



Cour I
A-1705/2023

Arrêt du 24 mai 2024

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Jürg Steiger, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Marino Montini,
Etude de Maîtres Michel Montini & Marino Montini,
recourante,

contre

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

Objet

TVA, déduction de l'impôt préalable fictif (1^{er} trimestre 2016
au 4^e trimestre 2020) ; décision du 24 février 2023.

Faits :**A.**

A. _____ (ci-après : la recourante), active notamment dans l'achat et la vente de véhicules d'occasion, est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le [...] 1999.

B.

Le 20 avril 2022, suite à un contrôle portant sur les périodes fiscales 2016 à 2020, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure), considérant, entre autres, que les conditions pour faire valoir la déduction de l'impôt préalable fictif n'étaient pas remplies, a adressé à la recourante une notification d'estimation arrêtant la correction de l'impôt en faveur du fisc à [...] francs. Par courrier du 20 mai 2022, la recourante a contesté cette notification d'estimation. Suite à plusieurs échanges d'écritures, l'AFC a confirmé la reprise d'impôt par décision du 12 octobre 2022. La recourante a attaqué cette décision par réclamation du 14 novembre 2022, rejetée par décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 24 février 2023.

C.

Le 27 mars 2023, la recourante a déféré la décision de l'AFC du 24 février 2023 au Tribunal administratif fédéral, concluant, avec suite de frais et dépens, principalement à son annulation et au prononcé d'une nouvelle décision au sens du présent recours, subsidiairement à son annulation et au renvoi de la cause à l'AFC pour nouvelle décision. Par réponse du 25 mai 2023, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais. Par réplique du 3 juillet 2023, la recourante a confirmé les conclusions de son recours et sollicité la suspension de la procédure. Par duplique du 24 août 2023, l'AFC a réitéré ses conclusions en rejet du recours et s'est opposée à la suspension. Par décision incidente du 1^{er} septembre 2023, le Tribunal administratif fédéral a rejeté la demande de suspension de la procédure de la recourante.

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). En particulier, les décisions sur réclamation de l'AFC en matière de TVA (cf. art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]) peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Le tribunal de céans est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; art. 81 al. 1 LTVA).

1.2 La recourante, destinataire de la décision attaquée, a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Le recours, intervenu en temps utile (cf. art. 20 s. et 50 al. 1 PA), est pour le reste recevable (cf. art. 52 al. 1 PA ; cf. ég. art. 11 et 63 al. 4 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1 La recourante 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 et l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. MOSER ET AL., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd. 2022, n° 2.149 ; HÄFELIN ET AL., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd. 2020, nos 1146 ss). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, *Droit administratif II*, 3^e éd. 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

2.2 La procédure administrative contentieuse est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité constate d'office les faits pertinents (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA, et art. 81 al. 2 LTVA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), conformément auquel celles-ci doivent indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Partant, 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 ; KÖLZ ET AL., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd. 2013, nos 1135 s.).

2.3 La maxime inquisitoire impose en outre au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA, en relation avec l'art. 81 al. 1 LTVA ; cf. ég. à ce sujet MOSER ET AL., op. cit., n° 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8^e éd. 2023, p. 557 s.). En matière de TVA, le principe de la libre appréciation des preuves est expressément consacré à l'art. 81 al. 3 LTVA, qui précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Néanmoins, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence ayant posé certains jalons en la matière (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 ; cf. ég. consid. 4.1 ci-après).

Cela étant, les preuves, certes écrites, mais établies après coup, de même que les documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêt du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.7 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7).

2.4 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, 489 ss, p. 504 s.). En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit.

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153

consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 1.8 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s. ; RHINOW ET AL., *Öffentliches Prozessrecht*, 4^e éd. 2021, n^{os} 996 ss). Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond à la réalité avec un degré suffisant de certitude pour emporter la conviction du juge. En d'autres termes, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 6.1 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; BAGNOUD, op. cit., p. 505 s.).

S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens présentés doivent prouver l'état de fait de manière certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; MOSER ET AL., op. cit., n^o 3.141). Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération. La seule allégation ne suffit pas (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.2 et 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.5 [attaqué devant le TF] et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1^{er} novembre 2021]).

3.

