



---

Cour I  
A-5784/2020

## Arrêt du 31 janvier 2022

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard, Jürg Steiger, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
PricewaterhouseCoopers SA,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; déduction de l'impôt  
préalable, activité entrepreneuriale ; décision de l'AFC du  
19 octobre 2020.

**Faits :****A.**

**A.a** A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) est une communauté confraternelle, constituée sous la forme d'une association inscrite au registre du commerce et sise sur la commune \*\*\*, où elle possède des locaux et un terrain d'environ 34'000 m<sup>2</sup>.

Dans le cadre de son activité, le recourant loue des surfaces immobilières à d'autres organisations [...], met à disposition des logements et s'occupe de la gestion et de l'exploitation de l'Institut B.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'institut), l'un de ses centres de rencontres, de dialogue et de formation.

Le recourant est immatriculé au registre des assujettis TVA depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

**A.b** Dans le but de mettre en valeur le quartier ainsi que la parcelle où il exerçait son activité entrepreneuriale (projet « \*\*\* » [ci-après : le projet immobilier]), le recourant conclut un contrat de développement le 30 mai 2012 avec C.\_\_\_\_\_ (ci-après : la partie contractante). Aux termes de ce partenariat, cette dernière était chargée de la préparation et de la commercialisation du terrain ainsi que de la réalisation du projet immobilier, à savoir de la rénovation des bâtiments existants et de la construction de nouveaux bâtiments destinés à la vente. Les acquéreurs finaux des immeubles nouvellement construits par la partie contractante sur les terrains du recourant furent – et seront – ainsi liés par deux contrats ; l'un avec ce dernier (cession d'une quote-part du bien-fonds), l'autre avec la partie contractante (livraison d'immeuble).

**B.**

**B.a** Le 18 février 2020, le recourant déposa une demande de ruling auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure), concernant son droit de déduire, à titre d'impôt préalable, la TVA grevant les prestations fournies par la partie contractante en relation avec la construction et la vente du bâtiment \*\*\* (ci-après : le bâtiment A. ou le projet A.). Par courrier du 25 février 2020, l'AFC refusa de valider la demande de ruling du recourant. Le 23 mars 2020, le recourant invita l'AFC à reconsidérer sa prise de position ou, à défaut, à rendre une décision formelle. Par décision du 21 avril 2020, l'AFC maintint sa position.

**B.b** Le 20 mai 2020, le recourant déposa une réclamation contre cette décision, concluant à son annulation et à la reconnaissance du droit de déduire l'impôt préalable grevant les prestations fournies par la partie

contractante en relation avec le bâtiment A. En date du 19 octobre 2020, l'AFC rendit une décision sur réclamation, par laquelle elle rejeta les arguments du recourant et confirma sa décision du 21 avril 2020.

### **C.**

Par recours du 17 novembre 2020 au Tribunal administratif fédéral, le recourant a conclu à l'annulation de la décision du 19 octobre 2020. Plus spécifiquement, il conclut à ce que : il soit admis que la vente de terrain (ou de parts de terrain) dans le cadre du projet A. s'inscrit dans le cadre de son activité entrepreneuriale ; il bénéficie d'un droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les prestations supportées en relation avec la vente de terrain dans le cadre de son activité entrepreneuriale ; il exerce une activité d'apporteur d'affaires lorsqu'il garantit l'exclusivité à la partie contractante d'être nommée comme entreprise générale de construction pour la construction des appartements du bâtiment A. ; il bénéficie d'un plein droit à la récupération de l'impôt préalable sur les charges qui sont entièrement allouables à son activité d'apporteurs d'affaires. Par réponse du 12 janvier 2021, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

### **Droit :**

#### **1.**

**1.1** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** En sa qualité de destinataire de la décision du 19 octobre 2020, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

## 2.

**2.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n° 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n°1146 ss).

**2.2** Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.).

**2.3** La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en matière de TVA en vertu de l'art. 81 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et réf. cit. ; parmi plusieurs : arrêt du TAF A-5736/2019 du 18 août 2021 consid. 1.5 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, n° 1135).

## 3.

Dans un premier grief d'ordre formel, le recourant fait valoir à plusieurs égards un établissement manifestement inexact des faits. En réalité, il ne conteste pas l'établissement des faits en tant que tel, mais l'appréciation juridique des faits retenus : il en va ainsi lorsqu'il reproche à l'autorité inférieure de refuser de reconnaître les prestations d'apporteur d'affaires (Recours, p. 6 et p. 40) ou d'avoir constaté qu'il avait constitué un nouveau domaine d'activité non entrepreneurial (Recours, p. 30). Il en va de même pour ce qui est de savoir s'il existe une relation de prestation et contre-prestation entre le recourant et la partie contractante (Recours, p. 38), étant ici souligné que contrairement à ce que tend à indiquer celui-là, l'autorité inférieure n'a pas retenu que la partie contractante aurait procédé à un don en sa faveur. Tous ces éléments relèvent non du fait, mais bien

de l'application du droit (arrêt du TF 1C\_213/2018 et 1C\_214/2018 du 23 janvier 2019 consid. 3). Ces questions seront dès lors examinées dans les considérants qui suivent.

