

**Affaire C-234/24**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

27 mars 2024

**Jurisdiction de renvoi :**

Varhoven administrativen sad (Bulgarie)

**Date de la décision de renvoi :**

27 mars 2024

**Partie requérante au pourvoi :**

Brose Prievidza spol.

**Partie défenderesse au pourvoi :**

Direktor na direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » Sofia

---

**ORDONNANCE**

**Sofia, le 27 mars 2024**

**Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) de la République de Bulgarie – Huitième section [OMISSIS]**

[OMISSIS]

dans l'affaire administrative n° 8791/2023.

[OMISSIS]

Lors de l'examen au fond, le Varhoven administrativen sad (Cour suprême administrative) [OMISSIS] a considéré qu'une interprétation de dispositions du droit de l'Union est nécessaire pour la solution du litige.

À cet effet, la juridiction de céans estime qu'il convient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel concernant l'interprétation des dispositions du droit de l'Union applicables en l'espèce.

La juridiction de céans formule sa demande de décision préjudicielle de la manière suivante :

### **I. Parties en cause :**

- 1 Partie requérante au pourvoi : [la société] BROSE PRIEVIDZA SPOL SRO SLOVAKIA (ci-après « Brose Prievidza »), ayant son siège en République slovaque [OMISSIS] ([OMISSIS] dans la ville de Prievidza [OMISSIS]) [OMISSIS].
- 2 Partie défenderesse au pourvoi : le Direktor na Direktsia « Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika » (directeur de la direction « Recours et pratiques fiscales et en matière de sécurité sociale » pour Sofia au sein de l'Administration centrale de l'Agence nationale des recettes publiques – ci-après le « Directeur de l'administration fiscale »).

### **II. Objet du litige**

- 3 Il s'agit en l'espèce d'une procédure de cassation.

Le pourvoi en cassation est dirigé contre le jugement n° 4639 rendu le 11 juillet 2023, dans le contentieux administratif n° 10613/2022, par l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville Sofia, Bulgarie) ; ce jugement avait rejeté le recours introduit par la société Brose Prievidza contre l'avis de compensation et de remboursement (ACR) n° P-22221122043497-004-001 du 15 juillet 2022, confirmé par la décision n° 1568 du 3 octobre 2022 du Directeur de l'administration fiscale, refusant le remboursement de la TVA acquittée d'un montant de 24 251,92 BGN pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2021 et le 31 décembre 2021, au titre de la facture n° 703047/07.06.2021, adressée à la requérante par Brose Fahrzeugteile SE & Co. KG, Coburg, société immatriculée en Bulgarie conformément à la loi relative à la TVA (ci-après « Brose Coburg ») ; cette facture portait sur la vente d'un équipement (outillage ou tooling [en anglais dans le texte original]), à savoir un « ensemble de broches conforme à l'annexe S-T 08-P-9965, support de pièces dans un système automatique de soudage ».

### **III. Faits du litige et positions des parties**

- 4 Brose Prievidza est une société constituée et enregistrée en République slovaque ; elle est immatriculée à la TVA en Slovaquie sous le numéro SK2120009485 et établie dans cet État membre de l'Union européenne.

Il s'agit d'un fabricant de lève-vitres, de modules de portes et de mécanismes élévateurs.

Pour ses activités, la société achète à la société bulgare Integrated Micro-Electronics Bulgaria EOOD (ci-après « IME Bulgaria »), basée à Botevgrad, des composants qui font l'objet de livraisons intracommunautaires.

