HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

24 februarie 2022 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) – Aplicabilitate *ratione temporis* – Prestații supuse TVA-ului – Prestări de servicii cu titlu oneros – Criterii – Relație intragrup – Prestații care constau în repararea sau înlocuirea unor componente ale turbinelor eoliene aflate în perioada de garanție și în efectuarea unor rapoarte de neconformitate – Note de debit emise de prestator fără menționarea TVA-ului – Deducerea de către prestator a TVA-ului aferent bunurilor și serviciilor care i-au fost facturate de subcontractanții săi pentru aceleași prestații”

În cauza C-605/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), prin decizia din 1 iulie 2020, primită de Curte la 17 noiembrie 2020, în procedura

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. Passer, președinte de cameră, domnul N. Wahl (raportor) și doamna M. L. Arastey Sahún, judecători,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda, de L. Scolari și R. Reigada Pereira, advogados;

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa și M. R. Campos Laires, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: portugheza.

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și I. Melo Sampaio, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește în esență interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal Lda (denumită în continuare „Suzlon Wind Energy Portugal”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a unor prestări de servicii de reparații efectuate în perioada de garanție a unui bun în favoarea unei societăți cu sediul într-un stat terț, care deține indirect totalitatea capitalului reclamantei din litigiul principal.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă 77/388/CEE

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1) prevedea:

„Sunt supuse [TVA-ului]: […] livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.” [traducere neoficială]

Directiva 2006/112

4 Potrivit considerentului (66) al Directivei 2006/112:

„Obligația de a transpune prezenta directivă în legislația națională este necesar să se limiteze la dispozițiile care reprezintă o modificare de fond în raport cu directivele anterioare. Obligația de transpunere în legislația națională a dispozițiilor nemodificate decurge din directivele anterioare.”

5 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

6 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din această directivă, „prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

7 Articolul 28 din directiva menționată prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

8 Articolul 411 alineatul (1) din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Directiva 67/227/CEE și [A șasea directivă 77/388] sunt abrogate, fără a aduce atingere obligațiilor statelor membre privind termenele de transpunere în legislația națională și de aplicare a respectivelor directive, menționate în anexa XI partea B.”

9 Potrivit articolului 413 din Directiva 2006/112:

„Prezenta directivă intră în vigoare la 1 ianuarie 2007.”

Dreptul portughez

Codul privind TVA-ul

10 Articolul 4 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea care rezultă din Decreto-Lei 102/2008 (Decretul-lege nr. 102/2008) din 20 iunie 2008 (*Diário da República*, seria 1, nr. 118 din 20 iunie 2008, denumit în continuare „Codul privind TVA-ul”), intitulat „Noțiunea de prestare de servicii”, prevede:

„1. Sunt considerate prestări de servicii operațiunile efectuate cu titlu oneros care nu sunt livrări, achiziții intracomunitare sau importuri de bunuri.

2. Sunt de asemenea considerate prestări de servicii cu titlu oneros:

[…]

c) livrarea de bunuri mobile fabricate sau asamblate la comandă cu materiale pe care inițiatorul proiectului le-a furnizat în acest scop, indiferent dacă contractantul a furnizat sau nu o parte dintre produsele utilizate.

[…]

4. Atunci când prestarea de servicii este efectuată de un mandatar care acționează în nume propriu, acesta este în mod succesiv clientul și prestatorul serviciului.”

Scrisoarea circulară din 4 mai 1989

11 Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n. 49424 (Scrisoarea circulară a Direcției de servicii privind TVA-ul nr. 49424) din 4 mai 1989 (denumită în continuare „scrisoarea circulară din 4 mai 1989”) are următorul cuprins:

„1. Se consideră că reparațiile efectuate în perioada de garanție nu sunt supuse impozitului, sunt efectuate cu titlu gratuit, dat fiind că sunt considerate incluse implicit în prețul de vânzare al bunului care face obiectul garanției, și, în consecință, nu sunt asimilate unor operațiuni efectuate cu titlu oneros, astfel cum ar fi considerate, în alte împrejurări, în raport cu dispozițiile articolului 3 alineatul 3 litera f) și ale articolului 4 alineatul 2 litera b) din Codul privind TVA-ul.