#### **4.**

**4.1** Le 1<sup>er</sup> janvier 2018 est entrée en vigueur la révision partielle du 30 septembre 2016 de la LTVA (RO 2017 3575). Cette révision partielle a notamment emporté une modification de l'art. 10 al. 1 LTVA, relatif à l'assujettissement subjectif à la TVA. A la même date, l'ancien art. 8 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), qui constituait une disposition d'exécution de l'art. 10 al. 1 LTVA, a aussi été abrogé avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2018 (RO 2017 6307). Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA est applicable dans sa nouvelle version.

**4.2** La TVA est un impôt général sur la consommation, qui trouve ses fondements à l'art. 130 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et frappe la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Elle vise la taxation de l'utilisation du revenu par le consommateur final (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Les principes régissant la TVA : de l'utopie à la réalité, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 84 97, p. 103). Conformément à l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, la Confédération perçoit notamment, au titre de la TVA, un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse; cf. ég. art. 18 al. 1 LTVA).

#### **4.3**

**4.3.1** L'activité entrepreneuriale se définit comme celle exercée commercialement et professionnellement, à titre indépendant et en son propre nom, en vue de réaliser à partir des prestations des recettes ayant un caractère de permanence (cf. art. 10 al. 1bis LTVA). L'existence d'une telle activité suppose que des prestations soient fournies en échange de contre-prestations. Seul celui qui fournit des prestations qui sont objectivement imposables peut être subjectivement assujetti à la TVA (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du TF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018 consid. 7.1).

**4.3.2** La prestation se définit comme le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (art. 3 let. c LTVA). La TVA est en effet un impôt sur la consommation et celle-ci suppose l'existence d'un tel avantage. Procure un avantage de

cette nature tout ce qui sert à satisfaire un besoin ou une demande. Sont visés non seulement les livraisons et prestations de services mais également la cession de bien immatériels de même que l'engagement à tolérer une situation ou à s'abstenir de commettre un acte. Un bien est consommable s'il est réduit ensuite de l'exercice d'une activité, soit s'il se consomme au travers de celle-ci (cf. Message sur la simplification de la TVA [ci-après : Message TVA], Feuille fédérale FF 2008 6277, p. 6330).

**4.3.3** Le contenu de la prestation doit ainsi non seulement revêtir une valeur économique, mais doit également être consommable, dans le sens décrit précédemment. Cette exigence permet d'exclure deux domaines importants de cette notion de prestation : le sol et le capital. Ces deux types de biens ne subissent aucune réduction de leur substance du fait de leur utilisation. Puisque son utilisation n'engendre pas une diminution de sa valeur, le sol – à l'instar de l'argent – n'est pas un avantage économique consommable, le transfert du sol ne constitue ainsi pas une prestation (cf. Message TVA, p. 6330 ; cf. également SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015 [ci-après : Commentaire LTVA], n° 67 ad art. 18 LTVA; FELIX GEIGER, in : MWSTG Kommentar, 2019, n° 14 ad art. 3 LTVA). Par conséquent, les recettes provenant de la vente du sol ne peuvent pas être qualifiées de contre-prestations, ce que rappelle par ailleurs clairement l'art. 24 al. 6 let. c LTVA en excluant de la base du calcul de l'impôt la part de la contre-prestation afférente à la valeur du sol en cas d'aliénation d'un bien immobilier (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit, n° 96 s. ad art. 24 LTVA).

## 5.

**5.1** Le litige porte sur le droit de déduire l'impôt préalable encouru par le recourant en lien avec deux rapports juridiques différents. Dans sa décision (spécialement ch. 2 in fine, p. 7), l'autorité inférieure a rejeté le droit à la déduction de l'impôt préalable, pour les deux types de prestations invoquées, au motif que dans les deux cas, l'impôt grevait des charges devant être qualifiées de non-contreparties rémunérant une activité non entrepreneuriale. Dès lors que celles-ci excluent le droit à la mise en compte de la charge préalable (art. 28 al. 1 LTVA a contrario), l'AFC a considéré qu'elles empêchaient toute déduction.

De son côté, le recourant justifie la déduction requise différemment en fonction des deux prestations de base. D'une part, il s'agira donc de déterminer le droit à la déduction de l'impôt préalable grevant des charges en lien avec les opérations de vente *des biens-fonds nus* appartenant au

recourant, qui incluent des prestations grevées d'impôt fournies par la partie contractante (cf. consid. 6 et 7 ci-après). Il s'agit là de charges essentiellement constituées des honoraires de la partie contractante pour le développement du projet, soit les phases 0 à 5 du projet qui couvrent la mise en place du projet jusqu'à sa commercialisation (Pièce 9 du recourant, section 6.1).