La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Le présent litige portant sur les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 2016 au 4^e trimestre 2020, les dispositions topiques de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur en vigueur avant et après la révision partielle de la loi au 1^{er} janvier 2018 (RO 2017 3575 ; FF 2015 2467) sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA). Cela étant, l'on observera que la jurisprudence rendue sous l'égide de l'ancien droit, mais relative à des dispositions matérielles restées inchangés dans le nouveau droit, demeure valable, de sorte qu'il est

toujours possible de s'y référer (cf. arrêts du TAF A-3038/2022 du 22 mai 2024 consid. 1.6 et A-3115/2022 du 21 juin 2023 consid. 1.5).

4.

Conformément à l'art. 1 al. 1 LTVA, la Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (TVA), avec déduction de l'impôt préalable. A ce titre, elle perçoit notamment, selon le second alinéa let. a de cette disposition, 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. art. 10 ss LTVA).

4.1 Conformément à l'art. 20 al. 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui en apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur. Cet article reprend la règle jurisprudentielle selon laquelle le prestataire TVA est en principe celui qui, apparaissant comme tel vis-à-vis de l'extérieur, agit en son propre nom (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêt du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 ; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 78 757, p. 761 s. ; MOLLARD ET AL., Traité TVA, 2009, p. 148 n^{os} 472 ss). L'apparence extérieure revêt ainsi une importance cruciale, indépendamment du fait de savoir comment s'analysent les relations des parties sur le plan du droit civil. Il s'agit de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre.

Cette question s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 6.1.2 et A-1307/2022 du 14 février 2023 consid. 2.3 consid. 3.2.2 ; IMSTEPF, op. cit., p. 761 s.). Il sied néanmoins de rappeler l'importance déterminante que les documents écrits revêtent en matière de TVA (cf. consid. 2.3 ci-avant), en particulier la facturation. Celle-ci n'est certes pas seule déterminante (cf. arrêts du TF 2C_734/2019 du 2 juin 2021 consid. 4.3.2 et 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016) ; selon un principe admis, elle constitue toutefois un indice important — voire entraîne la présomption — qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été fournie par son auteur, agissant en principe en son propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêt du TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.2 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, in : Zweifel et al. [édit.], Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée,

2015 [ci-après : Commentaire LTVA], art. 20 n° 18 ; MOLLARD ET AL., op. cit., p. 144 n° 459 et p. 221 n° 194).

Le fait d'agir en son propre nom est aussi décisif s'agissant de la qualité de destinataire de la prestation (cf. arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 6.1.2 et A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.3.1). A ce sujet, l'on rappellera en outre la présomption selon laquelle le destinataire de la facture est également le destinataire des prestations fournies (cf. arrêts du TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3 et 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 5.1 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.4 ; cf. ég. BEATRICE BLUM, in : Geiger/Schluckebier [édit.], Kommentar MWSTG, 2^e éd. 2019 [ci-après : Kommentar MWSTG], art. 28 n° 12 ; BARBARA HENZEN, Commentaire LTVA, art. 28 n° 31).

4.2 L'art. 20 LTVA – à la manière, avant lui, de l'art. 11 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300) – est une règle d'imputation, qui permet notamment de déterminer à qui la prestation doit être attribuée lorsqu'un assujetti l'effectue pour le compte d'un autre, dans le cadre d'un rapport de représentation (cf. arrêt du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.1 ; GLAUSER, Commentaire LTVA, art. 20 n^{os} 1 ss ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 20 n° 3).

4.2.1 Comme relevé précédemment (cf. consid. 4.1 ci-avant), en matière de TVA, les prestations sont en principe attribuées à celui qui, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom vis-à-vis de l'extérieur. Cela est bien sûr le cas lorsque l'assujetti agit pour son compte propre. C'est également le cas lorsqu'il agit pour le compte d'un tiers, c'est-à-dire en cas de représentation indirecte ; ainsi, lorsque le représentant apparaît vis-à-vis du destinataire comme le fournisseur de la prestation, celle-ci lui est attribuée (cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 [ci-après cité : FF 2008 6277], ad art. 20 p. 6351 ; GLAUSER, Commentaire LTVA, art. 20 n° 16 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 20 n° 8). Conformément à l'art. 20 al. 3 LTVA, le rapport de prestations dans une telle relation tripartite est double : au premier rapport, entre le destinataire de la prestation et le représentant, s'ajoute un deuxième, entre ce dernier et le « véritable » fournisseur, qualifié de la même manière que le premier du point de vue de la TVA (cf. arrêt du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.2 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 et A-4569/2020 du 4 juillet

2022 consid. 2.2.3.2 ; GLAUSER, Commentaire LTVA, art. 20 n° 19 ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 20 n° 26 ; IMSTEPF, op. cit., p. 761 s. et p. 777).

