

**Affaire C-405/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

24 mai 2019

**Juridiction de renvoi :**

Cour de cassation (Hof van Cassatie) (Belgique)

**Date de la décision de renvoi :**

26 avril 2019

**Partie demanderesse :**

Vos Aannemingen BVBA

**Partie défenderesse :**

État belge (Belgische Staat)

---

**Cour de cassation de Belgique (Hof van Cassatie van België)**

**Arrêt**

[OMISSIS]

**VOS AANNEMINGEN bvba** [sprl], ayant son siège à 9000 Gand [Belgique],

[OMISSIS]

demanderesse,

[OMISSIS]

**contre**

**ÉTAT BELGE (BELGISCHE STAAT)**, représenté par le ministre des Finances  
(minister van Financiën), ayant son cabinet à 1000 Bruxelles [Belgique],

[OMISSIS]

défendeur,

[OMISSIS] [Or. 2] [OMISSIS]

## I. PROCÉDURE DEVANT LA COUR

Le pourvoi en cassation est dirigé contre l'arrêt du hof van beroep te Gent (cour d'appel de Gand) du 28 novembre 2017.

[OMISSIS] [déroulement de la procédure]

## II. FAITS

Les éléments de fait pertinents suivants ressortent des pièces que la Cour peut prendre en compte :

- la demanderesse a pour seule l'activité économique la construction et la vente d'immeubles à appartements. Dans le cadre de cette activité économique, la demanderesse construit des immeubles à appartements sur des terrains qui sont la propriété de tiers. Les appartements sont ensuite offerts à la vente par la demanderesse et, dans ce contexte, celle-ci expose des frais de publicité et des frais administratifs et paie des commissions à des agents immobiliers. Dans le cadre des actes de vente des appartements, la demanderesse intervient en tant que vendeur du bâtiment, tandis que le propriétaire du terrain intervient en tant que vendeur du terrain ;
- la TVA qui grève les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions des agents immobiliers a été déduite, dans son intégralité, par la demanderesse ;
- à la suite d'un contrôle, l'administration a, s'agissant de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 1999 au 30 septembre 2001, adopté le point de vue selon lequel la TVA n'est déductible que dans la mesure où elle concerne la vente des bâtiments, et non dans la mesure où elle concerne la vente du terrain. Selon l'administration, il n'existe de droit à déduction qu'à concurrence d'un pourcentage qui est déterminé par application d'une fraction ayant comme numérateur le [Or. 3] prix du bâtiment et comme dénominateur le prix du bâtiment plus le prix du terrain ;
- l'administration a décerné une contrainte et la demanderesse a procédé au paiement, sous réserve de tous droits, d'un montant de 92 313,99 euros de TVA, augmenté des intérêts et amendes ;
- la demanderesse a, par la suite, formé opposition à la contrainte et réclamé le remboursement des montants payés ;
- par jugement du 21 mars 2016, le rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (tribunal de première instance de Flandre orientale) a fait droit à la demande de la demanderesse. Le rechtbank (tribunal) a, à cet égard, en substance, considéré que la publicité et les services d'agents immobiliers que la demanderesse a payés, compte tenu du fait que la vente du bâtiment et

- du terrain constitue une seule et même livraison, peuvent être considérés, dans leur ensemble, comme faisant partie des frais généraux de l'unique activité économique de la demanderesse, à savoir la construction d'appartements et la vente de ceux-ci à des tiers. En outre, le rechtbank (tribunal) a jugé que le fait que le propriétaire du terrain sur lequel les appartements de la demanderesse sont construits pourrait tirer un avantage des frais de publicité et des commissions doit être considéré comme accessoire par rapport aux besoins de la demanderesse ;
- l'administration fiscale a interjeté appel de ce jugement. Par l'arrêt attaqué du 28 novembre 2017, l'appel a été déclaré fondé et la demande initiale de la demanderesse n'a été déclarée fondée que partiellement, à savoir seulement en ce qui concerne l'amende administrative infligée.

### III. MOYEN DE CASSATION

La demanderesse invoque dans sa requête un moyen unique.

#### *Dispositions légales violées*

- *article 149 de la Constitution (Grondwet) ;*
- *articles 1319, 1320 et 1322 du code civil (Burgerlijk Wetboek) ;*
- *article 19, paragraphes 1 et 2, article 1068, paragraphe 1, et article 1138.3° du code judiciaire (Gerechtelijk Wetboek) ; [Or. 4]*
- *article 45, paragraphe 1, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) ;*
- *article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme [JO 1977, L 145, p. 1], avant son remplacement par 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] ;*
- *article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'arrêté royal n° 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde), tel qu'il existait avant sa modification par l'arrêté royal du 24 janvier 2015.*

**Décision attaquée**

[OMISSIS] [Or. 5]

[OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 6]

[OMISSIS] [déroulement de la procédure devant le rechtbank van eerste aanleg (tribunal de première instance) et étendue de l'appel]

3.

