, ainsi que la fourniture de services. Elle est enregistrée au Portugal comme assujettie à la TVA. Cette société est une filiale à 100 % de Suzlon Wind Energy A/S, établie au Danemark (ci-après « Suzlon Wind Energy Danemark »).

13 Le 17 juin 2006, Suzlon Energy Limited, société de droit indien (ci-après « Suzlon Energy Inde »), a conclu avec Suzlon Wind Energy Danemark, dont elle détenait entièrement le capital, un accord sur les termes et les conditions de vente *(Terms and Conditions of Sales Agreement)* d'aérogénérateurs et d'équipements auxiliaires (ci-après l'« accord de 2006 »).

14 L'accord de 2006 régissait les conditions de fourniture de projets d'aérogénérateurs et d'équipements auxiliaires entre le fournisseur, Suzlon Energy Inde, et l'acheteur, Suzlon Wind Energy Danemark, ainsi qu'entre ce dernier et ses filiales, conformément à la clause 1 de cet accord. Selon la clause 11 dudit accord, le fournisseur garantissait contre les défauts de fabrication toutes les pièces produites pendant deux ans à compter de la date de l'opération commerciale. Le fournisseur garantissait ainsi le paiement des pièces, des réparations et du transport des pièces défectueuses, les coûts de main-d'œuvre liés au remplacement de ces dernières demeurant toutefois à la charge de l'acheteur. S'agissant des pièces fabriquées par des

tiers, le fournisseur devait transmettre les contrats de fourniture à l'acheteur afin que ce dernier prît lui-même contact avec lesdits fournisseurs dans le but de faire jouer la garantie applicable, les coûts associés incombant en ce cas à l'acheteur.

15 En 2007 et en 2008, Suzlon Wind Energy Portugal a acquis directement auprès de Suzlon Energy Inde un ensemble de 21 aérogénérateurs, dotés de trois pales chacun, destinés à des parcs éoliens situés au Portugal, pour une valeur totale de 3 879 000 euros. Ces parcs appartiennent à des entreprises tierces.

16 À partir du mois de septembre 2007, des fissures sont apparues dans certaines pales encore sous garantie, nécessitant leur réparation ou leur remplacement.

17 Le 25 janvier 2008, Suzlon Wind Energy Portugal et Suzlon Energy Inde ont conclu un contrat de fourniture de services (*Services Agreement*, ci-après le « contrat de 2008 ») pour la réparation ou le remplacement des 63 pales défectueuses. Ce contrat précise que Suzlon Wind Energy Portugal avait la capacité de créer une unité de réparation d'aérogénérateurs et d'équipements auxiliaires au Portugal et que les pales de remplacement seraient transportées depuis l'Inde vers le Portugal.

18 Au titre dudit contrat, Suzlon Energy Inde s'engageait à fournir un appui logistique à Suzlon Wind Energy Portugal et à l'assister dans la réparation ou le remplacement des pales. Cette dernière devait mettre à la disposition de Suzlon Energy Inde des installations de réparation et fournir des services associés au stockage et à la manipulation des pales. Elle devait également acquérir, pour le compte de Suzlon Energy Inde, tous les équipements et matériels nécessaires à la réparation des pales défectueuses, et organiser le transport interne des pales de remplacement. Suzlon Wind Energy Portugal devait enfin, à ses frais, fournir à Suzlon Energy Inde toute information ou assistance raisonnablement requise par celle-ci.

19 Le contrat de 2008 qualifiait la relation entre Suzlon Energy Inde et Suzlon Wind Energy Portugal de rapport entre client et fournisseur, Suzlon Energy Inde agissant pour son propre compte et non pas dans l'intérêt de Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Entre le mois de septembre 2007 et le mois de mars 2009, Suzlon Wind Energy Portugal a procédé au remplacement ou à la réparation des pales défectueuses, ainsi que de divers composants des aérogénérateurs. Pour ce faire, elle a acquis le matériel nécessaire et a sous-traité certains services auprès de tiers, qui ont émis les factures correspondant aux ventes et aux prestations en question. Elle a déduit la TVA ayant grevé l'ensemble de ces opérations, ce qui ressort de sa comptabilité.