4.2.2 Selon l'art. 20 al. 2 LTVA, lorsqu'une personne agit pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions cumulatives suivantes : d'une part, elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a) ; d'autre part, elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b). Bien que la réglementation de la représentation en matière de TVA ait été entièrement modifiée depuis l'entrée en vigueur de la LTVA, le critère décisif demeure ainsi, comme sous l'ancien droit, la manière d'apparaître aux yeux des tiers : il ne peut y avoir représentation directe, au sens de la TVA, que si le représentant, en tant qu'il agit au nom et pour le compte du représenté, n'apparaît pas comme le prestataire (cf. FF 2008 6277, ad art. 20 p. 6351 ; ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.1).

Néanmoins, la nouvelle réglementation est fondée sur l'idée que le fait de nommer le représenté ne doit plus être une obligation pour le partenaire commercial, comme c'était le cas sous l'angle de l'ancien droit. La LTVA a donc aboli l'exigence d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté, le rapport de représentation pouvant à présent également résulter de l'ensemble des circonstances, considérées d'un point de vue objectif (cf. FF 2008 6277, ad art. 20 p. 6351 ; arrêt du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.1 ; arrêt du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 ; GLAUSER, Commentaire LTVA, art. 20 n°s 33 s. ; GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 20 n°s 15 ss ; IMSTEPF, op. cit., p. 775 ; CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^e éd. 2012, n° 983). La nouvelle formulation s'inspire ainsi de très près de celle de l'art. 32 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220 ; cf. FF 2008 6277, ad art. 20 p. 6351). Toutefois, il ne s'agit pas ici de représentation au sens du droit civil, mais bien de l'attribution, sur le plan de la TVA, de prestations imposables (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.4 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.3 ; cf. ég. GEIGER, Kommentar MWSTG, art. 20 n° 18).

Conformément à l'objectif de simplification de la nouvelle loi (cf. FF 2008 6277, p. 6279), les exigences formalistes posées à la reconnaissance d'un rapport de représentation directe ont en outre été assouplies, le rapport de représentation pouvant désormais être prouvé par tous les moyens de preuves admissibles. Cela étant, les documents écrits, notamment les contrats et la facturation, revêtent une valeur prépondérante en la matière (cf. consid. 2.3 ci-avant ; GLAUSER, Commentaire LTVA, art. 20 n° 34). Il n'en demeure pas moins que la condition nécessaire à l'application de l'art. 20 al. 2 LTVA est que le représentant signifie clairement au bénéficiaire de la prestation qu'il agit au nom et pour le compte d'une tierce personne, respectivement que cela résulte clairement des circonstances (cf. FF 2008 6277, ad art. 20 p. 6351 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.3.3).

4.3

4.3.1 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 (art. 28 al. 1 let. a LTVA) – c'est-à-dire que le fournisseur de la prestation lui a réclamé d'une manière reconnaissable (cf. art. 59 al. 1 OTVA) – pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 3 LTVA ; ancien art. 28 al. 4 LTVA [dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017]).

4.3.2 Selon l'art. 28a al. 1 LTVA, respectivement l'art. 28 al. 3 LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 (ci-après : ancien art. 28 al. 3 LTVA), l'assujetti peut procéder à la déduction d'un impôt préalable fictif – dénommée jusqu'à fin 2017 déduction fictive de l'impôt préalable – s'il acquiert un bien mobilier identifiable dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et qu'aucune TVA n'est transférée de manière apparente lors de l'acquisition de ce bien. Jusqu'à fin 2017, celui-ci devait en outre être d'occasion et destiné à la revente sur le territoire suisse (cf. ancien art. 28 al. 3 [1^{re} phrase] LTVA ; cf. ég. art. 62 et art. 63 al. 2 et 4 OTVA dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 ; cf. à ce sujet FF 2015 2397, p. 2437 ; BLUM, Kommentar MWSTG, art. 28a n^{os} 6 s. et 16 ss ; HENZEN, Commentaire LTVA, art. 28 n° 65).

