



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

23 octobre 2025\*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 138, paragraphe 1 – Directive 2008/9/CE – Article 4, sous b) – Remboursement de la TVA aux assujettis non établis dans l'État membre du remboursement – Prestation principale et prestation accessoire – Scission artificielle d'une prestation unique – Absence de déplacement de l'objet de la livraison »

Dans l'affaire C-234/24,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 27 mars 2024, parvenue à la Cour le 27 mars 2024, dans la procédure

**Brose Priedviza, spol. s r.o.**

contre

**Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. J. Passer, président de chambre, MM. D. Gratsias et B. Smulders (rapporteur), juges,

avocat général : M<sup>me</sup> J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Brose Priedviza, spol. s r.o., par M<sup>es</sup> E. Evtimov, Y. Mateeva, S. Vasilev et V. Vidolov, advokati, ainsi que M. B. Lazarov,
- pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, par M<sup>me</sup> E. Pavlova,

\* Langue de procédure : le bulgare.

– pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> P. Carlin et D. Drambozova, en qualité d’agents,  
ayant entendu l’avocate générale en ses conclusions à l’audience du 22 mai 2025,  
rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de 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 (JO 2008, L 44, p. 23).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Brose Priedviza, spol. s r.o., une société établie en Slovaquie, au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » de Sofia, auprès de l’Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie) (ci-après le « directeur de l’administration fiscale »), au sujet du droit au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ayant grevé la livraison d’un équipement.

### **Le cadre juridique**

#### ***Le droit de l’Union***

##### *La directive 2006/112*

- 3 Le titre IV 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), telle que modifiée par la directive (UE) 2018/1910 du Conseil, du 4 décembre 2018 (JO 2018, L 311, p. 3) (ci-après la « directive 2006/112 »), intitulé « Opérations imposables », comprend un chapitre 1, intitulé « Livraisons de biens », dans lequel figure l’article 14 de cette directive, lequel dispose, à son paragraphe 1 :  
« Est considéré comme “livraison de biens”, le transfert du pouvoir de disposer d’un bien corporel comme un propriétaire. »
- 4 Le titre IV de ladite directive comprend l’article 20 de la même directive, lequel énonce, à son premier alinéa :  
« Est considérée comme “acquisition intracommunautaire de biens” l’obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d’un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l’acquéreur, par le vendeur, par l’acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l’expédition ou du transport du bien. »

- 5 Le titre IX de la directive 2006/112, intitulé « Exonérations », contient un chapitre 4, intitulé « Exonérations liées aux opérations intracommunautaires », qui comprend l'article 138 de cette directive, lequel prévoit, à son paragraphe 1 :

« Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté [européenne] 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. »

- 6 L'article 169 de ladite directive dispose, à son point a) :

« 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 ;

[...] »

- 7 L'article 170 de la directive 2006/112 énonce :

« Tout assujetti qui, au sens de [...] l'article 2, point 1), et de l'article 3, de la directive [2008/9] 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 ;

[...] »

- 8 L'article 171, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« 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]. »

*La directive 2008/9*

9 Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la directive 2008/9 :

« La présente directive définit les modalités du remboursement de la [TVA], prévu à l'article 170 de la [directive 2006/112] en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement et qui remplissent les conditions prévues à l'article 3. »

10 L'article 2 de la directive 2008/9 prévoit :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

- 1) "assujetti non établi dans l'État membre du remboursement", tout assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la [directive 2006/112] qui n'est pas établi dans l'État membre du remboursement, mais sur le territoire d'un autre État membre ;
- 2) "État membre du remboursement", l'État membre dans lequel a été exigée de l'assujetti non établi dans l'État membre du remboursement la TVA ayant grevé les biens qui lui ont été livrés ou les services qui lui ont été fournis dans cet État membre par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans cet État membre ;

[...] »

11 L'article 4 de la directive 2008/9 dispose :

« 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]. »

***Le droit bulgare***

*Le ZDDS*

12 L'article 53 du Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (DV n° 63, du 4 août 2006) (ci-après le « ZDDS ») dispose :

« (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) [...] 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. [...] 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 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 77, p. 1), 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) [...] »
- 13 L'article 81 du ZDDS, intitulé « Remboursement de la taxe aux personnes non établies sur le territoire national », énonce :
- « (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) 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. »
- 14 Aux termes de l'article 128 du ZDDS :
- « 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. »