21 Le 27 février 2009, Suzlon Wind Energy Portugal a émis la note de débit n° 39/2008, ayant pour destinataire Suzlon Energy Inde, d'un montant de 2 909 643 euros. Pour une partie de ce montant, à savoir 2 232 373 euros, cette note indiquait « Rapport de non-conformité jusqu'à fin mars [2008]/Liste détaillée des [rapports de non-conformité] en annexe ».

22 Le 31 mars 2009, Suzlon Wind Energy Portugal a émis une deuxième note de débit, portant le numéro 44/2008, également adressée à Suzlon Energy Inde, d'un montant de 3 263 454,84 euros et ayant pour mention « Remise à niveau de pales au Portugal jusqu'en mars 2009 /a) Coûts de remise à niveau des pales jusqu'en mars 2009 /b) Coûts d'IMT (instructions de modifications techniques) (non liés au projet) ».

23 Le même jour, elle a émis une troisième note de débit, ayant le même destinataire et numérotée 50/2008, s'élevant à 1 913 533,68 euros. Cette dernière note de débit portait la mention « Rapport de non-conformité d'avril [20]08 à fin mars [20]09/Liste détaillée des [rapports de non-conformité] en annexe ».

24 Aucune de ces trois notes de débit (ci-après, ensemble, les « notes de débit litigieuses ») n'incluait la TVA ni ne mentionnait de motif d'exonération. Par ailleurs, la TVA n'a pas été liquidée.

25 Le 31 mai 2012, dans le cadre d'un contrôle de la TVA relative à l'année 2009, le Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (service d'inspection fiscale de la direction des finances de Lisbonne, Portugal) a signifié à Suzlon Wind Energy Portugal un rappel de TVA correspondant, en presque totalité, à celle omise dans les notes de débit litigieuses. L'avis de mise en recouvrement faisant suite à ce rappel s'élevait à 1 666 710,02 euros, intérêts de retard compris. Selon les éléments figurant dans le rapport du service d'inspection fiscale, si les opérations sous-jacentes aux notes de débit litigieuses avaient été soumises à la TVA, le montant de cette dernière se serait élevé à 1 481 872,31 euros.

26 Suzlon Wind Energy Portugal a formé un recours contre cet avis de mise en recouvrement. Par jugement du 30 juin 2017, le Tribunal Tributário de Lisboa (tribunal fiscal de Lisbonne, Portugal) a rejeté ce recours.

27 Suzlon Wind Energy Portugal a interjeté appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi. Elle soutient que la simple répercussion au fournisseur, en l'espèce Suzlon Energy Inde, pendant la période de garantie, du montant des dépenses qu'elle a supportées à l'occasion de la réparation ou du remplacement des biens qu'elle avait acquis, ne vise pas à l'obtention d'un revenu. Les notes de débit litigieuses seraient non pas la contrepartie d'une quelconque prestation du fournisseur, mais le remboursement des coûts qu'elle a supportés pour effectuer une tâche qui incombait à ce dernier, puisqu'elle découlait de son obligation de garantie du produit vendu. Il s'agirait non pas de prestations de services à titre onéreux, mais de simples flux de trésorerie qui, ne générant aucune valeur ajoutée, ne seraient donc pas soumis à la TVA.

28 L'autorité fiscale et douanière estime, pour sa part, que les opérations faisant l'objet des notes de débit litigieuses correspondent à la fourniture effective par Suzlon Wind Energy Portugal d'un service effectué au Portugal, en application du contrat de 2008, dans le cadre duquel cette dernière a comptabilisé l'ensemble des biens livrés et des prestations fournies par ses sous-traitants et déduit la TVA correspondante. Elle soutient donc que ces services auraient dû être soumis à la TVA au taux normal. Cette autorité relève notamment qu'il ressort des termes des notes de débit litigieuses que celles-ci visent des rapports de non-conformité effectués tout au long du projet. En outre, elle considère que la lettre-circulaire du 4 mai 1989, relative aux services effectués par le client au fournisseur pendant la période de garantie, applicable en l'espèce, prévoit que pour des services tels que ceux visés par les notes de débit litigieuses, la TVA doit être liquidée.

29 C'est dans ces conditions que le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême, Portugal) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Est-il compatible avec le droit de l'Union 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 ?