Cette disposition, qui vise à garantir le principe de la neutralité de l'impôt (cf. art. 1 al. 3 let. a LTVA), a pour but l'élimination de la taxe occulte qui peut résulter du transfert non apparent de la TVA sur le destinataire assujetti, lorsqu'un bien mobilier identifiable est acquis auprès d'une personne non assujettie (cf. BLUM, Kommentar MWSTG, art. 28a n° 3 ;

HENZEN, Commentaire LTVA, art. 28 n^{os} 65 ; sur la notion de « taxe occulte », cf. not. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 77). Bien qu'aucune TVA n'ait été transférée de manière apparente sur le destinataire assujetti, celui-ci peut demander la déduction d'un impôt préalable fictif (cf. FF 2015 2397, p. 2437). Celui-ci est calculé sur le montant payé par l'assujetti, lequel inclut l'impôt calculé au taux applicable au moment de l'acquisition (art. 28a al. 2 LTVA ; ancien art. 28 al. 3 [1^{re} phrase in fine et 2^e phrase] LTVA).

La déduction est limitée à l'impôt préalable qui grève de manière latente le bien ainsi acquis et que l'assujetti a effectivement supporté dans le cadre de son activité commerciale. Afin de respecter le principe de la neutralité de l'impôt, il s'agit d'éviter que des charges d'impôt inexistantes et/ou que l'assujetti n'a pas supportées économiquement soient déduites par le biais de ce mécanisme. Il faut ainsi qu'un montant de TVA soit réellement compris de manière non apparente dans le prix des biens ainsi réintégrés dans le domaine entrepreneurial ; en outre, comme cela vaut selon le principe exprimé à l'art. 28 LTVA (cf. consid. 4.3.1 ci-avant ; cf. ég. à ce sujet ATF 142 II 488 consid. 2.3.3 et arrêt du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.5.3 et réf. cit.), l'assujetti ne peut procéder à la déduction d'un impôt préalable fictif que pour autant qu'il prouve avoir payé le montant – non grevé de TVA de manière apparente – sur lequel l'impôt préalable est calculé (cf. BLUM, Kommentar MWSTG, art. 28a n^o 5 ; cf. ég. HENZEN, Commentaire LTVA, art. 28 n^o 73). La preuve à cet égard sera en règle générale apportée au moyen des documents comptables et des pièces justificatives, telles que factures du fournisseur, avis de crédit du destinataire, contrats, quittances et justificatifs de paiement, qui revêtent à cet égard une valeur probante accrue (cf. consid. 2.3 ci-avant ; BLUM, Kommentar MWSTG, art. 28a n^o 15, avec réf. à Info TVA 09 [« Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable »], ch. 7.3.3).

L'assujetti, qui doit apporter la preuve que l'ensemble des conditions du droit à la déduction d'un impôt préalable fictif sont réunies (cf. consid. 2.4 ci-avant ; arrêt du TAF A-5059/2014 du 26 février 2015 consid. 4.4.2 ; BLUM, Kommentar MWSTG, art. 28a n^o 15), demeure toutefois libre de prouver par tout autre moyen qu'il a effectivement acquitté le montant d'impôt fictif dont il réclame la déduction (cf. consid. 2.3 ci-avant). Par ailleurs, l'AFC n'est pas obligée de rechercher les justificatifs de l'impôt préalable. Il appartient à l'assujetti, dans le cadre de son devoir de collaborer (cf. consid. 2.2 ci-avant ; cf. ég. consid. 5 ci-après), de fournir

les documents à sa disposition. Le contribuable a la possibilité de fournir les moyens de preuve relatifs à l'impôt préalable dont il a opéré la déduction, également dans le cadre de la procédure de recours (cf. arrêt du TAF A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 6.2.2 et réf. cit.).

5.

5.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (cf. art. 66 al. 1, art. 71 al. 1 et art. 86 al. 1 LTVA). Même si le nouveau droit a assoupli ce principe sur certains aspects, l'assujetti demeure seul responsable de l'établissement correct et complet de ses décomptes et du paiement de la créance fiscale (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.7.1 et A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.1 ; PIERRE SCHEUNER, Commentaire LTVA, art. 71 n^{os}1 ss ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, p. 518 n^o 330). L'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle, et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023] consid. 4.1 ; FELIX GEIGER, Commentaire LTVA, art. 86 n^o 1 ; OBERSON, op. cit., p. 518 n^o 329 ; MOLLARD ET AL., op. cit., chap. 6 n^{os} 144 ss).