*Il n'est pas contesté que les frais dont la déduction a été, pour une partie, rejetée par le (défendeur) concernant tant la vente du terrain d'un tiers/propriétaire que la vente des bâtiments appartenant à la (demanderesse).*

*Dans la mesure où la (demanderesse) fait valoir qu'il suffit, pour la déduction de la TVA, qu'il existe un lien direct et immédiat avec les opérations taxées de la (demanderesse), par renvoi à l'arrêt du 8 février 2007 (Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, points 18 et 22) de la Cour de justice de l'Union européenne, l'argument de la (demanderesse) ne saurait être suivi.*

*La (demanderesse) méconnaît ainsi le fait qu'il est juridiquement possible de vendre séparément le terrain (d'un tiers) et le bâtiment (de la (demanderesse)), ce qui a, d'ailleurs, été le cas lors des opérations de vente concernées en l'espèce. En raison notamment de la renonciation par le propriétaire du terrain à son droit d'accession, il est créé une superposition de propriétés, chacune avec ses conséquences juridiques propres. En cas de vente conjointe du terrain et du bâtiment, par exemple, le propriétaire du terrain est tenu à la garantie pour les vices du terrain, tandis que, pour les vices du bâtiment, c'est la (demanderesse) qui est tenue à la garantie.*

*S'il existe bien en l'espèce un certain lien entre la vente des bâtiments et la vente du terrain, il ne s'agit pas du lien direct et immédiat visé.*

*Il y a également lieu de considérer que, étant donné que les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions pour la vente des immeubles à appartements concernent tant le bâtiment que le terrain (ce qui n'est pas contesté), la (demanderesse), lorsqu'elle acquitte, comme en l'espèce, l'ensemble de ces frais, pourrait facturer ou pourrait faire facturer une partie de ces frais [Or. 7] au propriétaire du terrain étant donné que les frais ont également été exposés en vue de la vente du terrain.*

*On ne peut affirmer que le propriétaire des terrains tire seulement un « avantage » (au sens de l'arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488 [...]) de la prise à sa charge, par la (demanderesse), des frais de publicité et des frais administratifs ainsi que des commissions pour la*

*vente des immeubles à appartements. Il s'agit de frais exposés pour la vente des terrains qui devraient normalement être supportés par le tiers/propriétaire. Une telle situation n'est pas comparable à la situation examinée par la Cour de justice de l'Union européenne, dans laquelle il s'agissait du transport de membres du personnel vers des chantiers (arrêt [du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East I,] C-[1]24/12, [EU:C:2013:488], précité, et arrêt du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491).*

*Les frais exposés ne sont pas non plus des frais généraux (de l'ensemble de l'activité économique) de la (demanderesse) qui, comme tels, sont répercutés dans les prix, comme la demanderesse le soutient à tort. Il s'agit, au contraire, de coûts exposés pour la vente de bâtiments et terrains spécifiques.*

[OMISSIS]

4.

*En l'espèce, les immeubles à appartements ont été vendus avec le terrain.*

*Le (défendeur) a, pour le calcul de la partie de la TVA qui était déductible, multiplié la TVA totale par la fraction :*

*prix du bâtiment*

---

*prix du bâtiment + prix du terrain*

*Cela est conforme à l'article 45 du code de la TVA (btw-wetboek), selon lequel l'assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable les taxes ayant grevé les biens et services qui lui ont été fournis, dans la mesure où il utilise ces biens pour effectuer les opérations énumérées dans ladite disposition. Le mode de calcul appliqué par le (défendeur) est le plus proche de la réalité, est objectif et respecte le principe de destination et le principe de neutralité en matière de TVA ».*

## **Griefs**

### **Sur la première branche**

*1. En vertu de l'article 45, paragraphe 1, 1<sup>o</sup>, du code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, en abrégé, le « code de la TVA ») (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) (btw-wetboek), l'assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable les taxes ayant grevé les biens et [Or. 8] services qui lui ont été fournis, dans la mesure où il utilise ces biens et services pour effectuer des opérations taxées.*

*L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'arrêté royal n<sup>o</sup> 3, du 10 décembre 1969, relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après désigné, en abrégé, l'« A.R. n<sup>o</sup> 3 du 10 décembre 1969 ») (K.B. nr 3 van*

10 december 1969 ) prévoit que ne sont en aucun cas déductibles les taxes grevant les biens et les services qu'un assujetti destine à un usage privé ou à des fins autres que celles qui relèvent de son activité économique.

L'article 45 du code de la TVA constitue la transposition en droit belge de l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.

La Cour de justice a précisé que :

- l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit ; le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction ;

- un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit ; de tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (notamment arrêts du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, points 27 à 29 ; du 22 octobre 2015, *Sveda*, C-12[6]/14, EU:C:2015:712, points 27 à 29 ; du 18 juillet 2013, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, points 27 et 28 ; du 21 février 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, points 19 et 20, et du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, points 23 et 24).