D'autre part, il s'agira de déterminer si l'impôt préalable grevant d'autres prestations de la partie contractante, qui sont moins directement en lien avec la vente des biens-fonds nus, mais doivent plutôt être *rattachées à la construction des bâtiments* par celle-ci, peuvent ouvrir le droit à la déduction de l'impôt préalable. Il s'agit de la rémunération pour la commercialisation des bâtiments à savoir des prestations de communication et marketing ainsi que de la refacturation au recourant des honoraires des intermédiaires éventuels ayant permis de trouver des acheteurs, locataires ou des investisseurs (Pièce 9 du recourant, section 6.3). Le recourant justifie spécifiquement la déduction de cet impôt préalable en le liant à un prétendu revenu d'apporteur d'affaires (participation aux économies de construction et participation à la marge immobilière) (cf. consid. 8 ci-après).

**5.2** Il s'agit au préalable de rappeler les conditions matérielles du droit à la déduction de l'impôt préalable dans le cadre de l'activité entrepreneuriale au sens du droit de la TVA.

**5.3** Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 1 let. a et al. 4 LTVA ; cf. Message TVA, p. 6324; arrêt du TAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016 consid. 5.1 ; BARBARA HENZEN, in : Commentaire LTVA, n° 1 ad art. 28 LTVA). La délimitation entre l'activité entrepreneuriale et non entrepreneuriale revêt à cet égard une importance primordiale, le droit à la déduction étant principalement conditionné par l'affectation du bien ou du service à l'activité entrepreneuriale de l'assujetti (cf. ATF 142 II 488 consid. 2.3.5 ; BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, p. 21).

**5.4** L'art. 18 al. 2 LTVA dresse une liste de flux financiers qui, faute de prestation, ne s'inscrivent pas dans un rapport d'échange (cf. Message TVA, p. 6959). Pour les entités qui les reçoivent, ils constituent un « non-chiffre d'affaires » (Nicht-Entgelt) qui n'entre pas dans l'objet de l'impôt

défini à l'art. 18 al. 1 LTVA (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER/ALEXANDRA PILLONEL, in : Commentaire LTVA, n° 138 ad art. 18 LTVA). Parmi les flux financiers énumérés à l'art. 18 al. 2 LTVA, il faut distinguer ceux qui interviennent véritablement « en l'absence de prestation » et ceux qui s'inscrivent néanmoins économiquement dans un rapport de prestations. Il s'agit pour cette dernière catégorie de l'activité salariée (let. j) et souveraine (let. l). Dans la mesure où ces prestations s'inscrivent économiquement dans un rapport d'échange, elles ne devraient dogmatiquement pas figurer dans la liste précitée (cf. GLAUSER/PILLONEL, op. cit., n° 187 ad art. 18 LTVA) dès lors que, selon sa lettre, la liste de l'art. 18 al. 2 LTVA ne concerne que des flux intervenants en l'absence de prestation. En outre, l'art. 18 al. 2 LTVA ne couvre pas tous les flux qui doivent être considérés comme des non-chiffres d'affaires, puisque, comme l'emploi de l'adverbe « notamment » l'indique, il existe d'autres hypothèses dans lesquelles, faute de rapport de prestations, le flux économique ne doit pas être considéré comme une contreprestation au sens de la LTVA (cf. BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 132 ad art. 18 LTVA).

Or, tel est bien le cas en l'espèce, dès lors que, comme on l'a vu (cf. supra consid. 4.3.3), les recettes provenant de la vente d'un bien-fonds par le recourant constituent précisément un non-chiffre d'affaires – ce qui est du reste entièrement admis par les parties. La qualification de non-chiffre d'affaires de la vente d'un terrain non bâti ne permet cependant pas encore de trancher la question ici litigieuse de la déduction de l'impôt préalable ayant grevé une partie des prestations intervenue en lien avec la vente par le recourant d'un terrain non-bâti. En effet, une telle qualification permet uniquement d'admettre que les recettes issues de la vente ne donnent pas lieu à une réduction de la déduction de l'impôt préalable (art. 33 al. 1 *in fine* LTVA). Mais elle ne préjuge pas définitivement du sort de l'impôt préalable grevant les éventuelles charges en lien direct avec la réalisation de ces non-chiffres d'affaires, dont la déductibilité n'est pas traitée à l'art. 18 LTVA, mais bien aux art. 29 ss LTVA. En effet, de manière générale, une correction de l'impôt préalable intervient lorsque les biens et services grevés de la taxe d'amont sont affectés à la fourniture de prestations exclues, respectivement ne sont pas utilisés dans le cadre d'une activité entrepreneuriale. La réduction est de son côté provoquée par le fait que l'assujetti est bénéficiaire de subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics au sens de l'art. 18 al. 2 let. a à c LTVA (cf. également RALF IMSTEPF, Mehrwertsteuerlicher Unternehmensbegriff und Steuerumgehung, Zusammenspiel zweier komplexer Rechtskonzepte verdeutlicht anhand von Beispielen, in : OREF (éd.), Au carrefour des contributions, 2020, p. 95).