Totuși, atunci când prestările de servicii menționate (cu sau fără aplicarea de materiale) fac obiectul facturării, acestea sunt în mod indiscutabil operațiuni efectuate cu titlu oneros și, în consecință, impozabile în condițiile normale ale Codului privind TVA-ul.

2. În aceste condiții, începând din momentul în care are loc o facturare a reparațiilor menționate, cu alte cuvinte o debitare a unor terți (indiferent dacă este vorba despre un client, un distribuitor sau un producător), va avea loc colectarea impozitului și același regim se aplică dacă, în locul unei debitări efectuate de reparator sau de distribuitor, este vorba despre un credit comunicat de distribuitor sau de producător.

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Suzlon Wind Energy Portugal este o societate care își desfășoară activitatea în sectorul industriei energiei, în special în sectorul energiei eoliene. Aceasta are ca obiect de activitate fabricarea, asamblarea, exploatarea, comercializarea, instalarea, dezvoltarea, prelucrarea, punerea în funcțiune și întreținerea, precum și furnizarea de servicii. Ea este înregistrată în Portugalia ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Această societate este o filială deținută 100 % de Suzlon Wind Energy A/S, cu sediul în Danemarca (denumită în continuare „Suzlon Wind Energy Danemarca”).

13 La 17 iunie 2006, Suzlon Energy Limited, societate de drept indian (denumită în continuare „Suzlon Energy India”) a încheiat cu Suzlon Wind Energy Danemarca, al cărei capital îl deținea în întregime, un acord cu privire la termenii și condițiile de vânzare („Terms and Conditions of Sales Agreement”) de turbine eoliene și de echipamente auxiliare (denumit în continuare „acordul din anul 2006”).

14 Acordul din anul 2006 reglementa condițiile de furnizare de proiecte de turbine eoliene și de echipamente auxiliare între furnizor, Suzlon Energy India, și cumpărător, Suzlon Wind Energy Danemarca, precum și între acesta din urmă și filialele sale, în conformitate cu clauza 1 din acordul respectiv. Potrivit clauzei 11 din acordul menționat, furnizorul oferea, timp de doi ani de la data operațiunii comerciale, garanție împotriva defectelor de fabricație pentru toate piesele produse. Astfel, furnizorul garanta plata pieselor, a reparațiilor și a transportului pieselor defecte, însă costurile cu forța de muncă legate de înlocuirea acestora din urmă rămâneau în sarcina cumpărătorului. În ceea ce privește piesele fabricate de terți, furnizorul urma să transmită

contractele de furnizare cumpărătorului, pentru ca acesta din urmă să intre el însuși în contact cu furnizorii menționați cu scopul de a activa garanția aplicabilă, costurile asociate revenind în acest caz cumpărătorului.

15 În anii 2007 și 2008, Suzlon Wind Energy Portugal a achiziționat direct de la Suzlon Energy India un ansamblu de 21 de turbine eoliene, dotate cu trei pale fiecare, destinate unor parcuri eoliene situate în Portugalia, pentru suma totală de 3 879 000 de euro. Aceste parcuri aparțin unor întreprinderi terțe.

16 Începând din luna septembrie 2007, au apărut fisuri în unele pale aflate încă în perioada de garanție, fiind necesară repararea sau înlocuirea lor.

17 La 25 ianuarie 2008, Suzlon Wind Energy Portugal și Suzlon Energy India au încheiat un contract de prestări de servicii („Services Agreement”, denumit în continuare „contractul din anul 2008”) pentru repararea sau înlocuirea celor 63 de pale defecte. Acest contract precizează că Suzlon Wind Energy Portugal are capacitatea de a crea o unitate de reparare a turbinelor eoliene și a echipamentelor auxiliare în Portugalia și că palele de înlocuire vor fi transportate din India în Portugalia.