### **Sur la première sous-branche**

1. Dans le cadre du critère du lien direct et immédiat entre :

- une opération particulière en amont et

- une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction

il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations concernées et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de [Or. 9] l'assujetti. L'existence d'un tel lien doit ainsi être appréciée au regard du contenu objectif de l'opération en question (arrêts du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria*

*Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 31, et du 22 octobre 2015, Sveda, C-12[6]/14, EU:C:2015:712, point 29).*

*Si une opération en amont sert toutefois objectivement la finalité de l'exécution de certaines opérations en aval d'un assujetti ou de l'ensemble d'entre elles, il existe alors également entre les deux un lien direct et immédiat (conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Sveda, C-126/14, EU:C:2015:254, point 45).*

*Aux fins de répondre à la question de savoir si la demanderesse peut déduire la taxe en amont qu'elle a acquittée pour les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions, il y a donc lieu de déterminer s'il existe un lien direct et immédiat entre, d'une part, les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions qui ont été payés par la demanderesse et, d'autre part, l'activité économique, à savoir la vente de bâtiments, ou l'opération en aval taxée effectuée par la demanderesse.*

*Le seul élément déterminant est le rapport objectif entre les prestations effectuées en amont et l'activité économique imposable de l'assujetti en aval (arrêt du 21 février 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, point 32).*

*Le fait qu'un tiers profite aussi du service exécuté en amont ne saurait justifier que le droit à déduction correspondant à celui-ci soit refusé à l'assujetti si l'existence d'un tel lien direct et immédiat est établie (arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 35).*

*N'est, dès lors, pas déterminante et ne constitue pas un motif légitime pour refuser à l'assujetti le droit à déduction, l'existence, ou non, d'un lien entre l'activité économique imposable de l'assujetti et l'activité de ce tiers.*

*La demanderesse avait fait valoir que les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions ont un lien direct et immédiat avec l'exploitation de son activité économique consistant en la vente de bâtiments neufs et que, par conséquent, la déduction intégrale de la taxe en amont est justifiée [OMISSIS]. Le droit à déduction n'a pas été tiré d'« un certain » lien entre la vente de bâtiments neufs et la vente du terrain.*

*L'appelrechter (juge d'appel) n'était ainsi pas fondé, en droit, à refuser le droit à déduction intégrale de la taxe en amont grevant les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions pour la vente d'immeubles à appartements construits par la demanderesse sur les terrains de tiers au motif :*

*- que l'argument de la demanderesse ne saurait être suivi dans la mesure où elle fait valoir qu'il suffit, pour la déduction de la TVA, qu'il existe un lien direct et immédiat avec les opérations taxées de la demanderesse ;*

*- que la demanderesse méconnaît ainsi le fait qu'il est juridiquement possible de vendre séparément le terrain (d'un tiers) et le bâtiment (de la demanderesse), ce*

*qui est d'ailleurs le cas lors des opérations de vente concernées en l'espèce. En raison notamment de la renonciation par le propriétaire [Or. 10] du terrain à son droit d'accession, il est créé une superposition de propriétés, chacune avec ses conséquences juridiques propres. En cas de vente conjointe du terrain et du bâtiment, par exemple, le propriétaire du terrain est tenu à la garantie pour les vices du terrain, tandis que, pour les vices du bâtiment, c'est la (demanderesse) qui est tenue à la garantie ;*

*- que si, en l'espèce, il existe bien un certain lien entre la vente des bâtiments et la vente du terrain, il ne s'agit pas du lien direct et immédiat visé [OMISSIS].*

*Le fait qu'il soit juridiquement possible de vendre séparément le terrain d'un tiers et le bâtiment de la demanderesse et que, en l'espèce, il existe bien « un certain » lien entre la vente des bâtiments et la vente du terrain, ne constitue pas un motif légitime pour refuser à la demanderesse le droit à déduction intégrale de la taxe en amont grevant les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions qu'elle a exposés en amont pour vendre en aval les bâtiments lui appartenant. À cette fin, il y avait, en effet, lieu de déterminer s'il existait un lien direct et immédiat entre, d'une part, ces frais et, d'autre part, la vente des bâtiments par la demanderesse dans le cadre de son activité économique.*

*En effet, ce lien direct et immédiat ne pouvait, en droit, être rejeté au simple motif qu'il existe bien « un certain » lien entre la vente des bâtiments par la demanderesse et la vente du terrain par des tiers.*

*En refusant pour les motifs précités la déduction de l'intégralité de la taxe en amont grevant les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions, l'appelrechter (juge d'appel) a violé l'article 45, paragraphe 1, du code de la TVA et l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'A. R. n° 3 du 10 décembre 1969 ainsi que l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.*

### ***Sur la deuxième sous-branche***

*3.1. Dans le cadre du critère du lien direct et immédiat entre :*

- une opération particulière en amont et*
- une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction*

*il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations concernées et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti. L'existence d'un tel lien doit ainsi être appréciée au regard du contenu objectif de l'opération en question (arrêts du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate*



*Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 31, et du 22 octobre 2015, Sveda, C-12[6]/14, EU:C:2015:712, point 29) [Or. 11].*

*Le fait qu'un tiers profite aussi dudit service ne saurait justifier que le droit à déduction correspondant à celui-ci soit refusé à l'assujetti si l'existence d'un tel lien direct et immédiat est établie (arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 35).*

