



# Déduction de la TVA avant d'avoir commencé à réaliser des opérations imposables

Jurisprudence publié le 05/09/2025, vu 144 fois, Auteur : [contrôle fiscal et impôts locaux](#)

**Un opérateur économique peut déduire la TVA ayant grevé des acquisitions de biens et services avant même d'avoir commencé de réaliser des opérations imposables**

**Déduction de la TVA avant même d'avoir commencé de réaliser des opérations imposables**

Un opérateur économique peut déduire la TVA ayant grevé des acquisitions de biens et services avant même **d'avoir commencé de réaliser des opérations imposables**

***L' article 4 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, doit être interprété en ce sens que***

***° lorsque l' administration fiscale a admis la qualité d' assujetti à la TVA d' une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d' une étude de rentabilité pour l' activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d' examiner dans quelle mesure l' activité envisagée est rentable, et que***

***° sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d' assujetti à la TVA ne peut pas être retirée à cette société avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l' activité économique envisagée n' a pas donné lieu à des opérations imposables.***

La jurisprudence permet la déduction immédiate de la TVA alors qu'une **activité économique** n'a donné lieu à aucune opération taxée ou qu'un bien reste inutilisé en raison de circonstances étrangères à la volonté de l'assujetti.

## **L'appréciation de l'intention de l'entrepreneur se fait à la date de la naissance du droit à déduction, la naissance du droit à déduction étant liée à l'exigibilité de la taxe déductible**

Un assujetti exerçant des activités économiques visant à ne réaliser que des opérations taxées est logiquement dispensé de démontrer le lien direct et immédiat entre chaque opération d'amont et une opération d'aval spécifique ouvrant droit à déduction

Ainsi, un jugement du TA Versailles a admis la déduction immédiate de la TVA sur les frais de prospection pétrolière en l'absence de succès des recherches, dès lors que ces frais ont été engagés pour **réaliser des opérations taxables**.

-

Un opérateur économique peut déduire la TVA ayant grevé des acquisitions de biens et services avant même **d'avoir commencé de réaliser des opérations imposables**, y compris dans l'hypothèse où pour des raisons indépendantes de sa volonté il ne les réalise pas, dès lors qu'il se présentait plausiblement comme ayant procédé à ces acquisitions en vue de la réalisation de telles opérations (CJCE 29 février 1996 aff. 110/94, Inzo ; CJCE 15 janvier 1998 aff. 37/95, Ghent Coal Terminal NV).

Les juridictions française et communautaire ont été amenées à statuer sur le sort du droit à déduction de la TVA grevant des frais lorsque les opérations afférentes à ces frais ne sont finalement pas réalisées ou ultérieurement annulées, en raison de circonstances indépendantes de la volonté des parties.

Aux termes de l'article 168 de la Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (« la Directive TVA »), transposé sous les articles 271 et suivants du Code général des impôts, la déduction de la TVA suppose que les dépenses grevées de TVA soient affectées aux besoins d'opérations taxables.

Le critère à retenir en la matière est le critère du « *lien direct et immédiat* » entre les dépenses d'amont soumises à TVA et les opérations taxées.

Ce texte a fait l'objet de précisions par la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE).

Celle-ci retient que « *le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques [...] quels que soient les buts ou les résultats de ces activités* » .

Ainsi la Cour a-t-elle pu justifier la déduction de la TVA ayant grevé des frais préparatoires exposés dans le cadre d'une activité économique future, pour peu que cette activité future constitue une activité soumise à TVA .

Dans ce contexte, il a été jugé que l'absence d'identification à la TVA en raison du commencement de l'activité ne doit pas priver l'assujetti de son droit à déduction, car « *le principe de neutralité interdit de distinguer entre les dépenses d'investissement effectuées avant l'exploitation effective d'une entreprise et celles réalisées au cours de ladite exploitation* ».

De là, la Cour en déduit que le droit à déduction ne peut être refusé *a posteriori* si l'activité ayant généré des frais a finalement été abandonnée.