- 5 IME Bulgaria a reçu une commande de Brose Coburg (société immatriculée en Allemagne, enregistrée aux fins de la TVA en Allemagne et en Bulgarie, et liée à Brose Prievidza) pour la fabrication d'un équipement spécifique (outillage) destiné à la production de composants fournis à la requérante.
- 6 Après l'exécution de la commande, IME Bulgaria a adressé à Brose Coburg la facture n° 4921038649 datée du 14 mai 2020, indiquant le numéro de TVA bulgare du destinataire, pour un montant de 62 000 EUR hors TVA, la TVA facturée y étant de 24 000 BGN. Cet équipement faisant l'objet de la facture est devenu la propriété du client mais est resté chez le fournisseur IME Bulgaria qui fabrique avec celui-ci des produits, exclusivement pour Brose Prievidza.
- 7 Le 7 juin 2021, Brose Coburg a cédé l'équipement à Brose Prievidza ; à ce titre, elle a émis la facture litigieuse n° 703047, d'un montant de 62 000 EUR hors TVA, la TVA facturée y étant de 24 251,92 BGN.
- 8 Le 10 mars 2022, Brose Prievidza a introduit une demande de remboursement de la TVA acquittée sur la facture, d'un montant de 24 251,92 BGN pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2021 et le 31 décembre 2021, conformément à la directive 2008/9/CE du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (ci-après la « directive 2008/9 »), et à l'arrêté n° N-9 du 16 décembre 2009 relatif au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre de l'Union européenne [OMISSIS] (ci-après l'« arrêté n° N-9 »).
- 9 Par l'ACR qui a été contesté devant l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville Sofia), cette demande [de remboursement] de Brose Prievidza a été rejetée ; la décision du Directeur de l'administration fiscale confirmant ce rejet expose les motifs suivants : la livraison de l'équipement et la livraison des produits finis constituent une seule et même livraison économiquement indissociable au cours de laquelle, une fois le produit fini fabriqué, l'équipement (l'outillage) perd son importance économique. Étant donné que les produits finis fabriqués par IME Bulgaria et reçus par la requérante font l'objet de livraisons intracommunautaires, la fourniture d'outillage qui les accompagne devrait également être traitée de la même manière.
- 10 Il a été considéré [par l'administration fiscale] que l'émission d'une facture pour la fourniture de l'équipement ne changeait rien à l'objectif économique de Brose Prievidza, qui était d'obtenir les composants faisant l'objet des livraisons intracommunautaires. La facturation litigieuse de l'équipement situé et utilisé en

République de Bulgarie n'est pas un contrat de fourniture mais constitue, en substance, un contrat de financement pour l'achat de l'équipement. En effet, la transaction est dépourvue de caractère onéreux, c'est-à-dire qu'aucune contrepartie n'est due pour la réception et l'utilisation [de l'équipement] par le cocontractant bulgare. À cet égard, le cocontractant étranger n'est pas le destinataire, pas plus qu'il n'utilise réellement l'équipement de production, indépendamment du fait qu'il a payé le prix. Il a été considéré [par l'administration fiscale] que l'acheteur n'est que formellement le propriétaire, étant donné que l'équipement non standard est utilisé, détenu et contrôlé par le fournisseur (la société bulgare IME Bulgaria) pour la production des produits finis.

#### **IV. Le jugement du tribunal de première instance et les moyens du pourvoi en cassation**

- 11 Pour rejeter le recours contre l'ACR, le tribunal de première instance a considéré ce qui suit : Bien que le requérant remplisse les conditions pour obtenir le remboursement de la TVA facturée aux assujettis établis et enregistrés aux fins de la TVA dans un autre État membre de l'Union conformément à la directive [2008/9] et à l'article 1, paragraphe 2, de l'arrêté n° N-9, ces règles ne s'appliquent pas aux montants qui correspondent à une TVA indûment facturée, y compris pour des livraisons intracommunautaires réalisées.
- 12 Le tribunal de première instance a fondé son appréciation sur l'interprétation de la directive TVA faite par la Cour de justice dans ses arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, et du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649. L'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville Sofia) a considéré que, ainsi qu'il avait été jugé dans ces arrêts, l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA. Plus précisément, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire.
- 13 L'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville Sofia) a admis le constat de l'administration fiscale selon lequel tel est bien le cas en l'espèce, dès lors que la fourniture de l'outillage allait de pair avec [OMISSIS] les livraisons intracommunautaires des pièces produites et livrées à Brose Priedviza par IME Bulgaria. Cela est démontré par le contenu, versé au dossier, de la commande adressée à IME Bulgaria, dont il ressort que la fabrication de l'équipement a été commandée par une entité du groupe Brose liée au destinataire, dans le seul but de fabriquer les pièces nécessaires aux activités de Brose Priedviza, et que la production tant de l'équipement que des pièces a été effectuée par le même fournisseur, à savoir la société IME Bulgaria. Après la fabrication de l'équipement de production, la propriété sur ce dernier a été transférée

successivement à Brose Coburg puis de celle-ci à la requérante, mais les outils n'ont pas quitté la Bulgarie et sont utilisés par le fournisseur, IME Bulgaria, dans le seul et unique but d'exécuter des commandes de fabrication de pièces pour la requérante.