## 6.

**6.1** En l'occurrence, le recourant soutient que la vente d'un bien-fonds peut être affectée à son activité entrepreneuriale et, par voie de conséquence, faire l'objet d'une récupération de l'impôt préalable. L'autorité inférieure estime pour sa part que cette activité de vente de terrains constitue un domaine distinct non entrepreneurial et, de ce fait, empêche la récupération de l'impôt préalable grevant toutes les prestations fournies par la partie contractante. Il convient donc dans un premier temps de déterminer si la vente de bien-fonds non bâtis du cas d'espèce doit être rattachée à un éventuel domaine non-entrepreneurial. Dans le cas où cette activité peut effectivement être affectée au domaine entrepreneurial du recourant, il conviendra de répondre à la question, distincte, de savoir quelles dépenses sont grevées d'un impôt préalable récupérable.

**6.2** Pour qu'un sujet de droit soit assujéti à la TVA, celui-ci doit exploiter une entreprise au sens du droit de la TVA (cf. également à ce propos consid. 4.3.1 ci-avant). En présence d'une telle entreprise, la loi prévoit en principe un domaine entrepreneurial. Ce dernier constitue une unité économique, à laquelle doivent être attribuées toutes les activités qui présentent un lien avec l'activité entrepreneuriale. Doivent également être compris dans ce cercle les investissements ainsi que les charges grevées de l'impôt préalable (cf. IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, *Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz*, 2010, § 7 ch. 45). Conformément au principe de « l'unité de l'entrepreneur », l'assujettissement du sujet de droit s'étend à toutes les unités de l'entreprise, en particulier, à côté du siège principal, à toutes les succursales présentes sur le territoire suisse (« principe de la single-entity » ; cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/ KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, *Handbuch zu Mehrwertsteuergesetz*, 3<sup>e</sup> éd., 2012, ch. 426 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, *op. cit.*, § 3 ch. 10). En outre, le principe de « l'unité de l'entreprise » prévoit que tous les chiffres d'affaires de chaque unité de l'entreprise tombent sous l'assujettissement (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.3.2 ; arrêt du TF 2C\_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 4.3 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, *op. cit.*, § 7 ch. 45).

Dans sa pratique publiée (en particulier, Info TVA 02, Assujettissement à la TVA, ch. 4.2), eu égard à l'étendue de l'assujettissement du point de vue matériel, l'autorité inférieure indique que l'assujettissement comprend en principe toutes les prestations fournies sur le territoire suisse par l'exploitant d'entreprise (« principe de l'unité d'entreprise »). Seul le domaine non entrepreneurial de l'exploitant d'entreprise n'est pas compris

dans l'assujettissement. En outre, un éventuel domaine non entrepreneurial peut comprendre les quatre types de domaine ci-après: domaine privé ; domaine dépendant ; domaine relevant de la puissance publique; et domaine ne visant pas à réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence.

Sur le plan subjectif, une activité non entrepreneuriale se caractérise par le fait que l'unité en cause en tant que sujet de droit ne réalise soit pas du tout de recettes à partir de prestations ou, à tout le moins, qu'elles n'ont pas un caractère de permanence (cf. arrêt du TAF A-4090/2016 précité consid. 5.2). Sur le plan objectif, un tel domaine non entrepreneurial distinct n'existe pour le Tribunal fédéral que « si la séparation [du domaine entrepreneurial] peut être faite de manière suffisamment nette, que cela soit sur la base d'une activité séparée clairement reconnaissable de l'extérieur ou d'une finalité claire dérogeant à celle de l'activité entrepreneuriale » (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.3.3 avec réf. à BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., § 7 n° 46 ss ; arrêt du TF 2C\_781/2014 du 19 avril 2015 consid. 6.2 non publié in ATF 141 II 199 ; arrêt du TAF A-4090/2016 précité consid. 5.2).

Dans sa jurisprudence destinée à distinguer entre les domaines entrepreneurial et non entrepreneurial, le Tribunal fédéral applique la théorie des sphères. Le Tribunal administratif fédéral reprend pour l'essentiel la théorie des sphères élaborée par le Tribunal fédéral, mais l'applique en procédant à une analyse en deux étapes (cf. arrêts du TAF A-2800/2016 du 27 juin 2017 consid. 2.2.1, A-4090/2016 précité consid. 5.3 et A-1382/2015 du 11 août 2015 consid. 6.3 ; cf. ég. KÖNIG, op. cit., p. 57 ss et 69 ss ; PASCAL MOLLARD, Histoire de la TVA suisse : neutralité et apport du juge fiscal, in : Expert focus 2020/6-7 p. 430-435, p. 431). Dans un premier temps, selon la jurisprudence de la Cour de céans, il convient de déterminer si l'activité en cause peut être affectée directement à l'activité entrepreneuriale ; dans la négative, il y a affectation à une sphère non entrepreneuriale. Dans un deuxième temps, il faut déterminer s'il y a affectation indirecte à une activité entrepreneuriale, par exemple, sous la forme d'un encouragement à l'activité entrepreneuriale de l'assujetti, auquel cas le droit à la déduction subsiste. Formulé autrement, le domaine entrepreneurial et, le cas échéant, non entrepreneurial d'un assujetti peuvent être dissociés clairement et nettement lorsque :

- a) il existe un domaine d'activité qui, matériellement, territorialement et temporellement, respectivement d'un point de vue économique,

factuel ou fonctionnel pourrait utilement exister de façon autonome et,

- b) ce domaine d'activité n'est pas orienté vers la réalisation durable de recettes à partir de prestations et qu'il ne sert pas non plus indirectement une activité entrepreneuriale, respectivement orientée vers la réalisation de recettes à partir de prestations ayant un caractère de permanence.