18 În temeiul contractului menționat, Suzlon Energy India se angaja să acorde sprijin logistic societății Suzlon Wind Energy Portugal și să o asiste în repararea sau în înlocuirea palelor. Aceasta din urmă trebuia să pună la dispoziția societății Suzlon Energy India instalații de reparare și să furnizeze servicii asociate depozitării și manipulării palelor. De asemenea, ea trebuia să achiziționeze în numele Suzlon Energy India toate echipamentele și materialele necesare pentru repararea palelor defecte și să organizeze transportul intern al palelor de înlocuire. În sfârșit, Suzlon Wind Energy Portugal trebuia să furnizeze pe cheltuiala sa societății Suzlon Energy India orice informație sau asistență solicitată în mod rezonabil de aceasta.

19 Contractul din anul 2008 califica relația dintre Suzlon Energy India și Suzlon Wind Energy Portugal ca un raport între client și furnizor, întrucât Suzlon Energy India acționa în nume propriu, iar nu în interesul Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Între luna septembrie 2007 și luna martie 2009, Suzlon Wind Energy Portugal a procedat la înlocuirea sau repararea palelor defecte, precum și a unor diverse componente ale turbinelor eoliene. În acest scop, ea a achiziționat materialul necesar și a subcontractat anumite servicii de la terți, care au emis facturile corespunzătoare vânzărilor și prestațiilor în discuție. Ea a dedus TVA-ul aferent tuturor acestor operațiuni, fapt care reiese din contabilitatea sa.

21 La 27 februarie 2009, Suzlon Wind Energy Portugal a emis nota de debit nr. 39/2008, având ca destinatar Suzlon Energy India, în cuantum de 2 909 643 de euro. Pentru o parte din acest cuantum, și anume pentru 2 232 373 de euro, nota respectivă indica „Raport de neconformitate până la sfârșitul lunii martie [2008]/Lista detaliată a [rapoartelor de neconformitate] în anexă”.

22 La 31 martie 2009, Suzlon Wind Energy Portugal a emis o a doua notă de debit, cu numărul 44/2008, adresată de asemenea Suzlon Energy India, în cuantum de 3 263 454,84 euro și având ca mențiune „Modernizare de pale în Portugalia până în luna martie 2009/a) Costuri de modernizare a palelor până în luna martie 2009/b) Costuri privind IMT (instrucțiuni privind modificări tehnice) (fără legătură cu proiectul)”.

23 În aceeași zi, ea a emis o a treia notă de debit, având același destinatar și numărul 50/2008, în valoare de 1 913 533,68 euro. Această din urmă notă de debit purta mențiunea „Raport de neconformitate din luna aprilie [20]08 până la sfârșitul lunii martie [20]09/Lista detaliată a [rapoartelor de neconformitate] în anexă”.

24 Niciuna dintre aceste trei note de debit (denumite în continuare împreună „notele de debit în litigiu”) nu includea TVA și nici nu menționa vreun motiv de scutire. Pe de altă parte, TVA-ul nu a fost colectat.

25 La 31 mai 2012, în cadrul unui control privind TVA-ul aferent anului 2009, Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (Serviciul de inspecție fiscală al Direcției de Finanțe din Lisabona, Portugalia) a comunicat societății Suzlon Wind Energy Portugal o decizie de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar care corespundea, aproape în totalitate, celui omis în notele de debit în litigiu. Înștiințarea de plată emisă ca urmare a acestei decizii se ridica la 1 666 710,02 euro, inclusiv dobânzile de întârziere. Potrivit elementelor care figurează în raportul Serviciului de inspecție fiscală, dacă operațiunile aflate la baza notelor de debit în litigiu ar fi fost supuse TVA-ului, cuantumul acestuia din urmă s-ar fi ridicat la 1 481 872,31 euro.

26 Suzlon Wind Energy Portugal a formulat o acțiune împotriva acestei înștiințări de plată. Prin hotărârea din 30 iunie 2017, Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunalul Fiscal din Lisabona, Portugalia) a respins această acțiune.