Il en découle que le droit à déduction ne doit pas être soumis à une autre condition que l'affectation des dépenses aux besoins des opérations taxables, peu important que ces opérations ne soient *in fine* pas menées à leur terme.

Ce courant de jurisprudence communautaire a justifié la position retenue par la Cour administrative d'appel de Nancy dans un arrêt *Le Clos des Vignes* du 18 mai 2018.

Celle-ci a admis le maintien de la déductibilité de la TVA récupérée 6 ans auparavant lors de la conclusion d'une VEFA, dont le contrat a été ultérieurement annulé (l'immeuble nouvellement construit était impropre à la destination pour laquelle il était prévu).

L'administration fiscale avait refusé de rembourser le crédit de TVA né du reversement du prix de vente au vendeur au motif que la résolution de l'opération immobilière ne saurait pas conférer un droit au maintien de la déduction de la TVA d'amont.

Tel n'a pas été l'avis de la Cour d'appel, qui rappelle que, quand l'on se situe hors des cas de régularisation, la TVA ayant grevé des dépenses est déductible si ces dépenses sont exposées dans le cadre de l'activité taxable de l'assujetti.

Elle ajoute que le droit à déduction reste acquis même s'il s'avère qu'à terme, l'assujetti ne réalise pas les opérations qu'il envisageait en raison d'événements extérieurs à sa volonté, et en l'absence d'intentions frauduleuses ou abusives.

Cette solution française doit être rapprochée des conclusions de l'Avocat Général Kokott rendues

dans une affaire *Ryanair Ltd*, le 3 mai 2018, et portant sur la déductibilité de la TVA grevant des frais de conseil exposés dans le cadre d'une opération d'acquisition de titres finalement non réalisée.

**Il estime que seule doit être prise en compte l'intention d'exercer une activité économique.**

Ainsi, lorsque les dépenses initiées dans le cadre de l'activité l'étaient dans le but de poursuivre une activité économique, la TVA les ayant grevées doit rester déductible.

*Au niveau européen, la Directive du Conseil 77/388, art. 4 pose dans ses dispositions fiscales « Harmonisation des législations ; Taxes sur le chiffre d'affaires ; Système commun de taxe sur la valeur ajoutée ; Activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive »*

*La réalisation, par une société envisageant de commencer une activité économique, d'une étude de rentabilité .....*

*Même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, et l'administration fiscale doit, dans ce contexte, prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise de s'engager dans des activités soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.*

*Lorsque l'administration a admis la qualité d'assujetti à la taxe d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d'une étude de rentabilité pour l'activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de la disposition précitée, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable.*

**Compte tenu des principes de la sécurité juridique et de la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée quant à la charge fiscale de l'entreprise, et sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d'assujetti à la taxe ne peut pas être retirée à la société en cause avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de l'étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations imposables.**

**La décision CJCE du 29 février 1996 aff. 110/94, Inzo est particulièrement claire et pose bien les tenants et les aboutissants des principes de la sécurité juridique et de la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée quant à la charge fiscale de l'entreprise.**

**Nous la reprenons et la commentons ci-dessous.**

*Dans l'affaire C-110/94, ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgique) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre Intercommunale voor zeewaterontziltling (Inzo), en liquidation, et Belgische Staat, une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 2, 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 L 145, p. 1),*

**1**

*Par jugement du 5 avril 1994, parvenu à la Cour le 8 avril suivant, le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge a posé à la Cour, en vertu de l'article 177 du traité CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 2, 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 L 145, p. 1, ci-après la "directive").*

**2**

*Cette question a été soulevée dans le cadre d'une procédure d'opposition à une contrainte délivrée par l'administration belge à l'encontre de l'Intercommunale voor zeewaterontziltling, société anonyme en liquidation (ci-après l'"INZO"), en vue d'obtenir la restitution de la TVA que cette dernière a récupérée au titre de son droit à déduction.*