Cela dit, l'examen de l'activité entrepreneuriale exige une analyse au cas par cas et en fonction des éléments globaux concrets. Il reste en effet difficile de donner une définition exhaustive de ce qui doit ou non être considéré comme entrepreneurial (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.6.5 et 3.7.2 ; arrêt du TAF A-4090/2016 précité consid. 5.2 et 10.2). De même, il manque un étalon général pour les aspects qualitatifs et quantitatifs (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.7.4), de sorte que la notion d'« activité entrepreneuriale » au sens de la TVA et celle de « justifiée par l'usage commercial » au sens de l'imposition directe reposent, pour l'essentiel, sur le même fondement économique (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.7.2). La jurisprudence a cependant insisté sur le fait que compte tenu de la nouvelle conception du droit à la déduction de l'impôt préalable, un tel domaine non entrepreneurial ne doit pas être accepté à la légère (cf. ATF 142 II 488 ; arrêt du TF 2C\_359/2016 du 4 octobre 2016 consid. 3.2.2; cf. également MOLLARD, op. cit., p. 431).

## 7.

### 7.1

**7.1.1** En l'espèce, l'activité du recourant consiste en l'organisation de missions, de projets et, dans ce contexte, en l'encaissement de cotisations de membres, de dons et de subventions ainsi que des revenus de l'institut et des revenus locatifs (cf. let. A.a ci-avant). Exerçant de la sorte à titre indépendant et en son propre nom une activité commerciale en vue de réaliser à partir de prestations des recettes ayant un caractère de permanence, le recourant a été à juste titre considéré comme, de manière générale, exploitant une entreprise. L'assujettissement du recourant à la TVA à raison de ses activités ordinaires n'est du reste pas contesté.

Comme relevé ci-avant (cf. supra consid. 4.3.3 et 5), la vente par le recourant des parcelles non-bâties issues du morcellement de la parcelle initiale sur laquelle il avait son siège n'est pas qualifiée, sous l'angle de la LTVA, de fourniture de prestations ; les recettes en résultant sont des non-contreparties au sens de l'art. 18 al. 2 LTVA, qui n'entrent pas dans

l'assiette imposable du recourant (cf. également art. 24 al. 6 let. c LTVA). Bien que cette activité ne soit pas appelée à durer, ni à se répéter (en effet, le recourant n'entreprend pas une activité pérenne d'achat-revente de terrains non-bâties, mais se limite à vendre un certain nombre de bien-fonds dont elle est propriétaire depuis longtemps à de futurs acquéreurs/ investisseurs), il n'en reste pas moins que cette activité, prise pour elle-même, ne peut qu'être qualifiée de non entrepreneuriale, au sens de la LTVA. Il convient de considérer qu'elle présente toute de même une certaine intensité, respectivement ne peut pas être considérée comme une opération isolée, si bien que la question de l'existence d'un secteur non entrepreneurial peut effectivement se poser.

A ce stade, il faut donc déterminer si cette activité de vente doit être considérée comme suffisamment distincte de l'activité principale sur un plan objectif respectivement si, en application de la jurisprudence de la Cour de céans (cf. consid. 6.3 supra), l'activité peut être à tout le moins affectée indirectement à l'activité entrepreneuriale du recourant. Cela revient à déterminer si l'activité considérée sert indirectement son activité entrepreneuriale, respectivement si ledit domaine est clairement délimité, que ce soit en raison d'une activité séparée clairement reconnaissable vis-à-vis de l'extérieur ou d'un objectif clair qui diverge de l'activité entrepreneuriale. Cette détermination est rendue nécessaire au motif que l'activité de vente de bien-fonds nus, bien qu'étant non entrepreneuriale en tant que telle, pourrait *a priori* quand même ouvrir le droit à la récupération de l'impôt préalable, si elle peut être rattachée à la sphère entrepreneuriale du recourant.

**7.1.2** En l'occurrence, il est établi que le recourant mène l'activité de valorisation et de vente de biens-fonds dans le but de rembourser un prêt qui avait servi à recapitaliser son fonds de pension et de financer ses activités statutaires de manière pérenne. L'objectif ainsi visé est d'assurer la santé financière de l'entreprise sur le long terme. Que les opérations relatives à la stabilisation du fonds de pension tombent dans le champ d'application de l'art. 21 al. 2 ch. 25 LTVA et ne peuvent de ce fait pas faire l'objet d'une récupération de l'impôt préalable (cf. art. 29 al. 1 LTVA) importe peu ; le renflouement de sa caisse de pension a permis au recourant de la transférer à une autre institution de prévoyance collective (cf. \*\*\*, p. 1). Aujourd'hui, la dette générée par le prêt figure toujours dans la comptabilité du recourant ; en la remboursant, il soigne sa situation financière et se donne les moyens de pérenniser ses activités entrepreneuriales. On soulignera en sus que le projet immobilier A. du recourant s'inscrit ici clairement dans une politique de maintien de

l'exploitation commerciale à moyen et long terme et pas de thésaurisation de trésorerie excédentaire.