27 Suzlon Wind Energy Portugal a declarat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere. Ea susține că simpla repercutare către furnizor, în speță Suzlon Energy India, în perioada de garanție, a cuantumului cheltuielilor pe care le-a suportat cu ocazia reparării sau a înlocuirii bunurilor pe care le achiziționase nu urmărește obținerea unui venit. Notele de debit în litigiu nu ar fi contrapartida unei anumite prestații a furnizorului, ci rambursarea costurilor pe care ea le-a suportat pentru a îndeplini o sarcină care îi revenea acestuia din urmă, întrucât decurgea din obligația sa de garantare a produsului vândut. Nu ar fi vorba despre prestări de servicii cu titlu oneros, ci despre simple fluxuri de trezorerie care, întrucât nu generează nicio valoare adăugată, nu ar fi, așadar, supuse TVA-ului.

28 Autoritatea Fiscală și Vamală apreciază, la rândul său, că operațiunile care fac obiectul notelor de debit în litigiu corespund furnizării efective de către Suzlon Wind Energy Portugal a unui serviciu efectuat în Portugalia, în temeiul contractului din anul 2008, în cadrul căruia aceasta din urmă a contabilizat toate bunurile livrate și prestațiile furnizate de subcontractanții săi și a dedus TVA-ul corespunzător. Ea susține, așadar, că aceste servicii ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului la cota normală. Autoritatea respectivă arată în special că din termenii notelor de debit în litigiu reiese că acestea vizează rapoarte de neconformitate efectuate pe tot parcursul proiectului. În plus, ea consideră că scrisoarea circulară din 4 mai 1989 referitoare la serviciile efectuate de client furnizorului în perioada de garanție, aplicabilă în speță, prevede că, pentru servicii precum cele menționate de notele de debit în litigiu, trebuie să fie colectat TVA-ul.

29 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este conformă cu dreptul Uniunii interpretarea potrivit căreia reparațiile efectuate în «perioada de garanție» sunt considerate operațiuni scutite numai atunci când sunt efectuate gratuit și în măsura în care sunt incluse tacit în prețul de vânzare al produsului acoperit de garanție, astfel încât trebuie considerate a fi supuse la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) serviciile prestate în perioada de garanție (indiferent dacă presupun sau nu utilizarea de materiale) care sunt facturate, întrucât acestea trebuie calificate în mod obligatoriu drept prestări de servicii cu titlu oneros?

2) Trebuie considerată drept o simplă operațiune de transfer al cheltuielilor și, prin urmare, scutită de TVA sau drept o prestare de servicii cu titlu oneros care ar trebui să atragă aplicarea taxei emiterea unei note de debit către un furnizor de componente de turbine eoliene pentru rambursarea cheltuielilor efectuate de cumpărătorul produselor menționate în perioada de garanție pentru înlocuirea unor componente (noi importuri de produse de la furnizor la care s-a aplicat TVA-ul și care au dat naștere dreptului la deducere) și repararea aferentă (prin achiziționarea de servicii de la terți cu aplicarea TVA-ului), în contextul furnizării către terți a unor servicii de instalare a unui parc eolian de către respectivul cumpărător (care face parte din același grup ca vânzătorul, cu sediul într-o țară terță)?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

30 Fără a susține în mod formal că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă, guvernul portughez exprimă îndoieli cu privire la conformitatea acesteia cu dispozițiile articolului 94 din Regulamentul de procedură al Curții.

31 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, care este reflectată în prezent la articolul 94 din regulamentul de procedură menționat, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. În plus, decizia de trimitere trebuie să indice motivele exacte care au determinat instanța națională să ridice problema interpretării dreptului Uniunii și să considere necesar să adreseze Curții o întrebare preliminară (Hotărârea din 30 aprilie 2020, Blue Air – Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, punctul 43 și jurisprudența citată).

32 În speță, deși este adevărat că întrebările preliminare, reproduse la punctul 29 din prezenta hotărâre, nu menționează nicio dispoziție specifică a dreptului Uniunii sau a dreptului portughez, trebuie totuși să se arate de la bun început că, în cererea de decizie preliminară, instanța de trimitere face referire la A șasea directivă 77/388 și afirmă că „există îndoieli cu privire la interpretarea articolului 2 din [această directivă]”. În plus, instanța de trimitere precizează că nu a găsit niciun răspuns fără echivoc sau clar în celelalte dispoziții ale directivei menționate și în Codul privind TVA-ul. Această instanță menționează de asemenea doctrina administrației fiscale portugheze privind repararea bunurilor în perioada de garanție, expusă în scrisoarea circulară din 4 mai 1989 și care poate fi astfel calificată drept practică națională (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punctul 39).