- 14 Il s'ensuit que la fabrication et la fourniture des pièces constituent l'objectif principal des opérations entre Brose Priedidza et IME Bulgaria, et la fourniture de l'équipement est une prestation accessoire qui contribue à la réalisation des livraisons intracommunautaires qui sont la prestation principale, l'outillage perdant sa signification économique une fois que les produits finis sont fabriqués. La prestation accessoire partage le sort fiscal de la prestation principale. Cet assujettissement se fonde sur la jurisprudence de la Cour de justice selon laquelle, dans certaines circonstances, deux ou plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes. Dans un tel cas, le régime fiscal de la prestation accessoire sera le même que celui de la livraison principale (arrêt du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen* et *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 21). Il est indifférent, à cet égard, que le paiement de la prestation principale et des prestations accessoires ne soit pas commun ou que les fournisseurs de la prestation principale et des prestations accessoires en cause soient formellement différents.
- 15 Lorsque les produits finis ont fait l'objet de livraisons intracommunautaires, la fourniture de l'outillage facturé constitue également une livraison intracommunautaire et, en vertu de l'article 53, paragraphe 1, sous a), de la loi relative à la TVA, elle est soumise à un taux d'imposition nul. C'est donc à juste titre que l'administration fiscale a considéré que le fournisseur émetteur de la facture litigieuse, relative à la fourniture de l'équipement (outillage), n'aurait pas dû facturer la TVA compte tenu du fait que les produits finis, pour la production desquels cet équipement avait été utilisé, ont fait l'objet de livraisons intracommunautaires. Pour cette raison, la requérante n'avait pas non plus droit au remboursement de la TVA payée, conformément à l'article 1, paragraphe 2, de l'arrêté n° N-9 du 16 décembre 2009 (qui a transposé l'article 4 de la directive 200[8]/[9]).
- 16 Dans son pourvoi en cassation, Brose Priedidza soulève les moyens suivants : c'est sans fondement que la juridiction de première instance a accueilli la thèse des autorités fiscales selon laquelle le fournisseur direct Brose Coburg avait illicitement facturé la TVA sur la facture litigieuse. Il s'agit [selon Brose Priedidza] d'une livraison imposable dont le lieu d'exécution se situe sur le territoire national, car le matériel d'outillage fourni n'a pas été transporté dans un autre État membre de l'Union.
- 17 C'est à tort que le tribunal a considéré que la fourniture de l'équipement (outillage) est accessoire à la fourniture des pièces fabriquées avec celui-ci, ces dernières faisant l'objet de livraisons intracommunautaires (SCI) dont le

destinataire était la société visée par le contrôle fiscal, au motif que les deux opérations constitueraient une seule et même livraison artificiellement séparée. À cet égard, il a été tenu compte de la jurisprudence de la Cour de justice dans les affaires C-441/04 et C-349/96, qui n'est pas pertinente en l'espèce. Le tribunal a également eu tort [toujours selon Brose Priedviza] de se fonder sur les considérants des arrêts rendus par le Varhoven administrativen sad (Cour suprême administrative) dans les contentieux administratifs 4716/2012 et 5618/2022, arrêts par lesquels ont été définitivement tranchés des litiges relatifs à l'assujettissement à la TVA du fournisseur antérieur et fabricant de l'équipement en cause, à savoir la société « Integrated Micro-Electronics Bulgaria » EOOD (en abrégé, IME Bulgaria).