**7.1.3** L'argument de l'autorité inférieure, selon lequel dite activité a pour but premier de se rémunérer elle-même par les gains ainsi générés ne saurait être retenu dans le cadre de la présente analyse dès lors que ces revenus servent ensuite à financer l'activité entrepreneuriale du recourant. Si l'on suivait cette voie, cela reviendrait à systématiquement nier un rattachement indirect à l'activité principale pour toute activité de financement. Le principe de l'unité de l'entreprise consacré dans la nouvelle loi vise à garantir que toutes les activités en relation avec l'entreprise donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Admettre trop largement l'existence d'un domaine d'activité non entrepreneurial séparé conduirait à revenir à la solution de l'ancien droit, ce qui n'est en aucun cas le but souhaité par le législateur. A cela s'ajoute que la vente des biens-fonds constitue ici une activité représentant certes une certaine intensité, mais qui n'est pas appelée à se renouveler (cf. consid. 7.1.1 ci-avant), de sorte qu'il n'est déjà pas évident à la base que l'existence d'une sphère d'activité non-entrepreneuriale clairement séparée puisse tout simplement être possible. Ainsi, l'activité de vente du terrain qui n'est pas appelée à devenir un secteur d'activité à part entière doit être considérée comme faisant partie du domaine entrepreneurial du recourant.

Cette unité de l'activité déployée par le recourant est corroborée par le courrier de l'administration fiscale cantonale genevoise du 20 octobre 2020. Selon celle-ci, l'activité « immobilière » déployée par celui-là forme en effet un seul et même ensemble avec l'activité initiale. Ainsi, les activités du recourant n'ont pas changé ; ce sont uniquement des raisons nécessaires à son financement qui l'ont obligé à générer des revenus immobiliers. Par conséquent, du point de vue des impôts directs, les charges supportées par le recourant en relation avec la vente de biens-fonds non bâtis doivent être admises comme étant justifiées par l'usage commercial. Cet élément, à lui seul pas décisif, permet cependant de conforter l'analyse faite précédemment, selon laquelle les ventes immobilières de biens-fonds non bâtis par le recourant doivent être rattachées à l'exercice de son activité entrepreneuriale ordinaire (voir dans ce sens ATF 142 II 488 consid. 3.6.8 s.), et de rejeter sur ce point la solution soutenue par l'autorité inférieure selon laquelle il exercerait là une activité distincte et non entrepreneuriale.

En définitive, le Tribunal de céans considère que dans la mesure où la vente des biens-fonds du recourant a pour finalité le financement de son

activité plus générale et sa subsistance à long terme, cette activité doit être attachée à sa sphère entrepreneuriale. Partant, la décision de l'autorité refusant en bloc au recourant tout droit à la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses liées à ces ventes qu'elle considère comme non entrepreneuriales est infondée et il convient de la modifier sur ce point.

**7.2** Encore faut-il, pour déterminer si les impôts prélabables sont déductibles, qu'ils puissent être rattachés à cette activité de vente de biens-fonds dont on a vu qu'elle ouvrait *a priori* le droit à la déduction dans le cadre de l'activité entrepreneuriale. Selon la méthode dite des trois pots élaborée par l'AFC dans sa pratique publiée, seuls les montants d'impôt préalable attribuables directement à l'activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable peuvent être récupérés (cf. InfoWeb TVA 09 « Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable » [ci-après : IT 09], ch. 4.5.1). Cette pratique correspond d'ailleurs également à la pratique publiée de l'AFC en matière de terrains, selon laquelle les frais directement liés à la vente d'un bien-fonds dans le cadre de l'activité entrepreneuriale donnent droit à une telle déduction (cf. InfoWeb TVA concernant les secteurs 17 « Administration, location et vente d'immeubles » [ci-après : ITS 17], ch. 1.3). Dans son recours, le recourant énumère les dépenses grevées d'impôt préalable dont le seul but était de permettre la commercialisation, respectivement la valorisation de la quote-part du terrain, parmi lesquels les frais de notaires et d'actes ainsi que l'étude d'impact et la préparation du terrain (cf. Recours, p. 34 s. ; cf. également pièce 21, p. 4). En application de la méthode précitée, il convient donc d'accorder au recourant le droit de déduire l'impôt préalable grevant les dépenses en cause. Cela dit, il ressort de l'état de fait que, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, le recourant ne réalise, selon toute vraisemblance, pas exclusivement des recettes ouvrant complètement le droit à la déduction de l'impôt préalable. Il appert au contraire que le recourant réalise plusieurs types de chiffres d'affaires potentiellement exclus du champ de l'impôt (cotisations de membres, location de surfaces immobilières et de logements, exploitation d'un centre de formation, etc.). Dans la mesure où il est prévu que le produit de la vente des terrains non bâtis vienne financer de manière générale l'activité statutaire du recourant (cf. consid. 7.1.2 ci-avant), il conviendra par conséquent d'autoriser la récupération effective de l'impôt préalable sur ces charges à hauteur du prorata de récupération défini pour les montants d'impôt préalable doublement affectés (Pot C de la méthode des trois pots, voir IT 09, ch. 4.5.1).