33 Instanța de trimitere a definit, așadar, în mod sumar, dar ușor de înțeles cadrul juridic al litigiului principal.

34 În plus, din cererea de decizie preliminară rezultă suficient de clar că Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) ridică, în legătură cu operațiunile la care se referă notele de debit în litigiu, problema noțiunii de „prestare de servicii efectuată cu titlu oneros”, pentru a stabili dacă operațiunile în discuție trebuie să fie supuse TVA-ului.

35 Or, trebuie amintit că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de pertinență și că Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (Hotărârea din 26 octombrie 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punctul 16 și jurisprudența citată).

36 În prezenta cauză, indicațiile furnizate de instanța de trimitere cu privire la pertinența întrebărilor adresate în scopul soluționării litigiului principal permit să se aprecieze conținutul acestora și să se ofere un răspuns util instanței menționate.

37 În plus, întrucât Comisia Europeană susține că prima întrebare preliminară este compusă din două părți și că a doua parte, care ar privi problema dacă contravaloarea în discuție poate fi considerată inclusă tacit în prețul de vânzare al produsului atunci când serviciul de reparare este furnizat cu titlu gratuit, este inadmisibilă deoarece privește servicii care nu fac obiectul prezentei cauze, este suficient să se constate că această argumentație provine dintr-o interpretare eronată a primei întrebări preliminare. Astfel, din formularea sa reiese că, în cadrul acestei întrebări, operațiunile „efectuate gratuit și […] incluse tacit în prețul de vânzare al produsului acoperit de garanție” nu reprezintă decât o ipoteză de interpretare a celei de A șasea directive 77/388, pe care instanța de trimitere solicită Curții să o verifice și din care ar rezulta, *a contrario*, că operațiunile în discuție în litigiul principal sunt impozabile în scopuri de TVA.

38 Prin urmare, cererea de decizie preliminară trebuie considerată admisibilă.

Cu privire la fond

Cu privire la aplicabilitatea ratione temporis *a Directivei 2006/112*

39 Instanța de trimitere exprimă îndoieli cu privire la interpretarea articolului 2 din A șasea directivă 77/388, directivă pe care o consideră aplicabilă, în versiunea „în vigoare la momentul producerii evenimentelor”, litigiului cu care este sesizată.

40 Cu toate acestea, trebuie arătat că, potrivit instanței respective, decizia de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar din cauza principală are la origine notele de debit în litigiu, contabilizate în anul 2009, care omit TVA-ul, care, în consecință, nu a fost colectat la acea dată. Situația de fapt este, așadar, ulterioară datei de 1 ianuarie 2007, dată la care Directiva 2006/112 a intrat în vigoare și a înlocuit A șasea directivă 77/388, astfel cum rezultă din articolele 411 și 413 din Directiva 2006/112 (Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 24).

41 În această privință, se poate sublinia că, potrivit considerentului (66) al acestei directive, „[o]bligația de a [o] transpune […] în legislația națională este necesar să se limiteze la dispozițiile care reprezintă o modificare de fond în raport cu directivele anterioare”, iar „[o]bligația de transpunere în legislația națională a dispozițiilor nemodificate decurge din directivele anterioare” (Hotărârea din 4 octombrie 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punctul 29).

42 Or, din tabelul care figurează în anexa XII la Directiva 2006/112 rezultă că dispozițiile articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388, potrivit cărora erau supuse TVA-ului prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, corespund celor ale articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

43 În lipsa oricărei modificări de fond în raport cu A șasea directivă 77/388, trebuie să se considere că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 era deja transpus în dreptul portughez la momentul intrării în vigoare a acestei directive, la 1 ianuarie 2007 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 octombrie 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punctul 30). Astfel, A șasea directivă 77/388 trebuia să fie transpusă în dreptul portughez cel târziu la 1 ianuarie 1989, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 395 și ale anexei XXXVI II *in fine* la Tratatul privind aderarea Regatului Spaniei și a Republicii Portugheze la Comunitatea Economică Europeană și la Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (JO 1985, L 302, p. 9).