- 18 Le tribunal n'a pas tenu compte du fait que, en l'espèce, IME Bulgaria a transmis l'équipement à Brose Coburg, qui l'a à son tour transmis à Brose Priedviza au moyen de la facture en cause, mais sans que l'objet de la livraison ne soit transporté sur le territoire de la Slovaquie. Le tribunal n'a pas non plus tenu compte du fait que pour qu'il y ait prestation accessoire, il faut que le fournisseur des deux prestations soit la même personne, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.
- 19 Enfin, [selon Brose Priedviza,] il n'y a pas non plus de paiement commun pour la fourniture des pièces fabriquées d'une part et pour celle de l'équipement d'autre part, comme l'article 128 de la loi relative à la TVA l'exige pour qu'une prestation soit qualifiée d'accessoire. La jurisprudence de la Cour de justice, selon laquelle le paiement commun n'est pas un élément nécessaire pour apprécier le caractère accessoire de la prestation, n'est pas pertinente en raison du mode de transposition de la directive TVA, laquelle ne saurait être interprétée au détriment de l'assujetti.
- 20 C'est [selon Brose Priedviza] en violation de la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne que le tribunal a considéré que la livraison en cause est soumise à un taux d'imposition nul, d'autant plus que l'exonération de la TVA au titre de l'article 138 de la directive TVA est un droit de l'assujetti et que l'exercice de ce droit ne peut pas lui être imposé.
- Enfin, il n'y a pas non plus eu de paiement commun, lequel couvrirait à la fois la fourniture des pièces fabriquées et celle de l'équipement.
- 21 Des moyens excipant de l'illicéité [de la décision attaquée] sont également exposés dans les observations écrites présentées par [OMISSIS] [les avocats de la requérante], qui formulent, tout comme cela a été fait à l'audience publique du 21 février 2024, la demande, à titre subsidiaire, d'un renvoi préjudiciel à la Cour de justice dans la mesure où, selon la requérante, aucun des arrêts de la jurisprudence de la Cour de justice, cités en l'espèce à titre de jurisprudence relative à l'interprétation de la directive TVA, ne portait sur une procédure au principal avec des éléments de faits similaires.

## **V. DROIT APPLICABLE**

### **DROIT DE L'UNION**

#### **22 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée**

« [...]

### **TITRE IX**

#### **EXONÉRATIONS**

[...]

##### **Article 138**

1. Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

a) les biens sont livrés à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens ;

b) l'assujetti ou la personne morale non assujettie destinataire de la livraison de biens est identifié(e) aux fins de la TVA dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens et a communiqué son numéro d'identification TVA au fournisseur.

[...]

### **TITRE X**

#### **DÉDUCTIONS**

##### **CHAPITRE 1**

##### **Naissance et étendue du droit à déduction**

##### **Article 168**

Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;
- b) la TVA due pour les opérations assimilées aux livraisons de biens et aux prestations de services conformément à l'article 18, point a), et à l'article 27 ;
- c) la TVA due pour les acquisitions intracommunautaires de biens conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) i) ;
- d) la TVA due pour les opérations assimilées aux acquisitions intracommunautaires conformément aux articles 21 et 22 ;
- e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre.

[...]

#### Article 169

Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :

- a) ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre ;
- b) ses opérations exonérées conformément aux articles 136 bis, 138, 142 et 144, aux articles 146 à 149, aux articles 151, 152, 153 et 156, à l'article 157, paragraphe 1, point b), aux articles 158 à 161 et à l'article 164 ;
- c) ses opérations exonérées conformément à l'article 135, paragraphe 1, points a) à f), lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de la Communauté.

#### Article 170

Tout assujetti qui, au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la directive 86/560/CEE, de l'article 2, point 1), et de l'article 3, de la directive 2008/9/CE et de l'article 171 de la présente directive, n'est pas établi dans l'État membre dans lequel il effectue des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de TVA a le droit d'obtenir le remboursement de cette taxe dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les opérations suivantes :

- a) les opérations visées à l'article 169 ;

b) les opérations pour lesquelles la taxe est uniquement due par l'acquéreur ou le preneur conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199.

#### Article 171

1. Le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre dans lequel ils effectuent des achats de biens et de services ou des importations de biens grevés de taxe, mais qui sont établis dans un autre État membre, est effectué selon les modalités prévues par la directive 2008/9/CE.

2. Le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis sur le territoire de la Communauté est effectué selon les modalités d'application déterminées par la directive 86/560/CEE.

Les assujettis visés à l'article 1<sup>er</sup> de la directive 86/560/CEE et qui n'ont effectué dans l'État membre dans lequel ils effectuent les achats de biens et services ou des importations de biens grevés de taxe que des livraisons de biens ou des prestations de services pour lesquelles le destinataire de ces opérations a été désigné comme redevable de la taxe, conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199, sont également considérés pour l'application de ladite directive comme des assujettis qui ne sont pas établis dans la Communauté.

3. La directive 86/560/CEE ne s'applique pas :

a) aux montants de TVA qui, conformément à la législation de l'État membre du remboursement, ont été facturés par erreur ;

b) aux montants de TVA facturés pour des livraisons de biens qui sont exonérées, ou qui peuvent l'être, en vertu de l'article 138 ou de l'article 146, paragraphe 1, point b). »

### 23 **DIRECTIVE 2008/9/CE DU CONSEIL**

du 12 février 2008

définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre

« [...]