2) 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 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 ? »

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

30 Sans formellement faire valoir que la demande de décision préjudicielle est irrecevable, le gouvernement portugais émet des doutes quant à la conformité de celle-ci aux dispositions de l'article 94 du règlement de procédure de la Cour.

31 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en vertu d'une jurisprudence constante, laquelle est désormais reflétée à l'article 94 de ce règlement de procédure, la nécessité de parvenir à une interprétation du droit de l'Union qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées. La décision de renvoi doit en outre indiquer les raisons précises qui ont conduit le juge national à s'interroger sur l'interprétation du droit de l'Union et à estimer nécessaire de poser une question préjudicielle à la Cour (arrêt du 30 avril 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, point 43 et jurisprudence citée).

32 En l'occurrence, s'il est exact que les questions préjudicielles, reproduites au point 29 du présent arrêt, ne mentionnent aucune disposition spécifique du droit de l'Union ni du droit portugais, il convient, toutefois, de relever d'emblée que, dans la demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi se réfère à la sixième directive 77/388 et fait état « de l'existence de doutes sur l'interprétation de l'article 2 de [cette] directive ». De plus, la juridiction de renvoi précise qu'elle n'a pas trouvé de réponse sans équivoque ou claire dans les autres dispositions de ladite directive et dans le code de la TVA. Cette juridiction fait aussi état de la doctrine de l'administration fiscale portugaise concernant les réparations de biens au cours de la période de garantie, exposée dans la lettre-circulaire du 4 mai 1989 et qui peut ainsi être qualifiée de pratique nationale (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, point 39).

33 La juridiction de renvoi a donc défini de manière sommaire mais compréhensible le cadre juridique du litige au principal.

34 En outre, il résulte de manière suffisamment claire de la demande de décision préjudicielle que le Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) s'interroge, à propos des opérations sur lesquelles portent les notes de débit litigieuses, sur la notion de « prestation de services effectuée à titre onéreux », afin de déterminer si les opérations en question doivent être soumises à la TVA.

35 Or, il convient de rappeler que les questions portant sur le droit de l'Union bénéficient d'une présomption de pertinence et que le refus de la Cour de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 26 octobre 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, point 16 et jurisprudence citée).

36 Dans la présente affaire, les indications fournies par la juridiction de renvoi quant à la pertinence des questions posées aux fins de statuer sur le litige au principal permettent d'en apprécier la portée et de fournir une réponse utile à ladite juridiction.

37 En outre, dans la mesure où la Commission européenne fait valoir que la première question préjudicielle est composée de deux parties et que la seconde partie, qui porterait sur la question de savoir si la contre-valeur en cause peut être considérée comme tacitement incluse dans le prix de vente du produit lorsque le service de réparation est fourni gratuitement, est irrecevable parce qu'elle concerne des services qui ne font pas l'objet de la présente affaire, il suffit de constater que cette argumentation procède d'une lecture erronée de la première question préjudicielle. En effet, il ressort de sa formulation que, dans le cadre de cette question, les opérations « effectuées à titre gratuit et [...] tacitement incluses dans le prix de vente du bien couvert par la garantie » ne représentent qu'une hypothèse d'interprétation de la sixième directive 77/388 que la juridiction de renvoi demande à la Cour de vérifier et dont il résulterait, a contrario, que les opérations en cause au principal sont imposables au titre de la TVA.

38 Dès lors, il y a lieu de juger recevable la demande de décision préjudicielle.

Sur le fond

Sur l'applicabilité ratione temporis de la directive 2006/112

39 La juridiction de renvoi fait état de doutes concernant l'interprétation de l'article 2 de la sixième directive 77/388, directive qu'elle estime être applicable, dans sa version « en vigueur à l'époque des faits », au litige dont elle est saisie.

40 Toutefois, il convient de relever que, selon cette juridiction, le rappel de TVA dans l'affaire au principal a pour origine les notes de débit litigieuses, comptabilisées en 2009, qui omettent la TVA, laquelle n'a, par conséquent, pas été liquidée à cette date. Les faits pertinents sont donc postérieurs au 1er janvier 2007, date à laquelle la directive 2006/112 est entrée en vigueur et a remplacé la sixième directive 77/388, comme il résulte des articles 411 et 413 de la directive 2006/112 (arrêt du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, point 24).