44 Rezultă că, în măsura în care litigiul principal privește recuperarea TVA-ului datorat pentru anul 2009, articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 este aplicabil *ratione temporis* litigiului principal (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 octombrie 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punctul 31). Prin urmare, pentru analiza întrebărilor preliminare menționate este relevantă interpretarea acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 26).

Cu privire la întrebările preliminare

45 Prin intermediul celor două întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că operațiunile care au determinat înregistrarea contabilă a unor note de debit de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA, precum și deducerea TVA-ului aferent intrărilor pentru furnizarea bunurilor și a serviciilor care au permis operațiunile menționate constituie prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, atunci când, pe de o parte, au vizat bunuri aflate în perioada de garanție și, pe de altă parte, sunt prezentate de persoana impozabilă respectivă ca nefiind generatoare de profit în favoarea sa.

46 În această privință, trebuie amintit că supunerea la plata TVA-ului în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 presupune, așa cum rezultă din însuși modul de redactare a dispoziției respective, întrunirea a cinci criterii, și anume ca operațiunea în discuție să constituie o prestare de servicii, ca aceasta să fie efectuată cu titlu oneros, să aibă loc pe teritoriul unui stat membru, să fie realizată de o persoană impozabilă și ca aceasta din urmă să acționeze ca atare.

47 În primul rând, din cererea de decizie preliminară reiese că Suzlon Wind Energy Portugal este persoană impozabilă în scopuri de TVA în Portugalia și că operațiunile în discuție au fost efectuate pe teritoriul acestui stat membru, astfel încât rezultă că două dintre criteriile menționate la punctul anterior sunt deja îndeplinite.

48 În al doilea rând, trebuie arătat că criteriul referitor la condiția ca persoana impozabilă să acționeze ca atare, criteriu care trebuie examinat la acest moment, presupune să se stabilească dacă aceasta din urmă a realizat efectiv operațiunile în discuție în calitatea sa de persoană impozabilă, cu alte cuvinte dacă, pe de o parte, nu le-a efectuat cu titlu personal (Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, punctele 16-18), ci în cadrul activității sale impozabile (Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctul 42), și, pe de altă parte, dacă este adevăratul autor legal al acestora. În speță, aceasta implică să se verifice, în legătură cu operațiunile care fac obiectul notelor de debit în litigiu, dacă Suzlon Wind Energy Portugal a acționat în nume propriu ca persoană impozabilă în scopuri de TVA sau în numele și pe seama Suzlon Energy India.

49 În această privință, instanței de trimitere îi va reveni sarcina de a examina cadrul contractual și contabil în care au fost emise notele de debit în litigiu, în special pentru a stabili eventuala existență a unor conturi tranzitorii, în sensul articolului 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iunie 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, punctul 25).

50 Din punct de vedere contractual, trebuie arătat că din cererea de decizie preliminară reiese că acordul din anul 2006 reglementează garanția de conformitate și de funcționare a bunurilor livrate, între furnizor, Suzlon Energy India, și cumpărător, Suzlon Wind Energy Danemarca, acest acord extinzându-se și la filialele acesteia din urmă, precum Suzlon Wind Energy Portugal. În speță, sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, rezultă că, întrucât a importat direct bunurile defecte de la Suzlon Energy India, Suzlon Wind Energy Portugal beneficia de garanția prevăzută de acordul din anul 2006.

51 Trebuie subliniat de asemenea că, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu este în discuție garanția oferită de Suzlon Wind Energy Portugal clienților săi. Din dosarul de care dispune Curtea nu reiese nici că există în speță o garanție directă din partea Suzlon Energy India în favoarea clienților finali.