*L'arrêté n° N-9*

- 15 L'article 1<sup>er</sup> de la Naredba n° N-9 za vazstanoviavaneto na danaka varhu dobavenata stoynost na danachno zadalzheni litsa, neustanoveni v darzhavata chlenka po vazstanoviavane, no ustanoveni v druga darzhava – chlenka na Evropeiskia sayuz (arrêté n° N-9 sur le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais qui sont établis dans un autre État membre de l'Union européenne), du 16 décembre 2009 (DV n° 101, du 18 décembre 2009) (ci-après l'« arrêté n° N-9 »), prévoit :
- « (1) Le présent arrêté régit :
1. [...] les conditions et les modalités selon lesquelles la [TVA] facturée est remboursée à des assujettis établis et enregistrés aux fins de la [TVA] 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) Le présent arrêté ne s'applique pas aux montants qui correspondent à une [TVA] indûment facturée, y compris en ce qui concerne les livraisons intracommunautaires effectuées et les exportations. »

## Le litige au principal et la question préjudicielle

- 16 Brose Prievidza est une société établie et enregistrée à la TVA en Slovaquie. Son activité consiste, notamment, en la production de lève-vitres et de modules de portes pour véhicules automobiles. Pour la fabrication de ces produits, elle achète des composants auprès d'« Integrated Micro-Electronics Bulgaria » EOOD (ci-après « IME Bulgaria »), une entreprise établie en Bulgarie. La juridiction de renvoi qualifie la fourniture de ces composants par cette dernière à Brose Prievidza de livraisons intracommunautaires.
- 17 Brose Fahrzeugteile SE & Co. KG (ci-après « Brose Coburg ») est une société établie en Allemagne et immatriculée aux fins de la TVA en Allemagne et en Bulgarie. Il ressort du dossier dont dispose la Cour qu'elle fait partie, à l'instar de Brose Prievidza, du groupe Brose, qui produit notamment des systèmes mécatroniques pour les carrosseries et les intérieurs de voitures destinés à des constructeurs automobiles.
- 18 Brose Coburg a commandé auprès d'IME Bulgaria un équipement spécifique pour la fabrication de composants à intégrer dans ces systèmes. Le 14 mai 2020, la vente de cet équipement a été facturée par IME Bulgaria à Brose Coburg. Bien que ledit équipement soit devenu la propriété de cette dernière, il est resté chez IME Bulgaria, qui l'utilise exclusivement pour fabriquer les composants susmentionnés, destinés à Brose Prievidza.
- 19 Le 7 juin 2021, Brose Coburg a vendu le même équipement à Brose Prievidza. À ce titre, elle a établi une facture relative à la vente d'un équipement d'outillage, dénommé « Ensemble de broches conforme à l'annexe S-T 08-P-9965 – Support de pièces dans un système automatique de soudage » (ci-après l'« équipement litigieux »), d'un montant net de 62 000 euros augmenté de la TVA bulgare, qui a été acquittée. L'équipement litigieux est resté chez IME Bulgaria aux fins de la fabrication de ces composants.
- 20 Le 10 mars 2022, Brose Prievidza a demandé, pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2021, le remboursement de cette TVA. Par un avis de compensation et de remboursement du 15 juillet 2022, cette demande a été rejetée. Cette décision a été confirmée par le directeur de l'administration fiscale.
- 21 L'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia, Bulgarie) a rejeté le recours de Brose Prievidza dirigé contre cet avis de compensation et de remboursement. Ce tribunal a, en substance, considéré que, étant donné que la livraison de l'équipement litigieux était accessoire aux livraisons intracommunautaires des composants produits par IME Bulgaria, elle devait être soumise au même régime fiscal. Ces deux opérations auraient été artificiellement scindées. Ainsi, en vertu de l'article 53, paragraphe 1, du ZDDS, la fourniture de cet équipement aurait dû être soumise à un taux d'imposition nul si bien que Brose Coburg n'aurait pas dû mentionner la TVA sur la facture relative à la livraison dudit équipement. Partant, conformément à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'arrêté n° N-9, lequel transposerait dans le droit bulgare l'article 4, sous b), de la directive 2008/9, Brose Prievidza n'aurait pas droit au remboursement de la TVA qu'elle a payée.
- 22 Brose Prievidza a contesté cette décision devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), qui est la juridiction de renvoi.

- 23 Dans sa demande de décision préjudicielle, cette juridiction expose d'emblée qu'elle est d'avis, eu égard aux enseignements de l'arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, points 56 et 57), que l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia) était fondé à considérer que les livraisons par IME Bulgaria, d'une part, des composants aux fins de l'activité de Brose Prievidza et, d'autre part, de l'équipement litigieux avaient été scindées de manière artificielle. Plusieurs éléments plaideraient en ce sens, tels que le lien matériel unissant Brose Coburg et Brose Prievidza, le fait que les livraisons des composants ont été effectuées directement par IME Bulgaria à Brose Prievidza, mais que l'équipement litigieux nécessaire pour la fabrication de ces composants aurait été livré indirectement, c'est-à-dire par l'intermédiaire de Brose Coburg, ainsi que la circonstance que, prise isolément, la livraison de cet équipement apparaîtrait dépourvue de logique économique dès lors que ledit équipement est resté chez IME Bulgaria, qui l'utilise uniquement pour fabriquer lesdits composants. En revanche, à la différence de la situation en cause dans l'arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), aucune intention d'abus fiscal n'aurait été alléguée ni démontrée en l'occurrence.
- 24 Ensuite, toutefois, ladite juridiction doute que la livraison de l'équipement litigieux, qu'elle considère comme étant accessoire aux livraisons de composants, puisse être qualifiée d'opération exonérée ou susceptible d'être exonérée de la TVA dès lors que cet équipement n'a pas été transporté en dehors de la Bulgarie.
- 25 En outre, elle fait état de sa jurisprudence, qui serait fondée sur les arrêts de la Cour du 25 février 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, point 26), du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, point 48), et du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), selon laquelle les livraisons d'équipements accompagnant les livraisons intracommunautaires de pièces fabriquées à l'aide de ces équipements sont soumises au même régime fiscal, ce qui impliquerait, en l'occurrence, que la livraison de l'équipement litigieux devrait être taxée à un taux d'imposition nul. Dans un tel cas, en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'arrêté n° N-9, qui aurait transposé l'article 4, sous b), de la directive 2008/9, une société établie dans un autre État membre à laquelle un tel équipement a été facturé n'aurait pas droit au remboursement de la TVA en Bulgarie.
- 26 Cela étant, la juridiction de renvoi se demande si ce raisonnement est conforme au droit de l'Union, d'une part, eu égard aux enseignements de l'arrêt du 21 octobre 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870). En effet, dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, comme en l'occurrence, l'équipement facturé n'aurait pas quitté le territoire de l'État membre du fournisseur et les biens produits à l'aide de cet équipement auraient fait l'objet de livraisons intracommunautaires. Or, dans ledit arrêt, l'existence d'un droit au remboursement n'aurait pas été mise en doute par la Cour.
- 27 D'autre part, la juridiction de renvoi relève que l'affaire dont elle est saisie se distingue, notamment, en ce qui concerne le nombre de personnes impliquées dans les prestations concernées, des affaires ayant donné lieu aux arrêts du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649), et du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), relatifs à des opérations considérées comme formant une prestation unique. Elle souligne que, en l'occurrence, trois entités sont impliquées. En outre, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), tout comme dans l'affaire dont elle est saisie, différents fournisseurs auraient livré des équipements à un seul destinataire. Cependant, dans l'affaire ayant donné lieu à ce dernier arrêt, la séparation artificielle des prestations aurait eu comme objectif de commettre un abus fiscal, ce qui ne serait pas le cas en l'occurrence.

- 28 Dans ces circonstances, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour 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[e cet équipement] a été séparée des livraisons intracommunautaires de biens fabriqués à l'aide [dudit] équipement, adressées au même destinataire ? »

### **Sur la question préjudicielle**

- 29 À titre liminaire, il convient, tout d'abord, d'observer qu'est en cause dans l'affaire au principal la situation d'un assujetti établi dans un État membre autre que celui dans lequel l'achat du bien a été effectué. En effet, dans cette affaire, il est constant que l'équipement litigieux a été vendu par Brose Coburg, établie en Allemagne et immatriculée aux fins de la TVA en Allemagne ainsi qu'en Bulgarie, à Brose Prievidza, établie en Slovaquie.
- 30 Il est également constant que la livraison de cet équipement a eu lieu et que la TVA a été acquittée en Bulgarie. En effet, la juridiction de renvoi a constaté à cet égard que, en l'occurrence, après la fabrication de l'équipement litigieux, la propriété de ce dernier avait été transférée successivement à Brose Coburg, puis de celle-ci à Brose Prievidza.
- 31 Dans ce contexte, il convient de rappeler, à l'instar de M<sup>me</sup> l'avocate générale au point 30 de ses conclusions, que ce transfert et, partant, la livraison au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 n'est pas remis en cause par le fait qu'une personne a conservé la possession du bien concerné, par exemple afin de l'utiliser elle-même, comme en l'occurrence IME Bulgaria, qui utilise l'équipement litigieux dans le seul but de produire des composants commandés par Brose Prievidza. La Cour a déjà jugé que le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, au sens de cet article 14, paragraphe 1, n'exige pas que la partie à laquelle ce bien corporel est transféré détienne physiquement celui-ci ni que ledit bien corporel soit physiquement transporté vers elle et/ou physiquement reçu par elle (arrêt du 17 octobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, point 27 et jurisprudence citée).
- 32 La juridiction de renvoi expose toutefois qu'elle est d'avis que, en l'occurrence, la livraison de l'équipement litigieux à Brose Prievidza et les livraisons intracommunautaires à celle-ci des composants fabriqués à l'aide de cet équipement, exonérées de TVA, ont été artificiellement scindées de sorte que la livraison dudit équipement devrait être considérée comme relevant du même régime fiscal que les livraisons de ces composants. Cette juridiction nourrit dès lors des doutes quant au droit à remboursement de la TVA acquittée en Bulgarie par Brose Prievidza sur la livraison de l'équipement litigieux, tout en s'interrogeant, en même temps, sur la compatibilité avec le droit de l'Union de son appréciation de la situation en cause au principal.
- 33 Ensuite, il y a lieu de rappeler que l'article 171 de la directive 2006/112 prévoit, à son paragraphe 1, que le remboursement de la TVA en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre dans lequel ils effectuent notamment des achats de biens et de services grevés de taxe, mais qui sont établis dans un autre État membre, est effectué selon les modalités prévues par la directive 2008/9.

- 34 Bien que la juridiction de renvoi ne cite aucune disposition précise de cette dernière directive dans sa question préjudicielle, il ressort de sa demande de décision préjudicielle qu'elle sollicite l'interprétation de l'article 4, sous b), de celle-ci. En effet, dans sa motivation du renvoi préjudiciel, cette juridiction part de l'hypothèse selon laquelle la livraison de l'équipement litigieux devrait suivre le même régime fiscal que les livraisons des composants qui constituent des livraisons intracommunautaires exonérées en vertu de l'article 138 de la directive 2006/112. En outre, elle relève, en particulier, le lien entre l'article 4, sous b), de la directive 2008/9 et la législation nationale, à savoir l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'arrêté n° N-9, en vertu de laquelle le remboursement de la TVA acquittée pour des livraisons de biens devant être considérées comme étant des opérations intracommunautaires serait exclu.
- 35 Dans ces conditions, il convient de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, sous b), de la directive 2008/9, lu en combinaison avec l'article 138, paragraphe 1, et l'article 171 de la directive 2006/112, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que soit refusé le remboursement de la TVA ayant grevé une livraison d'un équipement à un assujetti établi dans un État membre autre que l'État membre de l'achat de ce bien, au motif que cette livraison doit être exonérée de la TVA en tant que livraison intracommunautaire, dès lors qu'elle doit être considérée comme faisant partie d'une seule prestation économique indissociable, ou comme étant accessoire à une prestation principale constituée de livraisons intracommunautaires de biens produits au moyen de cet équipement et destinés à cet assujetti, bien que ledit équipement n'ait pas physiquement quitté le territoire de l'État membre de son fournisseur.
- 36 En vue de répondre à cette question, il convient d'examiner, d'une part, si une livraison d'un bien peut être considérée comme une livraison intracommunautaire, même si le bien en question n'a pas quitté l'État membre de son fournisseur, et, d'autre part, si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, la livraison d'un équipement peut être considérée comme faisant partie d'une seule prestation indissociable ou comme étant accessoire à des livraisons intracommunautaires de biens produits au moyen de cet équipement.
- 37 À cet égard, il convient de rappeler, en premier lieu, que la Cour a déjà jugé que, tout comme le droit à déduction, le droit au remboursement constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union et il ne peut, en principe, être limité. Ce droit s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Le régime des déductions et, partant, des remboursements vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 16 mai 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, point 35 et jurisprudence citée).
- 38 La directive 2008/9 a, selon son article 1<sup>er</sup>, pour objet de définir les modalités du remboursement de la TVA, prévu à l'article 170 de la directive 2006/112, en faveur des assujettis non établis dans l'État membre du remboursement qui remplissent les conditions énoncées à l'article 3 de la directive 2008/9.
- 39 Cette dernière directive ne vise toutefois pas à déterminer les conditions d'exercice ni l'étendue du droit au remboursement. En effet, l'article 5, second alinéa, de ladite directive précise que, sans préjudice de l'article 6 de la même directive et aux fins de celle-ci, le droit au remboursement de

la TVA payée en amont est déterminé en vertu de la directive 2006/112 telle qu'appliquée dans l'État membre du remboursement (voir, en ce sens, arrêt du 21 octobre 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, points 62 et 63 ainsi que jurisprudence citée).

- 40 Cependant, conformément à son article 4, sous b), la directive 2008/9 ne s'applique pas aux montants de TVA facturés pour des livraisons de biens qui sont exonérées, ou peuvent l'être, notamment, en vertu de l'article 138 de la directive 2006/112.
- 41 Conformément à l'article 138, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112, les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif, mais dans l'Union, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à condition que les biens soient 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.
- 42 Selon une jurisprudence constante, l'exonération d'une livraison d'un bien, au sens de cet article 138, ne devient applicable que si le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, si le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et si, à la suite de cette expédition ou de ce transport, ledit bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (arrêt du 26 juillet 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, point 30 et jurisprudence citée).
- 43 Il s'ensuit que, en l'absence du déplacement physique du bien concerné en dehors du territoire de ce dernier État membre, une livraison ne peut être qualifiée de livraison intracommunautaire.
- 44 Il y a lieu, également, de rappeler qu'une livraison intracommunautaire relevant de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 a pour corollaire une acquisition intracommunautaire, telle que définie à l'article 20 de cette directive (arrêt du 26 juillet 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, point 31).
- 45 Or, il ressort de cette dernière disposition qu'une acquisition ne peut être qualifiée d'acquisition intracommunautaire qu'à la condition que le bien ait été transporté ou expédié dans un autre État membre à destination de l'acquéreur. Il s'ensuit que les conditions d'application de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne sauraient être remplies si le bien qui fait l'objet de la livraison à l'acquéreur n'a pas physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (voir, en ce sens, arrêt du 26 juillet 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, points 32 et 33).
- 46 Le fait que le bien a été vendu par une société établie dans un État membre autre que celui de l'acquéreur et autre que celui où se trouve physiquement ce bien ne remet pas en cause cette conclusion. En effet, il découle des points 43 et 45 du présent arrêt que, sans transport ou expédition à destination de l'acquéreur en dehors du territoire de l'État membre de livraison, il ne saurait être question ni d'une acquisition intracommunautaire ni, partant, d'une livraison intracommunautaire exonérée.
- 47 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que l'équipement litigieux a fait l'objet de deux ventes, par lesquelles le droit de disposer de cet équipement a été transmis, dans un premier temps, d'IME Bulgaria à Brose Coburg et, dans un second temps, de cette dernière à Brose Priedviza. Toutefois, ce bien n'a pas été transporté ou expédié à destination des acquéreurs successifs, mais est resté sur le territoire de l'État membre du fournisseur.

- 48 Si, dans de telles circonstances, les conditions d'application de l'article 138 de la directive 2006/112 ne sont pas remplies, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de constater, il s'ensuit que le remboursement de la TVA ayant grevé l'acquisition de ce bien ne peut être exclu par l'application de l'article 4, sous b), de la directive 2008/9.
- 49 En second lieu, s'agissant de la relation entre des livraisons intracommunautaires et une livraison telle que celle de l'équipement litigieux, il y a lieu de relever qu'il découle de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, deuxième alinéa, et de l'article 2 de la directive 2006/112 que chaque opération doit, en principe, être considérée comme une opération distincte et indépendante (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 20 ; du 21 février 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, point 50 et jurisprudence citée, ainsi que du 17 octobre 2024, *Digital Charging Solutions*, C-60/23, EU:C:2024:896, point 47).
- 50 Ainsi que M<sup>me</sup> l'avocate générale l'a rappelé au point 42 de ses conclusions, ce principe s'applique même lorsqu'il existe entre plusieurs prestations un certain lien, eu égard à la connexité économique de l'ensemble des opérations en cause et à leur finalité commune (voir, en ce sens, arrêt du 4 septembre 2019, *KPC Herning*, C-71/18, EU:C:2019:660, point 44 et jurisprudence citée).
- 51 Partant, dans une situation telle que celle en cause au principal, même si le seul but des livraisons de composants, d'une part, et de celle de l'équipement litigieux, d'autre part, consistait à exécuter les commandes de fabrication de pièces pour Brose Priedviza, ainsi que l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de la ville de Sofia) l'aurait considéré au sujet des livraisons en cause au principal, ce but ou cette éventuelle connexité économique entre ces livraisons n'implique pas automatiquement qu'il y a lieu de considérer lesdites livraisons comme constituant une seule opération au sens de la directive 2006/112.
- 52 Cela étant, il est possible qu'il doive être fait exception au principe énoncé au point 49 du présent arrêt. En effet, 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 (arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 20, et du 16 février 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, EU:C:2023:106, point 58 ainsi que jurisprudence citée).
- 53 Selon une jurisprudence constante, il y a lieu de considérer qu'il existe une prestation unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti au client sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 22, ainsi que du 17 octobre 2024, *Digital Charging Solutions*, C-60/23, EU:C:2024:896, point 47 et jurisprudence citée).
- 54 En outre, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies isolément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes. Tel est notamment le cas lorsqu'un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale, alors que, à l'inverse, d'autres éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale (arrêts du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, point 21