**7.3** Il en va de même, pour les mêmes motifs, de la déduction de l'impôt préalable grevant les services de développement et de gestion en relation avec la *construction du projet A.*, dès lors que l'on peut admettre que ces dépenses sont affectées à l'activité entrepreneuriale du recourant. Si, comme on l'a vu, l'activité de vente des terrains peut être rattachée à l'activité entrepreneuriale du recourant, seuls les impôts préalables grevant l'ensemble des dépenses (dépenses en matériel, prestations de services et autres dépenses d'exploitation) et les investissements qui peuvent être affectés à cette activité peuvent être entièrement déduits (cf. IT 09, ch. 4.5.1 ; ITS 17, ch. 1.3). Or, en l'espèce on ne saurait admettre de distinguer, pour cette affectation, entre les frais liés à la vente du terrain et ceux liés à la vente des constructions. En effet, dans le cas d'espèce, la rémunération payée à la partie contractante par le recourant pour la commercialisation des bâtiments à savoir des prestations de communication et marketing ainsi que la refacturation au recourant des honoraires des intermédiaires éventuels ayant permis de trouver des acheteurs, locataires ou des investisseurs doivent être considérées comme affectées à l'activité de vente des terrains de manière suffisamment directe. Ce n'est pas tant, comme le soutient le recourant, le fait qu'au final, indirectement, ces prestations permettent d'augmenter la valeur du terrain. C'est plutôt le fait qu'en l'espèce les prestations acquises par le recourant forment un tout dans le cadre du projet de construction, que même des dépenses relatives à la construction des immeubles doivent être considérées comme suffisamment directement affectées à l'activité de vente des biens-fonds. Ici encore, il conviendra de corriger le droit à la déduction effectif sur ces dépenses en faisant application du prorata de récupération défini pour les montants d'impôt préalable doublement affectés (Pot C).

**7.4** Ainsi, en tant que l'autorité inférieure a refusé intégralement la déduction de l'impôt préalable grevant des prestations acquises de la partie contractante, sa décision n'est pas conforme au droit. Dans ce sens, le recours est bien fondé et doit être admis. Les prestations acquises par le recourant de la partie contractante ouvrent *a priori* le droit à une déduction de l'impôt préalable, car ces dépenses doivent être considérées comme directement affectées à son activité entrepreneuriale.

Toutefois, comme il a déjà été relevé plus haut (cf. ci-avant consid. 7.2 et 7.3 *in fine*), ce droit à la récupération de l'impôt préalable n'est pas entier, mais devrait faire l'objet d'une correction correspondant au prorata applicable aux opérations faisant l'objet d'une double affectation (Pot C). Le dossier, initié par une demande de renseignements et par conséquent

non fondé sur un contrôle de l'autorité inférieure, ne permet pas en l'espèce de déterminer quelle est la situation exacte du recourant du point de vue de son droit général à la récupération de l'impôt préalable.

La cause est donc renvoyée à l'autorité inférieure, pour déterminer, en fonction du chiffre d'affaires imposable du recourant l'étendue exacte du droit à la récupération de l'impôt préalable.

## **8.**

Le recourant soutient en outre (cf. supra Faits, let. C et consid. 5.1) qu'il exerce en sus une activité d'apporteur d'affaires lorsqu'il garantit l'exclusivité à la partie contractante d'être nommée comme entreprise générale de construction pour la réalisation des appartements du bâtiment A. Dès lors que la Cour de céans admet le recours et a qualifié l'entier des prestations acquises de la partie contractante comme affecté à l'activité entrepreneuriale du recourant, cette construction n'a plus guère d'intérêt juridique, si ce n'est pour augmenter éventuellement la part d'impôt préalable déductible sur les charges concernées en les liant à une activité imposable. La Cour tient cependant à souligner qu'il est douteux en l'espèce que l'on soit en présence d'une telle activité au sens de la LTVA pour les motifs qui suivent.

**8.1** Pour qu'une prestation soit soumise à l'impôt, un échange de prestations est nécessaire. Il faut qu'un rapport existe entre la prestation et la contre-prestation, c'est-à-dire que la prestation engendre la contre-prestation (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 443 consid. 6a). La pratique exige un « rapport économique étroit » (innere wirtschaftliche Verknüpfung). Celui-ci se caractérise par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue. Les rapports contractuels concrets sont déterminants pour l'appréciation (cf. arrêts du TF 2C\_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.1, 2C\_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.2.1 et réf. cit.).