52 Extrasele din contractul din anul 2008 reproduse în cererea de decizie preliminară sunt explicite în ceea ce privește faptul că serviciile de reparații și de înlocuire care constituie obiectul acestuia sunt furnizate de un prestator de servicii, Suzlon Wind Energy Portugal, în beneficiul unui client, Suzlon Energy India.

53 Din punct de vedere contabil, trebuie subliniat că o persoană impozabilă în scopuri de TVA trebuie să fie în măsură să justifice realitatea și conținutul operațiunilor înregistrate în contabilitatea sa. În această privință, denumirea operațiunilor menționate poate fi luată în considerare de autoritățile fiscale naționale, printre toate celelalte împrejurări relevante, pentru a determina natura impozabilă a unei operațiuni. În speță, cererea de decizie preliminară menționează modul de redactare a notelor de debit în litigiu, din care reiese că Suzlon Wind Energy Portugal a efectuat o serie de „rapoarte de neconformitate” și „modernizări” ale echipamentelor în cauză în beneficiul Suzlon Energy India.

54 Suzlon Wind Energy Portugal a arătat de asemenea că a ales să se ocupe de reparațiile sau înlocuirile relevante pe teritoriul portughez. Instanța de trimitere precizează că aceasta din urmă a recurs, în acest scop, la furnizori de bunuri și la prestatori de servicii. Toate facturile emise în acest sens nu erau întocmite pe numele Suzlon Energy India, ci pe numele Suzlon Wind Energy

Portugal. Aceasta din urmă a dedus cuantumul TVA-ului care figura pe facturile menționate, care trebuie, prin urmare, să fie considerat TVA aferent intrărilor pentru operațiunile contabilizate prin intermediul notelor de debit în litigiu.

55 În plus, pare să fie stabilit – aspect a cărui verificare va reveni instanței de trimitere – că sumele aferente lucrărilor de reparații și de înlocuire nu au fost contabilizate de Suzlon Wind Energy Portugal în conturi tranzitorii, așa cum trebuie să se întâmple în vederea unei realocări imediate a sumelor menționate.

56 Prin urmare, trebuie să se considere, având în vedere indicațiile furnizate de instanța de trimitere și sub rezerva verificărilor care îi revin acesteia din urmă, că o persoană impozabilă în scopuri de TVA care a acționat astfel cum pare să fi acționat Suzlon Wind Energy Portugal trebuie să fie considerată o persoană impozabilă care acționează ca atare.

57 În al treilea rând, operațiunea în discuție trebuie să constituie o prestare de servicii.

58 Potrivit articolului 24 din Directiva 2006/112, este o prestare de servicii orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri. Pentru calificarea operațiunii în discuție, trebuie luată în considerare totalitatea împrejurărilor în care se derulează aceasta (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 32). În acest context, prevederile contractuale relevante reprezintă un element care trebuie luat în considerare atunci când se pune problema identificării prestatorului și a beneficiarului într-o operațiune de „prestare de servicii”, în sensul directivei menționate (Hotărârea din 2 mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punctul 28 și jurisprudența citată).

59 În această privință, din dosarul de care dispune Curtea reiese că contractul din anul 2008, intitulat „contract de prestări de servicii”, și notele de debit în litigiu care se referă la rapoartele de neconformitate și de modernizare evidențiază faptul că Suzlon Wind Energy Portugal este un prestator de servicii al cărui client este Suzlon Energy India.

60 Trebuie adăugat că operațiunile precum cele în discuție în litigiul principal nu pot echivala cu o trimitere a materialului defect la furnizor pentru reparare sau înlocuire, întrucât, în speță, cumpărătorul bunurilor în discuție este cel care a fost însărcinat de furnizor să efectueze o serie de servicii destinate executării garanției acestui furnizor.

61 În al patrulea rând, prestarea de servicii trebuie să fie efectuată cu titlu oneros.

62 Mai întâi, trebuie amintit că o prestare de servicii nu este efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului individualizabil furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (Hotărârea din 16 septembrie 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, punctul 31 și jurisprudența citată).

63 Fără a aduce atingere aprecierii acestor diferite elemente de către instanța de trimitere, se poate arăta că, la o simplă lectură a cererii de decizie preliminară, *primo*, raportul juridic aflat la originea notelor de debit în litigiu este constituit din contractul din anul 2008, *secundo*, plata prestatorului de servicii pare să corespundă acestor note de debit și, *tertio*, serviciile furnizate de

Suzlon Wind Energy Portugal societății Suzlon Energy India, și anume, printre altele, asistența furnizată în repararea sau înlocuirea palelor defecte, corespund definiției de „serviciu individualizabil furnizat beneficiarului”.

64 În continuare, împrejurarea că contravaloarea prestării de servicii respective a luat forma unor note de debit nu este un obstacol pentru ca această contravaloare să fie considerată o plată, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. Astfel, Curtea a avut deja ocazia de a aminti că este lipsit de pertinență, pentru stabilirea caracterului oneros al unei prestări de servicii, faptul că o remunerație nu ia forma plății sau a plății unor cheltuieli specifice (Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 29 și jurisprudența citată).

65 În sfârșit, în ceea ce privește împrejurarea – presupunând că ar fi dovedită – că Suzlon Wind Energy Portugal a repercutat costul înlocuirii sau al reparării palelor defecte, fără aplicarea unei marje sau a unui adaos, trebuie amintit că faptul că o operațiune economică este efectuată la un preț superior sau inferior prețului de cost este lipsit de relevanță atunci când este vorba despre calificarea unei operațiuni drept „operațiune cu titlu oneros”, întrucât această din urmă noțiune presupune doar existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă (Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 26).

66 Rezultă din ceea ce precedă că operațiunile precum cele descrise de instanța de trimitere îndeplinesc criteriile unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, prevăzute la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

67 Trebuie adăugat că existența unei garanții privind bunurile livrate nu ar avea nicio incidență asupra calificării drept prestare de servicii efectuată cu titlu oneros decât dacă ar afecta unul dintre criteriile menționate de această dispoziție. Aceasta ar fi situația, de exemplu, dacă prestatorul de servicii ar acționa în numele și pe seama altuia, limitându-se să tranziteze sumele referitoare la bunurile achiziționate și la lucrările de înlocuire sau de reparații în discuție prin conturi tranzitorii, în sensul articolului 79 primul paragraf litera (c) din Directiva 2006/112, nededucând TVA-ul aferent intrărilor și menționând în comenzi și în facturi denumirea societății în contul căreia au fost achiziționate bunurile amintite și au fost efectuate lucrările.

68 În orice caz, o situație în care au fost întocmite timp de mai multe luni rapoarte de neconformitate a bunurilor aflate în perioada de garanție și au fost efectuate modernizări ale bunurilor menționate diferă de cele în care bunurile defecte aflate în perioada de garanție au fost pur și simplu înlocuite.

69 Ținând seama de considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă instanței de trimitere că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că operațiunile care se înscriu într-un cadru contractual care identifică un furnizor de servicii, cumpărătorul acestora din urmă și natura prestărilor în discuție, contabilizate în mod corespunzător de persoana impozabilă, care au o denumire ce confirmă natura lor de servicii și care au determinat o plată primită de prestator, ce constituie contravaloarea efectivă a serviciilor menționate, sub forma unor note de debit, reprezintă o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, în pofida, pe de o parte, a eventualei inexistențe a unui profit pentru persoana impozabilă și, pe de altă parte, a existenței unei garanții privind bunurile care au făcut obiectul prestărilor amintite.

Cu privire la cheltuielile de judecată

70 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretat în sensul că operațiunile care se înscriu într-un cadru contractual care identifică un furnizor de servicii, cumpărătorul acestora din urmă și natura prestărilor în discuție, contabilizate în mod corespunzător de persoana impozabilă, care au o denumire ce confirmă natura lor de servicii și care au determinat o plată primită de prestator, ce constituie contravaloarea efectivă a serviciilor menționate, sub forma unor note de debit, reprezintă o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros, în sensul acestei dispoziții, în pofida, pe de o parte, a eventualei inexistențe a unui profit pentru persoana impozabilă și, pe de altă parte, a existenței unei garanții privind bunurile care au făcut obiectul prestărilor amintite.

Semnături