*Si une opération en amont est objectivement effectuée pour l'exécution de certaines activités en aval imposables de l'assujetti ou de l'ensemble d'entre elles (1), qu'en outre, un tiers profite, lui aussi, de cette opération (2) et que ce tiers aurait normalement dû prendre à sa charge une partie des dépenses pour cette opération (3), l'assujetti peut néanmoins déduire, dans son intégralité, la taxe en amont grevant ces dépenses, à condition que l'avantage personnel que le tiers en tire n'apparaisse que comme étant accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de l'assujetti (en ce sens : arrêts du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, points 29 et 30, et du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, point 33).*

*La réponse à la question de savoir si la fourniture, à titre gratuit, d'un bien ou d'une prestation de services à un tiers est effectuée pour les besoins de l'entreprise de l'assujetti n'est pas tributaire de la nature de la relation juridique existant entre l'assujetti et ce tiers (arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, point 34).*

*3.2. Dans ses conclusions de synthèse, la demanderesse avait expressément soutenu que l'avantage personnel du tiers/propriétaire était accessoire par rapport aux besoins de son activité économique.*

*La demanderesse a, plus précisément, fait valoir ce qui suit :*

*« Les frais de publicité ont, eux aussi, pour des motifs évidents, un lien direct et immédiat avec l'activité susmentionnée de vente de bâtiments neufs et, par conséquent, la déduction intégrale de la taxe en amont est également justifiée ici.*

*Le (défendeur) affirme toutefois que, dans les diverses annonces publicitaires, l'attention est également portée à la situation des appartements, ce qui, selon (lui), fait que ces opérations entrantes, à savoir les frais de publicité, étaient également destinées par la (demanderesse) à une finalité autre que celle de son activité économique de vente de bâtiments neufs. En raison de cette attention portée à la situation de l'appartement, le (défendeur) se sent fondé à procéder à une limitation du droit à déduction lié à ces frais de publicité.*

*La (demanderesse) ne saurait nullement se déclarer d'accord avec ce point de vue de l'administration quant à la déduction de la taxe en amont liée aux frais de publicité. L'attention portée à la situation d'un appartement est, en effet, nécessaire pour exploiter l'activité économique, soumise à la TVA, de la (demanderesse), à savoir la vente de bâtiments neufs. Sur la base d'une publicité*

*dans laquelle toute référence à la situation de l'appartement fait défaut, aucune personne ne procédera, en effet, à l'achat d'un bâtiment neuf. [Or. 12]*

*[OMISSIS] [exemples d'annonces publicitaires sans référence à la situation [de l'appartement]]*

*La (demanderesse) maintient ainsi sa position selon laquelle, sans référence dans la publicité à la situation de l'appartement, il n'y aurait aucune réalisation de l'activité économique de la (demanderesse). C'est précisément la référence à la situation qui rend possible la vente même d'appartements, plus encore, c'est précisément la référence à un cadre environnant situé favorablement qui permet au vendeur d'un bâtiment de demander un prix supérieur pour son bâtiment et donc de réaliser encore mieux son activité économique de vente de bâtiments.*

*5. Conclusion : Tant la publicité concernée que les frais « d'intermédiation » concernés relèvent incontestablement de la propre activité économique de la (demanderesse), à savoir la vente des immeubles à appartements, qui est une activité soumise à la TVA.*

*Il existe un lien clair et direct entre les frais concernés et l'activité de la (demanderesse) de sorte qu'il est satisfait, de ce seul fait, aux conditions de l'article 45 du code de la TVA.*

*La taxe en amont qui grève ces frais est donc intégralement déductible. »*

*[OMISSIS].*

*Dans ses conclusions de synthèse, la demanderesse avait ainsi expressément fait valoir que les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions présentaient, pour des raisons évidentes, un lien direct et immédiat avec son activité imposable de vente des bâtiments*

*étant donné que :*

*- le défendeur affirme que, dans les diverses annonces publicitaires, l'attention porte également sur la situation des appartements ; [Or. 13]*

*- l'attention portée à la situation d'un appartement est nécessaire pour exploiter l'activité économique, soumise à la TVA, de la demanderesse, à savoir la vente de bâtiments neufs, étant donné qu'aucune personne ne procède à l'acquisition d'un bâtiment neuf sur la base d'une annonce publicitaire dans laquelle toute référence à la situation de l'appartement fait défaut ;*

*- par conséquent, sans référence dans la publicité à la situation de l'appartement, il n'y aurait aucune réalisation de l'activité économique de la demanderesse et c'est précisément la référence à un cadre environnant situé favorablement qui permet à la demanderesse de demander un prix supérieur pour son bâtiment et donc de réaliser encore mieux son activité économique ;*

- de sorte que la taxe en amont qui grève ces frais est intégralement déductible [OMISSIS].

La demanderesse s'était également référée en la matière aux arrêts *Fillibeck* et *AES-3C* [arrêts du 16 octobre 1997, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491, et du 18 juillet 2013, *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488] de la Cour de justice et en avait déduit que l'avantage procuré indirectement à des tiers ne peut être considéré comme des services fournis à titre gratuit, mais que l'avantage est accessoire par rapport à l'intérêt de l'assujetti [OMISSIS].

L'appelrechter (juge d'appel) n'a pas répondu à ce moyen exprès et motivé, de sorte qu'il n'a pas motivé régulièrement sa décision et a violé l'article 149 de la Constitution.

3.3. Sans répondre à ce moyen, l'appelrechter (juge d'appel) ne pouvait pas non plus justifier en droit sa décision, en se bornant à considérer :

- que, étant donné que les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions pour la vente des immeubles à appartements concernent tant le bâtiment que le terrain [...], la (demanderesse), lorsqu'elle acquitte, comme en l'espèce, l'ensemble de ces frais, pourrait facturer ou faire facturer une partie de ces frais au propriétaire du terrain étant donné que les frais ont également été exposés en vue de la vente du terrain ;

- on ne peut affirmer que le propriétaire des terrains tire seulement un « avantage » de la prise à sa charge, par la demanderesse, des frais de publicité et des frais administratifs ainsi des commissions pour la vente d'immeubles à appartements ; il s'agit de frais exposés pour la vente des terrains qui devraient normalement être supportés par le tiers/propriétaire [OMISSIS].

En rejetant le droit de la demanderesse à la déduction intégrale de la taxe en amont pour les motifs précités, l'appel rechter (juge d'appel) s'est borné à fonder sa décision sur la relation juridique entre la demanderesse et le tiers/propriétaire ainsi que sur la considération selon laquelle les frais devraient normalement être supportés par le tiers/propriétaire, alors que la demanderesse [OMISSIS] avait expressément fait valoir qu'elle ne pouvait pas réaliser son activité économique sans faire référence dans sa publicité à la situation de l'appartement et que c'est précisément cette référence qui rend possible la vente de l'appartement [Or. 14], de sorte qu'il existe un lien clair et direct entre les frais concernés et l'activité de la demanderesse et il est ainsi satisfait à l'article 45 du code de la TVA.

Sans réfutation de ce moyen dans lequel la demanderesse avait également fait valoir que l'avantage personnel pour le tiers/propriétaire était seulement accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de la demanderesse, l'arrêt attaqué ne pouvait pas justifier en droit sa décision.

En refusant la déduction de l'intégralité de la taxe en amont grevant les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions, en raison de la

*relation juridique entre la demanderesse et le tiers/propriétaire et du fait qu'une partie de ces frais devrait normalement être supportée par le tiers – propriétaire, alors que l'avantage personnel de ce tiers/propriétaire est seulement accessoire par rapport aux besoins [nécessaires] de l'entreprise de la demanderesse, l'appelrechter (juge d'appel) a violé l'article 45, paragraphe 1, du code de la TVA et l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'A.R. n° 3 du 10 décembre 1969 ainsi que l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.*

#### **Sur la troisième sous-branche**

*4. Dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien ou un service, utilise le bien ou le service pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien (arrêts du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 27, et du 22 octobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, point 18).*

*L'appelrechter (juge d'appel) n'a pas justifié en droit sa décision en considérant que les frais exposés ne sont pas non plus des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique de la demanderesse qui sont, comme tels, répercutés dans les prix, mais qu'il s'agit, au contraire, de « frais exposés pour la vente de bâtiments et terrains spécifiques » [OMISSIS].*

*Dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un service, utilise ce service pour des opérations spécifiques dans le cadre de ses activités économiques, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit service, même si elle ne concerne pas des frais généraux mais des frais spécifiques.*

*L'appelrechter (juge d'appel) ne pouvait ainsi pas refuser en droit la déduction de l'intégralité de la taxe en amont grevant les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions pour la vente d'immeubles à appartements au motif qu'il s'agirait de frais exposés pour la vente de bâtiments et terrains spécifiques.*

*Le droit à déduction de l'intégralité de la taxe en amont existe, en effet, non seulement lorsque les frais grevant les services concernés font partie des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, mais également pour les frais qui concernent la vente de bâtiments et terrains spécifiques étant donné que les activités imposables de la demanderesse consistaient en la vente de bâtiments et que les frais, dans la mesure où ils concernaient [Or. 15] la vente de terrains, procuraient un avantage personnel au tiers/propriétaire qui était seulement accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de la demanderesse,*

*comme exposé dans le cadre de la deuxième sous-branche de la première branche, dont le contenu est réputé ici intégralement et expressément reproduit.*

*En refusant, pour les motifs précités la déduction de l'intégralité de la taxe en amont grevant les frais de publicité et les frais administratifs ainsi que les commissions, l'appelrechter (juge d'appel) a violé l'article 45, paragraphe 1, du code de la TVA et l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'A.R. n° 3 du 10 décembre 1969 ainsi que l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.*

### **Sur la deuxième branche**

*[OMISSIS] [Or. 16] [OMISSIS] [Selon la demanderesse en cassation, l'appelrechter (juge d'appel) a commis un excès de pouvoir.]*

### **Sur la première sous-branche**

*[OMISSIS] [La demanderesse en cassation fait valoir que l'appelrechter (juge d'appel) a méconnu la force probante de la requête d'appel.]*

### **Sur la deuxième sous-branche**

*[OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS] [Or. 18] [OMISSIS] [La demanderesse en cassation fait valoir que l'appelrechter (juge d'appel), en décidant que les frais exposés ne constituent pas des frais généraux de l'ensemble de l'activité économique de la demanderesse, s'est prononcé sur un point en litige dont il n'était pas saisi].*

### **Sur la troisième branche**

*4.1. Conformément à l'article 149 de la Constitution, tout jugement est motivé.*

*En vertu de cette disposition constitutionnelle, le juge est tenu de répondre à tous les moyens précis et pertinents que les parties ont régulièrement invoqués dans leurs conclusions de synthèse au soutien de leur demande ou défense.*

*4.2. Dans ses conclusions de synthèse, la demanderesse a fait valoir, à titre subsidiaire, que pour l'hypothèse où le hof van beroep (cour d'appel) considérerait qu'il n'existe aucun lien direct et immédiat entre les frais concernés et les activités de la demanderesse soumises à la TVA, la partie non déductible de la TVA doit être calculée par rapport à la valeur des services de publicité et d'intermédiation, et non par rapport au prix de vente des terrains étant donné que les activités de la demanderesse ne consistaient pas en la vente de terrains.*

*La demanderesse a indiqué à cet égard ce qui suit :*

**1.**

*Il ressort du procès-verbal du 17 octobre 2002 que le (défendeur) a calculé le pourcentage des frais pour lesquels il existe un droit à déduction de la taxe en amont dans le chef de la (demanderesse) au moyen d'une fraction ayant comme dénominateur, le prix total, tant du terrain que du bâtiment, et comme numérateur, la valeur du bâtiment (obtenue en déduisant de la valeur totale la valeur du terrain).*

*Bien que le (défendeur) se fonde, aux fins du rejet (partiel) de la déduction de la TVA, sur l'article 45 du code de la TVA et sur l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'A.R. n° 3 du 10 décembre 1969, (il) cherche inspiration, pour le [Or. 19] mode de calcul de la TVA non déductible, à l'article 46 du code de la TVA (assujetti mixte) et, plus précisément, dans la circulaire n° 1[7]/1975, qui explique le mode de calcul de l'article 46 du code de la TVA pour des assujettis mixtes qui vendent tant des bâtiments que des terrains.*

*L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de l'A.R. n° 3 prévoit, en effet, – en exécution de l'article 45 du code de la TVA – que lorsqu'un bien/service est destiné à être affecté à des fins autres que celles qui relèvent de l'activité économique de l'assujetti, le droit à déduction est exclu dans la mesure de cette affectation et que cette mesure est à déterminer par l'assujetti sous le contrôle de l'administration.*

*2. Comme il a déjà été indiqué ci-avant, le (défendeur) reproche à la (demanderesse) de n'avoir répercuté aucune partie des frais de publicité exposés sur les propriétaires du terrain, qui tiraient (indirectement) également un avantage des frais exposés par la (demanderesse). Le (défendeur) voit ainsi dans ces éléments des « services à titre gratuit » qui ont été fournis par la (demanderesse) aux propriétaires des terrains et, aux yeux de l'administration, cette activité n'est, en raison du caractère « gratuit » de ces services, pas soumise au régime de la TVA. La (demanderesse) exerce, par conséquent, d'une part, son activité économique soumise à la TVA, la vente de bâtiments, et, d'autre part, une activité non économique par la fourniture de services « à titre gratuit » aux propriétaires du terrain, à savoir la promotion du terrain.*

*Ni la sixième directive, qui était applicable à l'époque des faits, ni la législation belge ne comportent toutefois de règles ayant pour objet les méthodes ou les critères que les États membres sont tenus d'appliquer lorsqu'ils adoptent des dispositions permettant une ventilation des montants de TVA acquittés en amont selon que les dépenses correspondantes se rapportent à des activités économiques ou à des activités non économiques (à savoir lorsqu'il s'agit d'un assujetti partiel). Selon la Cour de justice, il appartient aux États membres, afin que les assujettis puissent effectuer les calculs nécessaires, d'établir des méthodes et des critères appropriés à cette fin, dans le respect des principes qui sous-tendent le système commun de TVA. En particulier, les mesures que les États membres sont appelés à adopter à cet égard doivent respecter le principe de la neutralité fiscale sur lequel repose le système commun de la TVA [arrêt du 13 mars 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, points 33, 34 et 36].*



*En d'autres termes, le (défendeur) estime que le montant total des opérations effectuées par l'intéressée (demanderesse) est égal au prix de vente total, à l'exclusion de la TVA, des bâtiments et des terrains.*

*Pour l'exprimer autrement encore, l'administration fait comme si la (demanderesse) vendait des terrains.*

*Il ressort, à suffisance, des faits que tel n'est pas le cas. La (demanderesse) ne vend aucun terrain, les seules opérations (services) qui n'entrent soi-disant pas dans sa propre activité économique sont le fait de faire (gratuitement) de la publicité pour des terrains d'autres personnes par des publications et des intermédiaires.*