**8.2** En l'espèce, le recourant fonde son grief sur le fait que les prestations sont rémunérées moyennant la participation aux résultats et aux économies réalisées par la partie contractante. Or, comme relevé dans les considérants qui précèdent, la simple réception d'une contrepartie ne suffit pas à établir l'existence d'une activité ouvrant droit à la déduction de l'impôt préalable. Celle-ci suppose en effet de surcroît que le recourant fournisse une prestation et que celle-ci se trouve dans un rapport économique étroit avec la contrepartie. Le recourant soutient fournir des prestations



d'apporteur de clients en offrant à la partie contractante l'opportunité d'exécuter des contrats de construction avec les acheteurs de quotes-parts du terrain qu'il détient. Or, rien dans le contrat de développement ne permet de conclure que la partie contractante ait voulu rémunérer des prestations d'apporteur d'affaires que lui fournirait le recourant.

D'abord, les clients sont pour la majorité, voire exclusivement, apportés par la partie contractante dans la mesure où il s'agit de l'une des prestations découlant du contrat. Le recourant se limite à approuver les acquéreurs recherchés par l'autre partie dans un premier temps. Ensuite, ce que les parties au contrat décrivent comme la participation à la marge immobilière et aux économies de construction figure dans le ch. 12.2 du contrat de développement et à l'art. 4 de l'Avenant n° 1, respectivement sous les titres « Rémunération et participation de [la partie contractante] » et « Rémunération de [la partie contractante] pour la commercialisation du projet ». Le contrat est ainsi rédigé de sorte à ce que l'on comprenne que la partie contractante reçoit une rémunération récompensant les efforts déployés par elle et conduisant aux optimisations réalisées en cours de chantier et au succès de la vente des bâtiments. Ainsi, l'hypothétique prestation d'apporteur d'affaires ne concerne en réalité que le fait d'avoir donné la possibilité au constructeur de conclure un contrat avec le recourant ; une telle interprétation extensive de ce type de prestations ne saurait emporter la conviction du Tribunal, au vu des conséquences qu'il implique. Il suffirait alors à chaque contrat de construction d'ampleur de prévoir qu'une partie de la marge immobilière serait reversée au maître de l'ouvrage pour créer artificiellement une prestation soumise à l'impôt.

**8.3** Par conséquent, il n'y a pas lieu d'admettre l'existence de prestations d'apporteur d'affaires telles qu'elles sont alléguées par le recourant, ce qui ne change cependant rien aux conclusions de la Cour, selon le considérant 7 ci-avant.

## **9.**

En résumé, il résulte des considérants qui précèdent que le recourant, en vendant les parcelles non bâties dans le cadre du projet immobilier A., a reçu et recevra des recettes qui doivent être qualifiées de non-contreprestations et qui n'entrent donc pas dans l'assiette de l'impôt (cf. consid. 5.3 ci-avant). Cette qualification ne préjuge cependant pas de la déductibilité de l'impôt préalable puisqu'une correction ou une réduction de cet impôt ne peut se produire que lorsque les services grevés de l'impôt préalable sont affectés à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt ou ne ressortent pas au domaine entrepreneurial de l'assujetti. En

l'espèce, l'activité de vente de terrains nus doit cependant être considérée comme attachée au domaine entrepreneurial du recourant (cf. consid. 7.1 ci-avant). Par conséquent, le recourant peut, dans le cadre de son activité entrepreneuriale ouvrant le droit à la récupération de l'impôt préalable, obtenir le remboursement de l'impôt préalable grevant les prestations acquises auprès de la partie contractante, à la fois pour ce qui est des prestations en lien avec la vente de ses terrains (cf. 7.2 ci-avant), mais aussi pour les autres prestations acquises en lien avec la valorisation des constructions (cf. 7.3 ci-avant). La part effective du droit à la déduction du recourant ne pouvant être défini sur la base du dossier, la cause est renvoyée à l'AFC pour que soit déterminée, en fonction du chiffre d'affaires imposable du recourant, l'étendue exacte du droit à la récupération de l'impôt préalable de celui-ci.

## **10.**

**10.1** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours et à renvoyer l'affaire à l'autorité inférieure, au sens du considérant 9 ci-dessus.

**10.2** Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais ne peut cependant être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

Compte tenu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais de procédure. En conséquence, l'avance sur les frais présumés de la procédure de 4'250.- francs déjà versée par le recourant lui sera restituée une fois le présent jugement entré en force.

**10.3** La partie qui obtient entièrement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral ([FITAF, RS 173.320.2])). Comme le recourant a obtenu gain de cause, il se justifie de leur allouer une indemnité de dépens, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 6'375.- francs.

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

## **1.**

Le recours est admis.

**2.**

La décision de l'autorité inférieure du 19 octobre 2020 est annulée. Le dossier est renvoyé à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

**3.**

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance sur les frais présumés de la procédure de 4'250.- francs versée par le recourant lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

**4.**

Un montant de 6'375.- francs est alloué au recourant à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

**5.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :