

Pas de limitation du droit à déduction de la TVA au cas où un tiers bénéficie indirectement de services (13 novembre 2020)

Note sous CJUE, 1er octobre 2020, Vos Annemingen BVBA, aff. C-405/19

Vos Annemingen est un constructeur d'immeubles à appartements. Ceux-ci sont érigés sur des terrains appartenant à des tiers. Vos Annemingen prend en charge les frais de publicité, les frais administratifs, ainsi que les commissions d'agents immobiliers sur la vente des appartements et des terrains et déduit entièrement la TVA.

Le fisc estime que Vos Annemingen ne pouvait déduire la TVA que dans la mesure où celle-ci se rapportait à des frais relatifs à la vente des bâtiments qu'il construit et non à ceux qui profitaient aux vendeurs des terrains.

Le tribunal de première instance de Flandre Orientale rejette l'interprétation du fisc. Mais la cour d'appel de Gand la confirme pour le motif que s'il existait un certain lien entre la vente des bâtiments et celle des terrains, ce lien n'était pas « direct et immédiat ». Vos Annemingen interjette un pourvoi devant la Cour de cassation qui pose une question préjudicielle à la Cour de justice.

Droit à déduction entier, même si un tiers en profite

La Cour de justice répond que lorsqu'un tiers (en l'espèce le propriétaire du terrain) tire également un avantage des services rendus à l'assujetti (le constructeur des appartements), ceci ne peut avoir pour effet de limiter l'étendue du droit à déduction de cet assujetti. Cependant, cette déduction n'est possible que :

- si l'avantage que le tiers tire de cette prestation de services est accessoire par rapport aux besoins de l'assujetti, dans son intérêt propre ;
- les frais supportés par le promoteur entretiennent un lien direct et immédiat avec les opérations taxées du promoteur.

La Cour observe que la possibilité qu'a le promoteur de répercuter sur le propriétaire des terrains une partie des dépenses qu'il a encourues constitue bien un indice selon lequel ces dépenses ne se rapportent pas à l'opération de construction des appartements, mais à la vente des terrains par le tiers. Toutefois, cet élément n'est pas, à lui seul suffisant pour rejeter le droit à déduction.

Quid des litiges en cours ?

Sauf peut-être pour le fisc et la Cour d'appel de Gand, la position de la Cour de Justice n'est pas une surprise. Les conséquences sont très importantes et nous les avons déjà décrites dans *TaxWin Analyses* du 2 août 2019. Un assujetti peut se retrouver face à trois types de situation :

i) l'administration aurait déjà refusé la déduction à la suite d'un contrôle

Dans ce cas, l'assujetti pourrait encore introduire une action devant les tribunaux pendant une période de 3 ans à partir du 31 janvier qui suit l'année au cours de laquelle l'administration a rejeté le droit à déduction (art. 14, AR n° 4 d'exécution du Code TVA).

ii) l'assujetti n'a pas déduit la TVA depuis le 1^{er} janvier 2017

Cet assujetti pourra procéder à une régularisation (art. 81bis du Code TVA) jusqu'à la déclaration du mois de novembre 2020 à déposer au plus tard le 20 décembre 2020, en demandant expressément une restitution, quitte à ce que l'administration refuse. Un nouveau délai de 3 ans est alors ouvert pour permettre à l'assujetti de contester la position administrative.

iii) l'assujetti a marqué son accord sur un relevé de régularisation après le 1^{er} janvier 2016

La question sur la possibilité de revenir sur cet accord fait l'objet de discussions et mériterait certainement d'être soumise aux tribunaux. Dans un arrêt du 23 novembre 1996, la cour d'appel d'Anvers a estimé qu'un contribuable pouvait revenir sur un accord dès lors qu'il pouvait prouver l'existence d'une erreur de droit ou de fait.

Droit à déduction et lien direct et immédiat

Depuis de nombreuses années, les cours d'appels de Liège et de Gand font une application des règles de droit à déduction influencée par le texte de l'article 45 du Code belge de la TVA. Or celui-ci ne transpose pas correctement l'article 168 de la Directive TVA (voir notre étude : « Le lien direct et immédiat », in *Les Dialogues de la Fiscalité, Anno 2012*, Larcier, pp. 325 et suivantes ; *TaxWin Hebdo*, 6 octobre 2012). Selon l'article 45 du Code TVA (qui date encore de la loi du 3 juillet 1969) n'est déductible que la TVA grevant des acquisitions de biens et services utilisés pour effectuer des opérations taxées et des opérations exemptées donnant droit à déduction. En revanche, selon l'article 168 de la directive TVA, une TVA sur les frais est déductible dès lors que l'assujetti affecte des biens et services « pour les besoins de ses opérations taxées ». Si le Code vise des opérations spécifiques, la Directive autorise

la déduction en fonction de ce que l'assujetti effectue des opérations taxées ou non. La nuance est fine, mais elle explique pourquoi l'administration et des juges se sont cru autorisés à intervenir dans les choix économiques des entreprises.

Si la Cour de justice s'est à de nombreuses reprises référée à la notion de « lien direct et immédiat », c'est toujours lorsque l'acquéreur de biens et le prestataire de services effectuaient à la fois des opérations taxables (et donnant droit à déduction) et des opérations exemptées ou hors champ (ne donnant pas droit à déduction).

Il n'est donc pas surprenant que la Cour admette le principe d'un droit à déduction, quand bien même un service profite indirectement à un tiers. C'était d'ailleurs déjà une solution qui ressortait d'un arrêt de la Cour de cassation du 26 février 2010, *Les Grand Prés*. L'arrêt *Vos Aannemingen* de la Cour de justice devrait donc avoir un impact considérable, pour autant que l'administration en tire les conséquences dans ses commentaires.



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7
1160 Bruxelles - Brussel
Tél. : + 32 2 663.14.55
Fax : + 32 2 663.30.78
E-mail: ca@xirius.be
Website: <http://www.xirius.be>