#### Article 3

La présente directive est applicable à tout assujetti non établi dans l'État membre du remboursement qui remplit les conditions suivantes :

a) au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement, l'assujetti n'a eu dans l'État membre du remboursement ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont

effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle ;

b) au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement, l'assujéti n'a effectué aucune livraison de biens ni prestation de services réputée avoir eu lieu dans l'État membre du remboursement, à l'exception des opérations suivantes :

i) les prestations de services de transports et les opérations accessoires qui sont exonérées conformément aux articles 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 ou 160 de la directive 2006/112/CE ;

ii) les livraisons de biens et prestations de services pour lesquelles le destinataire est le redevable de la TVA conformément aux articles 194 à 197 et à l'article 199 de la directive 2006/112/CE.

#### Article 4

La présente directive ne s'applique pas :

a) aux montants de TVA qui, conformément à la législation de l'État membre du remboursement, ont été facturés par erreur ;

b) aux montants de TVA facturés pour des livraisons de biens qui sont exonérées, ou peuvent l'être, en vertu de l'article 138 ou de l'article 146, paragraphe 1, point b), de la directive 2006/112/CE. »

#### **DROIT NATIONAL**

- 24 **Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée** (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) ([OMISSIS] publiée au DV n° 63 du 4 août 2006, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 [OMISSIS])

« [...] »

#### DEUXIÈME PARTIE

##### TAXATION DES OPÉRATIONS

[...]

##### Chapitre quatrième

##### OPÉRATIONS EXONÉRÉES ET ACQUISITIONS

[...]

##### Taux d'imposition et documentation des livraisons intracommunautaires

Article 53 (1) Il est appliqué un taux de taxe nul aux livraisons intracommunautaires visées à l'article 7, à l'exception des livraisons intracommunautaires exonérées en vertu de l'article 38, paragraphe 2.

(2) ([OMISSIS]) Aux fins de l'application du taux de taxe nul visée au paragraphe 1, le fournisseur doit être en possession :

1. de documents relatifs à la livraison tels que définis par le règlement d'application de la loi, et

2. ([OMISSIS]) de documents relatifs à l'expédition ou au transport des biens depuis le territoire national vers le territoire d'un autre État membre, tels que définis par l'article 45 bis du [règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne certaines exonérations pour les opérations intracommunautaires, tel que modifié par le règlement d'exécution (UE) 2018/1912 du Conseil du 4 décembre 2018 (JO 2018, L 311, p. 10)], ci-après dénommé le "règlement d'exécution (UE) n° 282/2011", ou tels que définis par le règlement d'application de la loi.

(3) Si le fournisseur ne se procure pas les documents visés au paragraphe 2 avant la fin du mois civil suivant celui au cours duquel la taxe sur la livraison est devenue exigible, le paragraphe 1 n'est pas applicable. Si le fournisseur se procure ultérieurement les documents visés au paragraphe 2, il corrige le résultat de l'application de ce paragraphe selon les modalités fixées le règlement d'application de la loi.

[...]

Chapitre septième

CRÉDIT D'IMPÔT

Crédit d'impôt et droit de déduire le crédit d'impôt

Article 68 (1) Le crédit d'impôt est le montant de la taxe qu'un assujetti enregistré a le droit de déduire des taxes dont il est redevable en vertu de la présente loi pour :

1. des biens ou des services qu'il a reçus dans le cadre d'une opération imposable ;
2. un paiement qu'il a effectué avant l'intervention du fait générateur de la taxe concernant une opération imposable ;
3. une importation qu'il a effectuée ;
4. la TVA exigible à son égard en tant que redevable au sens du chapitre 8.

(2) Le droit à déduction d'un crédit d'impôt prend naissance au moment où la TVA déductible devient exigible.

[...]

Livraisons ou prestations donnant lieu au droit de déduire un crédit d'impôt

Article 69 (1) Lorsque les biens et les services sont utilisés pour les besoins des livraisons imposables effectuées par l'assujetti immatriculé, celui-ci est autorisé à déduire :

1. la TVA sur les biens ou les services que le fournisseur, lorsque celui-ci est aussi un assujetti enregistré conformément à la présente loi, lui a livrés ou fournis ou doit lui livrer ou fournir ;
2. la taxe facturée lors de l'importation de biens conformément aux articles 56 et 57 ;
3. la TVA exigible à son égard en tant que redevable au sens du chapitre 8.