**3**

*L'article 4, paragraphes 1 et 2, de la directive dispose:*

*"1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.*

*2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence."*

**4**

*L' article 17, paragraphe 2, de la directive prévoit:*

*"Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l' assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:*

*a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont et lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;*

**5**

*Aux termes de l' article 18, paragraphe 4, "Quand le montant des déductions autorisées dépasse celui de la taxe due pour une période de déclaration, les États membres peuvent soit faire reporter l' excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu' ils fixent...".*

**6**

*Selon l' article 22, paragraphe 1, de la directive, "Tout assujetti doit déclarer le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d' assujetti".*

**7**

*L' INZO a été fondée en 1974 notamment par les provinces de Flandre-Occidentale et de Flandre-Orientale et un certain nombre de communes. Son objet social a été défini comme visant au développement et à l' exploitation de procédés relatifs au traitement de l' eau de mer et de l' eau saumâtre ainsi qu' à la transformation de ces eaux en eau potable en vue de leur distribution.*

**8**

*A cet effet, l' INZO a acquis certains biens d' équipement et a fait réaliser une étude sur la rentabilité du projet de construction d' une installation de dessalement d' eau. Pour ces activités, et notamment pour le travail d' étude, elle s' est acquittée de la TVA. Par la suite, cette taxe lui a été remboursée par l' administration fiscale en application de l' article 76 du code belge de la TVA.*

**9**

*En 1988, l' étude du projet ayant révélé de nombreux problèmes de rentabilité et quelques investisseurs s' étant retirés, le projet a été abandonné et l' INZO a été mise en liquidation. Elle n' a, par conséquent, jamais commencé l' activité envisagée.*

**10**

*En 1983, à l' occasion d' un contrôle fiscal, l' administration fiscale a constaté que l' INZO n' avait réalisé aucune opération imposable à la taxation. Elle lui a dès lors réclamé la restitution de la TVA récupérée par l' INZO entre 1978 et 1982, soit un montant de 4 913 001 BFR, majoré de 736 500 BFR d' amende et des intérêts moratoires.*

**11**

L' INZO s' est opposée à cette demande devant le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Se référant notamment à l' arrêt de la Cour du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), l' INZO a fait valoir qu' elle avait exprimé par des actes non équivoques sa volonté d' exécuter régulièrement des opérations imposables. A cet égard, elle a invoqué ses statuts et le fait qu' elle avait recruté du personnel, mis en place une organisation permettant la réalisation de son objet social et obtenu certains crédits.

## 12

Devant la juridiction de renvoi, l' administration fiscale a répliqué, pour l' essentiel, que l' INZO ne satisfaisait pas à la définition de la notion d' assujetti au sens des articles 4 et 17 de la directive. Selon elle, la commande du travail d' étude ne pouvait être qualifiée d' acte exprimant sans équivoque la volonté de l' INZO de passer ultérieurement à une phase commerciale, car ses statuts lui permettaient de se limiter à ce seul travail d' étude et ses associés s' étaient réservé le droit d' adopter, après l' exécution de ce travail d' étude, une décision négative à cet égard.

## 13

Dans ces conditions, le Rechtbank a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

**"Dans la mesure où l' activité concrète d' une société constituée avec un objet social bien déterminé ( ' la recherche, l' étude, l' installation, l' exploitation et la promotion de tous procédés destinés à traiter, à capter et à vendre de l' eau de mer et de l' eau saumâtre ' ) s' est bornée à la commande et au paiement d' une vaste étude de rentabilité relative au procédé à développer, laquelle a démontré la non-rentabilité de celui-ci et a, du même coup, entraîné la liquidation de la société, cette activité doit-elle être considérée comme une activité économique au sens de l' article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive du 17 mai 1977?"**

## 14

Par cette question, la juridiction nationale demande en substance si l' article 4 de la directive doit être interprété en ce sens que

° lorsque l' administration fiscale a admis la qualité d' assujetti à la TVA d' une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d' une étude de rentabilité pour l' activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d' examiner dans quelle mesure l' activité envisagée est rentable, et que

° la qualité d' assujetti peut être retirée à cette société avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l' activité économique envisagée n' a pas donné lieu à des opérations imposables.