*Comme il a déjà été exposé ci-avant, l'activité non économique de la (demanderesse) consiste, dans l'opinion de l'administration, ainsi en des services « à titre gratuit » à des tiers (les propriétaires de terrains), [Or. 21] en faisant de la publicité et en exposant des frais de vente qui concernerai[en]t en partie les terrains et en ne répercutant pour eux aucun frais. C'est ainsi la valeur de ces services fournis qui doit être ajoutée à la valeur de son activité économique (la vente de bâtiments) pour connaître la valeur totale de toutes les opérations effectuées par la (demanderesse). C'est cette valeur totale qui doit être utilisée dans le dénominateur de la fraction appliquée, comme suit*

*Prorata : vente bâtiments*

*vente bâtiments + fourniture de services à titre gratuit*

*La contre-valeur des services fournis « à titre gratuit » est, dans celui-ci, la partie des frais de publicité et commissions qui concerne la promotion de la vente (par un tiers) des terrains. C'est, par conséquent, cette valeur qui doit être ajoutée à la valeur des opérations soumises à la TVA effectuées par la (demanderesse) (à savoir la vente des bâtiments) dans le dénominateur de la fraction. Cela donne, concrètement, lieu à la fraction à appliquer suivante*

*Prorata : vente bâtiments*

*vente bâtiments [+] (frais de publicité x vente terrain*

*et commissions vente bâtiments et terrain*

*5. Copier intégralement le mode de calcul contenu dans la circulaire n° 17/1975, comme le (défendeur) le fait en l'espèce, n'est, par conséquent, pas correct. Le mode de calcul précité est, en effet, prévu pour des assujettis (mixtes), qui exercent, d'une manière habituelle, la double activité consistant, d'une part, à céder ou ériger des bâtiments pour le compte de tiers et, d'autre part, à vendre des terrains ou des parts indivises de terrains.*



*Le mode de calcul n'est, dès lors, pas prévu pour des assujettis mixtes, qui d'une part, cèdent/érigent des bâtiments pour des tiers et, d'autre part, fournissent des services à titre gratuit.*

*Étant donné qu'il n'est pas contesté que le (défendeur) \* ne vend aucun terrain, mais seulement des bâtiments neufs, on peut difficilement appliquer le même prorata que s'il le faisait. La (demanderesse) met, en d'autres termes, sur le même plan l'activité de fourniture de services à titre gratuit et l'activité de vente de terrains.*

*6. Concrètement, l'application du prorata appliqué par le (défendeur) a pour résultat que seule une déduction de la TVA à concurrence de 660 624,10 BEF ou de 16 376,44 EUR peut être refusée à la (demanderesse), comme cela ressort des calculs joints.*

*[OMISSIS]*

*4.3. La demanderesse a ainsi fait valoir dans ses conclusions de synthèse que la partie non déductible de la TVA devait être calculée par rapport à la valeur des services de publicité et [Or. 22] d'intermédiation, et non par rapport au prix de vente des terrains, étant donné que ses activités ne consistaient pas en la vente de terrains.*

*En se bornant à décider que le mode de calcul appliqué par l'administration est le plus proche de la réalité, (est) objectif et (respecte) le principe de destination et le principe de neutralité en matière de TVA, l'arrêt attaqué a tout simplement ignoré la défense motivée de la demanderesse, sans répondre aux moyens sur lesquels elle était fondée. L'appelrechter (juge d'appel) n'a donc pas motivé régulièrement l'arrêt attaqué [OMISSIS].*

***Sur la quatrième branche***

*[OMISSIS] [Or. 23] [Selon la demanderesse en cassation, l'appelrechter (juge d'appel) a omis de statuer sur sa demande de remboursement de l'amende administrative de 9 230,00 EUR ainsi que sur sa demande tendant également à la condamnation du défendeur à lui verser les intérêts judiciaires sur ce montant à compter du 29 décembre 2005].*

\* Ndt : Il y a vraisemblablement lieu de lire « la demanderesse ».

#### IV. LA DÉCISION DE LA COUR [HOF]

##### *Appréciation*

##### *Sur la seconde branche*

##### *Sur la première sous-branche*

- 1 [OMISSIS] [Selon la juridiction de renvoi, la sous-branche, qui invoque la méconnaissance de la force probante, manque en fait]

##### *Sur la deuxième sous-branche*

- 2 [OMISSIS].
- 3 [OMISSIS] [Or. 24] [OMISSIS].
- 4 [OMISSIS] [Selon la juridiction de renvoi, cette sous-branche ne peut être accueillie étant donné que l'appelrechter (juge d'appel) a justifié sa décision en droit et pouvait, sans se prononcer sur un point en litige dont il n'était pas saisi, juger que les frais mentionnés ne doivent pas être considérés comme des frais généraux.]

##### *Sur la première branche*

##### *Sur la deuxième sous-branche*

- 5 La sous-branche soutient que lorsqu'une opération en amont est objectivement effectuée pour l'exécution de certaines activités en aval imposables de l'assujetti ou de l'ensemble d'entre elles, l'assujetti peut déduire, dans son intégralité, la taxe payée en amont, même si un tiers profite, lui aussi, de cette opération et que ce tiers aurait normalement dû prendre à sa charge une partie de la dépense, à condition que l'avantage personnel pour le tiers soit accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de l'assujetti.