(2) Sont également considérées comme des opérations imposables aux fins du paragraphe 1 :

1. les opérations effectuées dans le cadre de l'activité économique de la personne immatriculée, dont le lieu d'exécution est en dehors du territoire national et qui seraient imposables si leur lieu d'exécution était situé sur le territoire national ;
2. les prestations de services financiers au sens de l'article 46 et de services d'assurances au sens de l'article 47, lorsque le preneur des services est établi en dehors de l'Union européenne ou lorsque ces prestations de services sont directement liées à des biens remplissant les conditions de l'article 28.

[...]

Remboursement de la taxe aux personnes non établies sur le territoire national

Article 81 (1) La taxe acquittée est remboursée :

1. aux assujettis qui ne sont pas établis sur le territoire national mais qui sont établis et enregistrés aux fins de la TVA dans un autre État membre pour les biens qu'ils ont achetés et les services qu'ils ont reçus sur le territoire national ;
2. aux personnes non établies sur le territoire de l'Union européenne mais enregistrées aux fins de la TVA dans un autre pays, sur une base de réciprocité ;
3. aux personnes physiques non assujetties, non établies sur le territoire de l'Union européenne et qui ont effectué des achats de biens pour leur consommation personnelle soumis à la taxe – après qu'elles aient quitté le territoire du pays, à condition que les biens soient exportés en l'état.

(2) Les modalités et les documents requis pour le remboursement de la taxe visé au paragraphe 1 sont fixés par un arrêté du ministre des Finances.

[...]

## SEPTIÈME PARTIE

### CAS SPÉCIFIQUES

#### Chapitre quatorzième

### CAS SPÉCIFIQUES DE LIVRAISONS

[...]

#### Prestation accessoire

Article 128 Lorsque la prestation principale est accompagnée d'une autre prestation et que le paiement est déterminé de manière commune, il est considéré qu'il s'agit d'une seule prestation principale. »

- 25 **ARRÊTÉ n° N-9 du 16 décembre 2009** du ministre des Finances, concernant le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre de l'Union européenne (Naredba n° N-9 ot 16.12.2009 za vazstanovianeto na danaka varhu dobavenata soynost na danachno zadalzheni litsa, neustanoveni v darzhavata chlenka po vazstanoviavane, no ustanoveni v druga darzhava chlenka na Evropeyskia sayuz) [OMISSIS], publiée au DV n° 101 du 18 décembre 2009, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

« Article 1 (1) Le présent arrêté régit :

1. ([OMISSIS]) les conditions et les modalités selon lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée facturée est remboursée à des assujettis établis et enregistrés aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre de l'Union européenne, au titre de biens qu'ils ont achetés, de services qui leur ont été fournis ou d'importations effectuées sur le territoire national ;
2. ([OMISSIS]) les conditions et les modalités d'introduction d'une demande tendant à ce que la taxe sur la valeur ajoutée soit remboursée à des assujettis établis et enregistrés aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée dans le pays, au titre de biens qu'ils ont achetés, de services qui leur ont été fournis et d'importations effectuées sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne, y compris de biens achetés par eux sur le territoire de l'Irlande du Nord ;
3. ([OMISSIS]) Les conditions et les modalités selon lesquelles la taxe sur la valeur ajoutée facturée est remboursée à des assujettis établis et enregistrés aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée en Irlande du Nord, avec un numéro

d'identification TVA contenant le sigle ou préfixe "XI" pour les biens achetés par eux et importés sur le territoire national.

(2) Le présent arrêté ne s'applique pas aux montants qui correspondent à une taxe sur la valeur ajoutée indûment facturée, y compris en ce qui concerne les livraisons intracommunautaires effectuées et les exportations.