et jurisprudence citée ; du 20 avril 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, point 30, ainsi que du 17 octobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, point 48).

- 55 Dans le cadre de la coopération instituée en vertu de l'article 267 TFUE, il appartient aux juridictions nationales de déterminer si, dans les circonstances de l'espèce particulière, la prestation concernée constitue une prestation unique et de porter toutes appréciations de fait définitives à cet égard. Toutefois, il incombe à la Cour de fournir à ces juridictions tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elles sont saisies (arrêt du 17 octobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, point 49 et jurisprudence citée).
- 56 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que les composants fabriqués à l'aide de l'équipement litigieux ont fait l'objet de plusieurs livraisons intracommunautaires effectuées directement par IME Bulgaria à destination de Brose Priedviza. Cet équipement dont la livraison a été grevée de la TVA en cause dans le litige au principal a été vendu par Brose Coburg à cette dernière, mais est resté en Bulgarie et a été mis à la disposition d'IME Bulgaria.
- 57 Or, premièrement, le fait que plusieurs livraisons de biens identiques, en l'occurrence les composants, ont eu lieu entre les mêmes sociétés ne suffit pas pour pouvoir estimer que ces livraisons doivent, en elles-mêmes et indépendamment de la livraison de l'équipement litigieux, être considérées comme une opération unique. En effet, l'identité d'objet de ces livraisons n'implique pas automatiquement que celles-ci forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable, dont la division revêtirait un caractère artificiel.
- 58 Il en va d'autant plus ainsi lorsque deux livraisons de biens différents, en l'occurrence l'équipement litigieux et les composants, sont effectuées par deux prestataires indépendants. En effet, ainsi que M<sup>me</sup> l'avocate générale l'a relevé, en substance, aux points 46 et 47 de ses conclusions, du point de vue d'un consommateur moyen, le traitement séparé de livraisons effectuées par deux prestataires indépendants apparaît parfaitement logique.
- 59 En outre, ainsi qu'il a déjà été relevé aux points 50 et 51 du présent arrêt, le fait qu'il existe un certain lien entre les opérations, dès lors que l'équipement litigieux est nécessaire à la fabrication des composants, n'implique pas qu'il y a lieu de les considérer comme constituant une seule opération ni, partant, comme des prestations indissociables.
- 60 Toutefois, à titre exceptionnel, deux prestations fournies par deux prestataires indépendants peuvent être considérées comme une prestation unique complexe. C'est le cas lorsqu'il est établi qu'un fractionnement artificiel de ces prestations a eu lieu.
- 61 Une telle situation a été prise en considération par la Cour dans l'arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108). Or, c'est sur les points 56 et 57 de cet arrêt, dans lequel la Cour a relevé les caractéristiques des opérations en cause dans l'affaire ayant donné lieu audit arrêt, que la juridiction de renvoi s'est fondée, ainsi qu'elle le précise dans sa décision de renvoi, pour considérer que les livraisons des composants et celle de l'équipement litigieux devaient être considérées comme formant une prestation unique devant être régie par le même régime fiscal.

- 62 Cependant, les indications figurant aux points 56 et 57 de l'arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), ne sauraient permettre de considérer que des livraisons telles que celles en cause au principal ont fait l'objet d'une scission artificielle, dès lors qu'aucune des caractéristiques des opérations décrites par la Cour à cet égard n'est comparable à celles de ces livraisons.
- 63 En effet, à la différence d'une situation juridique telle que celle en cause au principal, les deux sociétés fournissant les prestations de service au même client dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt étaient liées en ce qu'elles faisaient partie du même groupe. En outre, des livraisons telles que celles en cause au principal trouvent chacune leur origine non pas dans un fractionnement délibéré de la prestation consentie par un fournisseur, mais dans des contrats distincts conclus avec deux prestataires indépendants si bien que, prises isolément, ces livraisons obéissent à une logique économique propre. Par ailleurs, en l'occurrence, la juridiction de renvoi a considéré qu'il n'est ni allégué ni démontré que la société destinataire des différentes livraisons, à savoir Brose Priedviza, cherchait à obtenir un avantage fiscal indu résultant d'un traitement fiscal différent des livraisons concernées, alors que la Cour a rappelé, en substance aux points 58 à 62 de l'arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), que cet élément joue un rôle essentiel dans la qualification d'opérations comme faisant l'objet d'une scission artificielle.
- 64 Par ailleurs, le fait qu'un équipement n'est pas destiné à la production d'une seule pièce ou d'un seul lot de pièces ni à être intégré dans les composants, mais est destiné à être utilisé pour la production en série de ces pièces ou composants peut contribuer à démontrer que la livraison de cet équipement n'est pas si étroitement liée à une livraison spécifique de pièces au point qu'elle doive être considérée comme formant avec cette livraison spécifique de pièces, objectivement, une seule prestation économique indissociable.
- 65 Deuxièmement, s'agissant de la question de savoir si une prestation doit être considérée comme étant accessoire à une prestation principale, selon une jurisprudence constante, tel est le cas lorsque cette prestation constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (voir, en ce sens, arrêts du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, point 52 et jurisprudence citée ; du 16 février 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, point 60 et jurisprudence citée, ainsi que du 17 octobre 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, point 48). Il s'ensuit que, si, au contraire, ces prestations ont pour le client chacune une fonction ou une finalité propre, l'une ne peut être qualifiée d'accessoire par rapport à l'autre.
- 66 Ainsi, lorsque l'achat d'un équipement indispensable à la fabrication de biens, qui est mis à la disposition du fournisseur de ces biens, confère à son acquéreur une sûreté lui permettant de sécuriser sa position à l'égard de ce fournisseur, notamment en cas d'insolvabilité de ce dernier, ou encore permet à cet acquéreur de transférer ou de déplacer cet équipement, au cas où le processus de production le nécessiterait, une telle circonstance constitue un indice fort de ce que la livraison dudit équipement constitue une fin en soi pour cet acquéreur et que, partant, elle ne devrait pas être considérée comme étant accessoire à la livraison de pièces fabriquées au moyen de celui-ci, laquelle a une autre finalité.
- 67 En outre, en tant qu'outil, il peut être présumé, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, qu'un équipement sera utilisé tout au long du cycle de production des biens fabriqués à l'aide de celui-ci, raison pour laquelle il a été mis à la disposition du fabricant. Ainsi, la livraison d'un tel équipement a une finalité propre par rapport aux différentes livraisons des composants, si bien qu'elle ne peut être considérée comme étant accessoire à celles-ci.

- 68 Si, certes, le fait que l'équipement constitue une condition préalable à toute livraison ultérieure de biens fabriqués au moyen de celui-ci est susceptible d'indiquer que son acquisition constituerait le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la livraison de ces biens et, partant, pourrait apparaître comme étant une prestation accessoire à celle de la livraison de ces biens, il convient néanmoins de considérer cet élément dans l'ensemble des circonstances dans lesquelles se déroulent ces opérations.
- 69 En effet, il incombe à la juridiction de renvoi de prendre en compte la réalité économique et commerciale comme élément pertinent pour la qualification d'une livraison d'accessoire ou, au contraire, d'indépendante (voir, en ce sens, arrêt du 26 mai 2016, *National Exhibition Centre*, C-130/15, EU:C:2016:357, point 22). La prise en compte de la réalité économique des opérations en cause, laquelle est, en principe, reflétée dans les relations contractuelles des parties, est considérée comme constituant un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 22 février 2018, *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, point 43 et jurisprudence citée).
- 70 À cet égard, le modèle d'entreprise du groupe dont certaines des sociétés impliquées dans les livraisons en cause au principal font partie constitue un élément devant être pris en compte par la juridiction nationale. En l'occurrence, Brose Priedviza a exposé, dans ses observations écrites déposées devant la Cour, que le fait que l'équipement litigieux a été vendu d'abord par IME Bulgaria à Brose Coburg avant qu'elle ne l'acquière elle-même de cette dernière est justifié par la centralisation, auprès de Brose Coburg, des commandes d'outillage au sein du groupe Brose. En effet, au moment de la commande d'un équipement, l'entité du groupe qui doit produire les pièces incluant les composants fabriqués au moyen de cet équipement ne serait pas encore connue. Le choix de cette entité dépendrait notamment de la situation géographique des clients et de la société tierce qui produit ledit équipement. Toutefois, après que ladite entité a été désignée, le transfert du même équipement à celle-ci aurait lieu. Or, sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, cette façon de procéder au sein du groupe Brose paraît correspondre à la réalité économique et commerciale des opérations de livraison en cause au principal, laquelle est reflétée par les contrats de vente successifs de l'équipement litigieux, et dont la juridiction de renvoi a constaté qu'elles ne constituent pas un montage en vue de commettre un abus fiscal ou afin d'obtenir un avantage fiscal indu. Chaque livraison, qu'elle concerne cet équipement ou les composants, paraît correspondre à une étape dans le processus de production des pièces fabriquées incluant ces derniers, ce qui pourrait justifier de qualifier ces différentes livraisons de prestations indépendantes devant être imposées de manière indépendante.
- 71 Finalement, il ressort de la décision de renvoi que les livraisons intracommunautaires des composants et celle de l'équipement litigieux ont fait l'objet d'une facturation distincte. Or, à cet égard, la Cour a déjà considéré, en substance, que, s'il découle des circonstances de l'affaire au principal que le client entend acheter des prestations distinctes, il y a lieu de considérer l'opération effectuée comme comportant des prestations indépendantes, même si ce client a payé un prix unique (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, points 31 et 32). A fortiori, lorsque les prestations ont fait l'objet d'un paiement séparé, cet élément, bien qu'il ne soit pas déterminant en soi (voir, en ce sens, arrêt du 26 mai 2016, *National Exhibition Centre*, C-130/15, EU:C:2016:357, point 21), milite en faveur d'une qualification des prestations concernées comme étant des prestations indépendantes.

- 72 Si, eu égard à leurs caractéristiques et à leurs objectifs propres ainsi qu'à l'ensemble des circonstances dans lesquelles les livraisons en cause au principal ont eu lieu, la juridiction de renvoi parvient à la conclusion que la livraison de l'équipement litigieux doit être qualifiée d'indépendante par rapport aux livraisons des composants, cette livraison ne pourrait être qualifiée d'intracommunautaire et, partant, exonérée en vertu de l'article 138 de la directive 2006/112. Par conséquent, dans ce cas, le remboursement de la TVA acquittée ne peut être exclu en vertu de l'article 4, sous b), de la directive 2008/9.
- 73 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 4, sous b), de la directive 2008/9, lu en combinaison avec l'article 138, paragraphe 1, et l'article 171 de la directive 2006/112, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que soit refusé le remboursement de la TVA ayant grevé une livraison d'un équipement à un assujetti établi dans un État membre autre que l'État membre de l'achat de ce bien, lorsque ledit équipement n'a pas physiquement quitté le territoire de l'État membre de son fournisseur, sauf si, eu égard à l'ensemble des circonstances caractérisant les opérations en cause, cette livraison doit être considérée comme faisant partie d'une seule prestation économique indissociable ou étant accessoire à une prestation principale constituée de livraisons intracommunautaires de biens produits au moyen de cet équipement et destinés à cet assujetti.

### **Sur les dépens**

- 74 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 (dixième chambre) dit pour droit :

**L'article 4, sous b), de 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, lu en combinaison avec l'article 138, paragraphe 1, et l'article 171 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2018/1910 du Conseil, du 4 décembre 2018,**

**doit être interprété en ce sens :**

**qu'il s'oppose à ce que soit refusé le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé une livraison d'un équipement à un assujetti établi dans un État membre autre que l'État membre de l'achat de ce bien, lorsque ledit équipement n'a pas physiquement quitté le territoire de l'État membre de son fournisseur, sauf si, eu égard à l'ensemble des circonstances caractérisant les opérations en cause, cette livraison doit être considérée comme faisant partie d'une seule prestation économique indissociable ou étant accessoire à une prestation principale constituée de livraisons intracommunautaires de biens produits au moyen de cet équipement et destinés à cet assujetti.**

Signatures