La sous-branche fait grief à l'arrêt attaqué de n'avoir pas répondu à la défense selon laquelle l'avantage procuré indirectement aux propriétaires de terrains est accessoire par rapport à l'intérêt de l'assujetti. Elle fait également valoir que l'appelrechter (juge d'appel) ne pouvait, sans répondre à cette défense, justifier en droit sa décision, en se bornant à considérer que la demanderesse pouvait facturer une partie des frais aux propriétaires des terrains et qu'il s'agissait de frais qui devraient normalement être supportés par le propriétaire du terrain.

- 6 En vertu de l'article 45, paragraphe 1, 1<sup>o</sup>, du code de la TVA, l'assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable les taxes ayant grevé les biens et services

qui lui ont été fournis, dans la mesure où il utilise ces biens et services pour effectuer des opérations taxées.

Cette disposition constitue la transposition de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des **[Or. 25]** législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.

- 7 Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant des biens et services acquis en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (voir, notamment, arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 57).

Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (voir, notamment, arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 58).

- 8 Dans son arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, se référant à l'arrêt du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, que la sixième directive 77/388/CEE doit être interprétée en ce sens que le transport gratuit de salariés, assuré par l'employeur entre leur domicile et leur lieu de travail, satisfait en principe des besoins privés des salariés et sert donc des fins étrangères à l'entreprise, de sorte qu'il n'existe, en principe, aucun droit à déduction de la TVA grevant ces services de transport. Cependant, lorsque les exigences de l'entreprise, eu égard à certaines circonstances particulières, telles que la difficulté de recourir à d'autres moyens de transport convenables et les changements de lieu de travail, commandent que le transport des salariés soit assuré par l'employeur, cette prestation ne saurait être considérée comme étant **[Or. 26]** effectuée à des fins étrangères à l'entreprise [et], dans ce cas, la TVA grevant les services de transport peut être déduite (point 29). La Cour a, en outre, rappelé que le fait que le personnel puisse tirer un avantage d'une prestation de services offerte par l'employeur, que celui-ci effectue dans l'intérêt de l'entreprise, doit être considéré comme étant accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise (point 33).

- 9 Dans son arrêt du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui correspond à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la directive 77/388/CEE, doit être interprété en ce sens qu'un assujetti a le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont pour une prestation de services consistant à construire ou à améliorer un bien immobilier dont un tiers est propriétaire, lorsque ce dernier bénéficie à titre gratuit du résultat de ces services et que ceux-ci sont utilisés tant par cet assujetti que par ce tiers dans le cadre de leurs activités économiques, dans la mesure où lesdits services n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour permettre audit assujetti d'effectuer des opérations taxées en aval et où leur coût est inclus dans le prix de ces opérations.
- 10 Ces arrêts, qui concernent, certes, également des situations dans lesquelles un tiers tire un avantage d'un service acquis par l'assujetti en amont, ne permettent pas de déterminer avec certitude si la position juridique défendue par la demanderesse dans la sous-branche est correcte et si, par conséquent, dans une situation telle qu'en l'espèce, la TVA grevant les frais de publicité, les frais administratifs et les commissions d'agents immobiliers exposés par la demanderesse lors de la vente des appartements peut, dans son intégralité, être déduite, même si les propriétaires des terrains profitent, eux aussi, de ces dépenses et que celles-ci pouvaient, en partie, être répercutées sur eux, à condition qu'il soit établi que l'avantage pour les propriétaires de terrains est accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de la demanderesse.
- 11 La Cour considère, dès lors, qu'il apparaît nécessaire, avant de statuer, de déférer, conformément à l'article 267 TFUE, à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles formulées dans le dispositif du présent arrêt. **[Or. 27]**

### *Dispositif*

La Cour [Hof],

sursoit à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

*« 1. L'article 17 de la directive 77/388/CEE [du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme] doit-il être interprété en ce sens que la circonstance qu'un tiers profite, lui aussi, d'une dépense – comme il arrive lorsqu'un promoteur expose, dans le cadre de la vente d'appartements, des frais de publicité, des frais administratifs et des commissions d'agents immobiliers dont les propriétaires des terrains profitent eux aussi – ne s'oppose pas à ce que la TVA grevant ces frais puisse être déduite dans son intégralité, à condition qu'il soit établi qu'il existe un lien direct et*

*immédiat entre la dépense et l'activité économique de l'assujéti et que l'avantage pour le tiers est accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise de l'assujéti ?*

*2. Ce principe vaut-il également lorsqu'il ne s'agit pas de frais généraux, mais de frais imputables à des opérations en aval bien déterminées, soumises ou non à la TVA, comme en l'espèce la vente, d'une part, des appartements et, d'autre part, du terrain ?*

*3. La circonstance que l'assujéti a la possibilité/le droit de répercuter partiellement la dépense sur le tiers qui profite de celle-ci, mais ne la répercute pas, a-t-elle une incidence sur la question de la déductibilité de la TVA grevant ces frais ? »*

Cet arrêt a [OMISSIS] été prononcé en audience publique du 26 avril 2019 [OMISSIS]. [Or. 28]

DOCUMENT DE TRAVAIL