## 15

Dans l' arrêt Rompelman, précité, point 22, la Cour a considéré que les activités économiques visées par l' article 4, paragraphe 1, peuvent consister en plusieurs actes consécutifs et que les activités préparatoires, comme l' acquisition des moyens d' exploitation et, partant, l' achat d' un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques.

16

*Selon le même arrêt, point 23, le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques et il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de l'article 4 de la directive chargerait l'opérateur économique du coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et distinguerait arbitrairement entre des dépenses d'investissement effectuées avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble.*

17

*Il découle de cet arrêt que même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la directive et que, dans ce contexte, l'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise.*

18

*Dans le cas où l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la réalisation d'une étude sur les aspects techniques et économiques de l'activité envisagée peut dès lors être regardée comme une activité économique au sens de l'article 4 de la directive, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable.*

19

***Il s'ensuit que, sous ces mêmes conditions, la TVA acquittée pour une telle étude de rentabilité peut en principe être déduite, conformément à l'article 17 de la directive.***

20

***Contrairement à ce que soutiennent les gouvernements belge et allemand, cette déduction reste acquise même si, ultérieurement, il a été décidé, au vu des résultats de cette étude, de ne pas passer à la phase opérationnelle et de mettre la société en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées.***

21

***En effet, comme le fait observer la Commission, le principe de la sécurité juridique s'oppose à ce que les droits et obligations des assujettis dépendent de faits, de circonstances ou d'événements qui se sont produits postérieurement à leur constatation par l'administration fiscale. Il en résulte que, à partir du moment où cette dernière a accepté, sur la base des données transmises par une entreprise, que lui soit accordée la qualité d'assujetti, ce statut ne peut plus, en principe, lui être retiré par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements.***

22

*Une autre interprétation de la directive serait d'ailleurs contraire au principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise. Elle serait susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissements, des différences non justifiées entre des entreprises*

*réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées.*

## **23**

*Il convient enfin d'ajouter, comme la Cour l'a constaté dans l'arrêt Rompelman, précité, point 24, qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que l'article 4 ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs.*

## **24**

***Dans ce contexte, il y a lieu de souligner, comme l'a fait la Commission, que la qualité d'assujetti n'est définitivement acquise que si la déclaration de l'intention de commencer les activités économiques envisagées a été faite de bonne foi par l'intéressé. Dans les situations frauduleuses ou abusives dans lesquelles, par exemple, ce dernier a feint de vouloir déployer une activité économique particulière, mais a cherché en réalité à faire entrer dans son patrimoine privé des biens pouvant faire l'objet d'une déduction, l'administration fiscale peut demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites puisque ces déductions ont été accordées sur la base de fausses déclarations.***

## **25**

*Il y a donc lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 4 de la directive doit être interprété en ce sens que*

*° lorsque l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d'une étude de rentabilité pour l'activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable, et que*

*° sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d'assujetti à la TVA ne peut pas être retirée à cette société avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations imposables.*

***Par ces motifs,***

***LA COUR (cinquième chambre),***

***statuant sur la question à elle soumise par le Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, par jugement du 5 avril 1994, dit pour droit:***

**L' article 4 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, doit être interprété en ce sens que**

**° lorsque l' administration fiscale a admis la qualité d' assujetti à la TVA d' une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d' une étude de rentabilité pour l' activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d' examiner dans quelle mesure l' activité envisagée est rentable, et que**

**° sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d' assujetti à la TVA ne peut pas être retirée à cette société avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l' activité économique envisagée n' a pas donné lieu à des opérations imposables.**

<https://www.consultantfiscal.fr>