41 À cet égard, il peut être souligné que, aux termes du considérant 66 de cette directive, « [l]'obligation de transposer [celle-ci] en droit national devrait être limitée aux dispositions qui constituent une modification de fond par rapport aux directives précédentes » et que « [l]'obligation de transposer les dispositions inchangées résulte des directives précédentes » (arrêt du 4 octobre 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, point 29).

42 Or, il résulte du tableau figurant en annexe XII de la directive 2006/112 que les dispositions de l'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388, selon lesquelles étaient soumises à la TVA les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, correspondent à celles de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

43 En l'absence de toute modification de fond par rapport à la sixième directive 77/388, l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être considéré comme ayant déjà été transposé en droit portugais lors de l'entrée en vigueur de cette directive, le 1er janvier 2007 (voir, par analogie, arrêt du 4 octobre 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, point 30). La sixième directive 77/388 devait en effet être transposée en droit portugais au plus tard le 1er janvier 1989, en application des dispositions conjuguées de l'article 395 et de l'annexe XXXVI, II, in fine, du traité relatif à l'adhésion du Royaume d'Espagne et de la République portugaise à la Communauté économique européenne et à la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO 1985, L 302, p. 9).

44 Il s'ensuit que, dans la mesure où le litige au principal porte sur le recouvrement de la TVA due au titre de l'année 2009, l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 est applicable ratione temporis au litige au principal (voir, par analogie, arrêt du 4 octobre 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, point 31). Dès lors, c'est l'interprétation de cette disposition qui est pertinente pour l'examen desdites questions préjudicielles (voir, en ce sens, arrêt du 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, point 26).

Sur les questions préjudicielles

45 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que des opérations ayant donné lieu à l'enregistrement comptable de notes de débit de la part d'un assujetti à la TVA ainsi qu'à la déduction de la TVA ayant grevé, en amont, la fourniture des biens et des services ayant permis lesdites opérations constituent des prestations de services effectuées à titre onéreux au sens de cette disposition, lorsque, d'une part, elles ont porté sur des biens sous garantie et, d'autre part, elles sont présentées par cet assujetti comme n'ayant occasionné aucun bénéfice en sa faveur.

46 À cet égard, il importe de rappeler que l'assujettissement à la TVA au titre de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 suppose, ainsi qu'il résulte du libellé même de cette disposition, que cinq critères soient réunis, à savoir que l'opération en cause constitue une prestation de services, que celle-ci soit effectuée à titre onéreux, qu'elle ait lieu sur le territoire d'un État membre, qu'elle soit le fait d'un assujetti et que ce dernier agisse en tant que tel.

47 En premier lieu, il ressort de la demande de décision préjudicielle que Suzlon Wind Energy Portugal est assujettie à la TVA au Portugal et que les opérations dont il s'agit ont été effectuées sur le territoire de cet État membre, de telle sorte que deux des critères mentionnés au point précédent apparaissent d'ores et déjà remplis.

48 En deuxième lieu, il importe d'indiquer que le critère relatif au fait que l'assujetti agisse en tant que tel, critère qu'il convient d'examiner à présent, suppose de déterminer si ce dernier a bien réalisé les opérations en cause en sa qualité d'assujetti, autrement dit si, d'une part, il les a effectuées non pas à titre privé (arrêt du 4 octobre 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, points 16 à 18), mais dans le cadre de son activité taxable (arrêt du 12 janvier 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 et C-484/03, EU:C:2006:16, point 42) et, d'autre part, s'il en est le véritable auteur juridique. En l'occurrence, cela implique de vérifier, à propos des opérations faisant l'objet des notes de débit litigieuses, si Suzlon Wind Energy Portugal a agi en son nom propre en tant qu'assujettie à la TVA, ou au nom et pour le compte de Suzlon Energy Inde.

49 Il appartiendra à cet égard à la juridiction de renvoi d'examiner le cadre contractuel et comptable dans lequel ont pris place les notes de débit litigieuses, notamment pour déterminer l'existence éventuelle de comptes de passage au sens de l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt du 1er juin 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, point 25).

50 D'un point de vue contractuel, il y a lieu de relever qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle que l'accord de 2006 régit la garantie de conformité et de fonctionnement des biens livrés, entre le fournisseur, Suzlon Energy Inde, et l'acheteur, Suzlon Wind Energy Danemark, cet accord s'étendant aussi aux filiales de ce dernier, telles que Suzlon Wind Energy Portugal. En l'occurrence, il apparaît, sous réserve des vérifications qui incombent à la juridiction de renvoi, que, en important directement les biens défectueux auprès de Suzlon Energy Inde, Suzlon Wind Energy Portugal bénéficiait de la garantie prévue par l'accord de 2006.

51 Il convient également de souligner que, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, la garantie offerte par Suzlon Wind Energy Portugal à ses clients n'est pas en cause. Il ne ressort pas non plus du dossier dont dispose la Cour qu'existe en l'espèce une garantie directe de la part de Suzlon Energy Inde au profit des clients finaux.

52 Les extraits du contrat de 2008, reproduits dans la demande de décision préjudicielle, sont explicites quant au fait que les services de réparation et de remplacement qui en constituent l'objet sont fournis par un prestataire de services, Suzlon Wind Energy Portugal, au bénéfice d'un client, Suzlon Energy Inde.

53 D'un point de vue comptable, il importe de souligner qu'un assujetti à la TVA doit être en mesure de justifier de la réalité et de la teneur des opérations enregistrées dans sa comptabilité. À cet égard, l'intitulé desdites opérations peut être pris en considération par les autorités fiscales nationales, parmi l'ensemble des autres circonstances pertinentes, pour déterminer la nature taxable d'une opération. En l'occurrence, la demande de décision préjudicielle mentionne le libellé des notes de débit litigieuses, dont il ressort que Suzlon Wind Energy Portugal a effectué une série de « rapports de non-conformité » et des « remises à niveau » des équipements concernés au profit de Suzlon Energy Inde.

54 Suzlon Wind Energy Portugal a également indiqué avoir choisi de prendre en charge les réparations ou les remplacements pertinents sur le territoire portugais. La juridiction de renvoi précise que cette dernière a recouru, pour ce faire, à des fournisseurs de biens et à des prestataires de services. L'ensemble des factures émises à ce titre était établi non pas au nom de Suzlon Energy Inde, mais à celui de Suzlon Wind Energy Portugal. Cette dernière a déduit le montant de la TVA porté sur lesdites factures, laquelle doit dès lors être considérée comme la TVA venant en amont des opérations comptabilisées au moyen des notes de débit litigieuses.

55 En outre, il semble établi, ce qu'il appartiendra à la juridiction de renvoi de vérifier, que les sommes afférentes aux travaux de réparation et de remplacement n'ont pas été comptabilisées par Suzlon Wind Energy Portugal dans des comptes de passage, comme cela doit être le cas en vue d'une réaffectation immédiate desdites sommes.

56 Il convient donc de considérer, au vu des indications fournies par la juridiction de renvoi et sous réserve des vérifications qui incombent à cette dernière, qu'un assujetti à la TVA ayant agi comme apparaît l'avoir fait Suzlon Wind Energy Portugal doit être considéré comme un assujetti agissant en tant que tel.

57 En troisième lieu, l'opération en cause doit constituer une prestation de services.

58 Aux termes de l'article 24 de la directive 2006/112, est une prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. Il convient, pour qualifier l'opération en cause, de prendre en considération l'ensemble des circonstances dans lesquelles elle se déroule (arrêt du 17 janvier 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, point 32). Dans ce contexte, les stipulations contractuelles pertinentes constituent un élément à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'identifier le prestataire et le bénéficiaire dans une opération de « prestation de services », au sens de ladite directive (arrêt du 2 mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, point 28 et jurisprudence citée).

59 À cet égard, il ressort du dossier dont dispose la Cour que le contrat de 2008, intitulé « contrat de fourniture de services », et les notes de débit litigieuses se référant aux rapports de non-conformité et de remise à niveau mettent en évidence le fait que Suzlon Wind Energy Portugal apparaît être un prestataire de services ayant pour client Suzlon Energy Inde.

60 Il y a lieu d'ajouter que des opérations telles que celles en cause au principal ne sauraient équivaloir à un renvoi de matériel défectueux au fournisseur pour réparation ou remplacement, puisque, en l'occurrence, c'est l'acheteur des biens en question qui a été chargé par le fournisseur d'effectuer un certain nombre de services destinés à mettre en œuvre la garantie de ce fournisseur.

61 En quatrième lieu, la prestation de services doit être effectuée à titre onéreux.

62 Il convient, tout d'abord, de rappeler qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique dans le cadre duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective d'un service individualisable fourni au bénéficiaire. Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (arrêt du 16 septembre 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, point 31 et jurisprudence citée).

63 Sans préjudice de l'appréciation de ces différents éléments par la juridiction de renvoi, il est possible d'indiquer que, à la simple lecture de la demande de décision préjudicielle, premièrement, le rapport juridique à l'origine des notes de débit litigieuses est constitué par le contrat de 2008, deuxièmement, la rétribution du prestataire de services apparaît correspondre à ces notes de débit et, troisièmement, les services fournis par Suzlon Wind Energy Portugal à Suzlon Energy Inde, à savoir, notamment, l'assistance apportée dans la réparation ou le remplacement des pales défectueuses, répondent à la définition de « service individualisable fourni au bénéficiaire ».

64 Ensuite, la circonstance que la contre-valeur de cette prestation de services ait pris la forme de notes de débit n'est pas un obstacle à ce que cette contre-valeur soit considérée comme une rétribution au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112. En effet, la Cour a déjà eu l'occasion de rappeler qu'était dépourvu de pertinence, aux fins de la détermination du caractère onéreux d'une prestation de services, le fait qu'une rémunération ne prenne pas la forme d'un versement ou d'un paiement de frais spécifiques (arrêt du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 29 et jurisprudence citée).

65 Enfin, s'agissant de la circonstance, à la supposer établie, que Suzlon Wind Energy Portugal a répercuté le coût du remplacement ou de la réparation des pales défectueuses, sans marge ou supplément, il importe de rappeler que le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient est dénué de pertinence lorsqu'il s'agit de qualifier une opération d'« opération à titre onéreux », cette dernière notion supposant uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti (arrêt du 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, point 26).

66 Il découle de ce qui précède que des opérations telles que celles décrites par la juridiction de renvoi satisfont aux critères d'une prestation de services effectuée à titre onéreux posés à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

67 Il importe d'ajouter que l'existence d'une garantie portant sur les biens livrés n'aurait d'incidence sur la qualification de prestation de services effectuée à titre onéreux que si elle venait à affecter l'un des critères mentionnés par cette disposition. Tel serait, par exemple, le cas si le prestataire de services avait agi au nom et pour le compte d'autrui, en se bornant à faire transiter les sommes relatives aux biens acquis et aux travaux de remplacement ou de réparation en cause sur des comptes de passage au sens de l'article 79, premier alinéa, sous c), de la directive 2006/112, en ne déduisant pas la TVA d'amont et en mentionnant sur les commandes et les factures le nom de la société pour le compte de laquelle lesdits biens ont été acquis et les travaux effectués.

68 En tout état de cause, une situation dans laquelle des rapports de non-conformité des biens sous garantie ont été établis durant plusieurs mois et des remises à niveau desdits biens ont été effectuées diffère de celles dans lesquelles les biens défectueux sous garantie ont été purement et simplement remplacés.

69 Compte tenu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les opérations s'inscrivant dans un cadre contractuel identifiant un fournisseur de services, l'acquéreur de ces derniers et la nature des prestations en cause, dûment comptabilisées par l'assujetti, portant un intitulé confirmant leur nature de services et ayant donné lieu à une rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective desdits services sous forme de notes de débit, forment une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de cette disposition, nonobstant, d'une part, l'éventuelle absence de profit de l'assujetti et, d'autre part, l'existence d'une garantie portant sur les biens ayant fait l'objet desdites prestations.

Sur les dépens

70 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

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 les opérations s'inscrivant dans un cadre contractuel identifiant un fournisseur de services, l'acquéreur de ces derniers et la nature des prestations en cause, dûment comptabilisées par l'assujetti, portant un intitulé confirmant leur nature de services et ayant donné lieu à une rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective desdits services sous forme de notes de débit, forment une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de cette disposition, nonobstant, d'une part, l'éventuelle absence de profit de l'assujetti et, d'autre part, l'existence d'une garantie portant sur les biens ayant fait l'objet desdites prestations.

Signatures