Article 2 ([OMISSIS]) (1) La taxe sur la valeur ajoutée est remboursée conformément au présent arrêté à un assujetti non établi à l'intérieur du pays qui remplit les conditions suivantes :

1. pendant la période couverte par le remboursement, il n'a pas eu de siège social ou administratif ni d'établissement stable depuis lequel auraient été effectuées des livraisons de biens et/ou des prestations de services ayant un lieu d'exécution situé sur le territoire national ; ou, à défaut, il n'a pas eu un domicile ou une résidence habituelle sur le territoire du pays, et

2. pendant la période couverte par le remboursement, il n'a pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services ayant un lieu d'exécution situé sur le territoire national, au sens de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, à l'exception :

a) des prestations soumises à un taux de taxe nul, des services de transport et les prestations accessoires à ceux-ci, et/ou des prestations pour lesquelles le destinataire est le redevable de la taxe conformément à l'article 82, paragraphe 2, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée, et/ou

b) ([OMISSIS]) des livraisons de biens et prestations de services effectuées sous le régime de l'Union et des livraisons de biens effectuées sous le régime de la vente à distance et importées de pays tiers ou de territoires pour lesquels le pays est l'État membre de consommation en vertu de l'article 152, paragraphe 7, point 3, et paragraphe 8, point 4, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée,

3. pendant la période couverte par le remboursement, l'intéressé est enregistré aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée dans l'État membre dans lequel il est établi. »

## **VI. Motifs du renvoi préjudiciel.**

- 26 La chambre de céans de cette juridiction de cassation considère que sont fondées les constatations factuelles du tribunal de première instance, selon lesquelles il y a eu une séparation artificielle entre les fournitures de composants pour l'activité de Brose Priedviza et les fournitures de l'équipement sans lequel la fabrication des composants n'est pas possible. Cette conclusion est fondée sur les éléments d'interprétation fournis notamment aux points 56 et 57 de l'arrêt du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108.

- 27 Appliqués au cas d'espèce, ces éléments imposent de prendre en compte : le lien matériel qui unit les personnes Brose Coburg et Brose Priedviza ; le fait que les fournitures d'IME Bulgaria à Brose Priedviza sont elles-mêmes scindés en plusieurs parties, puisque le fournisseur vend directement à la requérante les composants fabriqués, alors qu'elle vend à Brose Priedviza, par l'intermédiaire d'une personne liée au destinataire, l'équipement indispensable à la fabrication de ces composants ; prise isolément, la livraison de l'équipement apparaît dépourvue de toute logique économique, dans la mesure où l'équipement demeure chez le fournisseur IME Bulgaria et où, sans lui, il est impossible de fabriquer ces composants.
- 28 Il convient de souligner qu'il n'est ni allégué ni démontré que la séparation des prestations a pour seul objectif l'obtention d'un avantage fiscal pour Brose Priedviza, ni en quoi pourrait consister un tel avantage.
- 29 Compte tenu du fait que la question litigieuse en l'espèce est celle de savoir si Brose Coburg a eu raison de facturer la taxe sur la facture relative à la livraison de l'équipement et si, en fin de compte, Brose Priedviza a droit au remboursement de la TVA acquittée en amont, au regard de la directive 200[8]/[9], la chambre de céans considère ce qui suit :
- 30 D'une part, ainsi que l'a également jugé le tribunal de première instance, il découle de l'article 1, paragraphe 2, de l'arrêté n° N-9 du 16 décembre 2009, qui transpose l'article 4, sous b), de la directive 200[8]/[9], que la directive (ou encore l'arrêté) ne s'applique pas aux montants de TVA facturés pour des livraisons de biens exonérées ou susceptibles d'être exonérées en vertu de l'article 138 ou de l'article 146, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE.
- 31 Tout d'abord, il est douteux que la prestation accessoire portant sur l'équipement puisse être qualifiée d'exonérée ou de susceptible d'être exonérée, dès lors qu'il est certain que l'objet de cette prestation n'a pas quitté le territoire du pays du fournisseur.
- 32 Il est par ailleurs constant qu'il existe une jurisprudence du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême), à savoir ses arrêts rendus dans le contentieux administratif 4716/2012 et le contentieux administratif 6088/2022 (jurisprudence également citée par le tribunal de première instance), par lesquels ont été définitivement tranchés des litiges relatifs à l'assujettissement à la TVA du fournisseur antérieur et fabricant de l'équipement en cause, à savoir la société « Integrated Micro-Electronics Bulgaria » EOOD (IME Bulgaria). Aux termes des motifs de ces arrêts, les livraisons d'équipements, telles que celle en cause en l'espèce, accompagnent les livraisons intracommunautaires des pièces fabriquées grâce à ces équipements et sont donc soumises à un taux d'imposition nul. Cette motivation repose également sur l'interprétation de la directive TVA qui a été opérée [par la Cour de justice] dans les arrêts du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, point 48 ; du 25 février 1999, CPP, C-349/96,

EU:C:1999:93, point 26 ; et du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649.

- 33 Il existe également une jurisprudence du Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) dans des affaires similaires à la présente (arrêt n° 2734 du 15 mars 2023 dans le contentieux administratif 5618/2022 et arrêt n° 12771 du 19 décembre [2023] dans le contentieux administratif 6116/2023 [OMISSIS]), selon laquelle une société établie dans un autre État membre de l'Union, destinataire d'un équipement, n'a pas droit au remboursement en Bulgarie, au titre de la directive 200[8]/[9], de la TVA payée sur l'acquisition de l'équipement, puisque les fournitures d'équipement accompagnent les livraisons intracommunautaires des pièces fabriquées avec cet équipement et fournies à la même société. La seule différence factuelle avec la présente affaire est qu'il n'y avait pas [dans les affaires précitées] de société intermédiaire lors du transfert de la propriété sur l'équipement : celui-ci avait été transféré directement de son fabricant à la société demandant le remboursement, qui était également le destinataire des pièces fabriquées.
- 34 Si l'on suit la logique selon laquelle, lorsque des prestations sont artificiellement séparées, elles devraient être soumises à un seul régime fiscal, à savoir celui de la prestation principale, la fourniture de l'équipement devrait être taxée à un taux nul, tout comme l'ont été les livraisons des composants fabriqués grâce à l'équipement. En conséquence, sur la base de la disposition transposée de la directive 200[8]/[9], Brose Priedvidza n'aurait pas droit au remboursement de la TVA payée sur la fourniture de l'équipement, et c'est ce que le tribunal de première instance a jugé.
- 35 Il n'est pas certain en l'espèce que ce résultat soit conforme au droit de l'Union, compte tenu de l'interprétation de la directive TVA par l'arrêt de la Cour de justice du 21 octobre 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870. Dans le litige au principal à l'origine de ladite affaire, le litige portait sur le droit au remboursement, au titre de la directive 200[8]/[9], de la TVA payée sur la fourniture d'un équipement déclarée par un destinataire établi en France qui est également destinataire de livraisons intracommunautaires de biens fabriqués à l'aide de ce même équipement par le fournisseur de celui-ci, enregistré aux fins de la TVA et établi en Roumanie. Tout comme dans le présent cas d'espèce, l'outillage faisant l'objet de la fourniture d'équipement litigieuse n'avait pas quitté le territoire de l'État du fournisseur et les biens produits avec cet équipement faisaient l'objet de livraisons intracommunautaires.
- 36 Bien que les questions préjudicielles posées à la Cour de justice dans l'affaire précitée et les réponses données concernent les conditions d'exercice du droit au remboursement au titre de la directive 200[8]/[9], l'existence même d'un tel droit dans un cas de figure similaire à celui de la présente affaire ne semble pas faire de doute.

- 37 La requérante fait valoir, à bon droit, que les litiges au principal dans les affaires C-41/04, C-572/07, et C-392/11 diffèrent de la présente affaire en ce que les livraisons identifiées comme des prestations accessoires y avaient été effectuées entre les mêmes parties. Tel était également le cas dans le litige au principal de l'affaire C-80/20, où le fabricant de l'équipement et des pièces fabriquées grâce à cet équipement livrait directement à la fois l'équipement et les pièces à la personne établie en dehors de la Roumanie, qui demandait le remboursement de la TVA acquittée sur l'acquisition de l'équipement. En revanche, dans l'affaire C-425/06, Part Service, tout comme dans la présente affaire, il y avait différents fournisseurs et un seul destinataire des fournitures, mais la séparation supposée des prestations vise à commettre un abus fiscal, ce qui n'est ni allégué ni prouvé dans la présente affaire.
- 38 Ce qui précède a convaincu la chambre de céans, qui statue en dernier ressort, de suspendre la procédure en cassation et de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

**Le destinataire peut-il faire valoir un droit au remboursement, en vertu de la directive 2008/9, de la TVA payée sur une livraison d'équipement (outillage), lorsque l'objet de la livraison n'a pas quitté le territoire de l'État membre du fournisseur et que c'est artificiellement que la fourniture d'outillage a été séparée des livraisons intracommunautaires de biens fabriqués à l'aide de cet équipement, adressées au même destinataire ?**

[OMISSIS]