5.2 Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. Cette dernière a notamment fait usage de cette compétence dans le cadre de l'Info TVA 16 (« Comptabilité et facturation » ; ci-après : Info TVA 16). Comme le prévoyait explicitement l'art. 58 al. 1 aLTVA, la tenue des livres comptables doit permettre de constater aisément et de manière sûre les faits importants pour la détermination de l'assujettissement et le calcul de la créance fiscale (cf. ATF 140 II 495 consid. 3.4.4 ; arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 ; REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n^o 5 ; PER PROD'HOM, in : Bellanger et al. [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4^e éd. 2021, p. 266). Conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, l'assujetti doit en outre conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à l'expiration de la prescription absolue de la créance fiscale (cf. art. 42 al. 6 LTVA), l'art. 958f CO étant réservé. Selon la pratique de l'administration (cf. Info TVA 16, ch. 1.4), confirmée par la jurisprudence fédérale, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence des comptes annuels, de documents et de justificatifs, peuvent

entraîner une détermination par estimation de la TVA, fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.1 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.2 ; cf. ég. REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n^{os} 9 ss).

Les opérations commerciales doivent être comptabilisées dans l'ordre chronologique, sans discontinuité et de manière actuelle, c'est-à-dire sans délai suite à leur réalisation. L'assujetti est tenu d'enregistrer les recettes et les dépenses intégralement et en toute sincérité, sous une forme non modifiable (cf. Info TVA 16, ch. 1.3). Le suivi des opérations commerciales à partir de la pièce justificative individuelle jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité, et vice-versa, doit pouvoir être garanti en tout temps et sans perte de temps, y compris par sondage. Ceci suppose en particulier une organisation claire des livres comptables, ainsi que des libellés compréhensibles (noms des prestataires et destinataires, date de l'opération, objet/motif du paiement) dans les écritures comptables et dans les journaux, des pièces justificatives avec mention des imputations et des paiements, de même qu'un classement et une conservation en bon ordre et de manière systématique des livres comptables et des pièces justificatives (cf. Info TVA 16, ch. 1.3 et 1.5 ; arrêts du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.2 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.2).

L'assujetti doit tenir au moins un livre de caisse, même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d'affaires, qui doivent être justifiés par les pièces correspondantes. La tenue détaillée et chronologique d'un livre de caisse répond à des exigences particulièrement élevées (cf. arrêt du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.8.3 et A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 ; REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n^{os} 9 ss ; cf. ég. Info TVA 16 ch. 4.2.2). L'absence de livre de caisse est un élément qui permet à lui seul de considérer qu'une comptabilité est dénuée de force probante (cf. arrêts du TF 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 5.5 et 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.2 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.3). En présence d'un nombre important de transactions réalisées en espèces, la tenue d'un livre de caisse prend une importance centrale. Dans ce cas, il est attendu du contribuable qu'il tienne avec rigueur son livre de caisse en y inscrivant systématiquement les mouvements de liquidités et en vérifiant le contenu quotidiennement. Celui qui exploite une entreprise dont l'activité présente des mouvements intenses de liquidités et qui n'effectue

pas de contrôle quotidien de sa caisse, ni ne tient avec rigueur un livre de caisse, accepte qu'il en résulte une imposition fixée par estimation (cf. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.2 et 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.2 [partiellement annulé par arrêt du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 en raison de la prescription de la créance fiscale survenue entretemps] ; REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n° 17).

6.

6.1 Selon l'art. 79 al. 1 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets (lacunes formelles), ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité (lacunes matérielles), l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.3.1 et A-2137/2018 du 15 janvier 2020 consid. 4.1 ; JÜRIG STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n° 7 ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives 69 511, ch. 3.1.2).

6.2 L'art. 79 al. 1 LTVA distingue ainsi deux cas de figure. D'une part, une taxation par estimation a lieu lorsque des violations des règles formelles concernant la tenue des comptes apparaissent et qu'elles sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables s'en trouve remise en cause. La taxation par estimation est ainsi une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes dans la tenue d'une comptabilité. Autrement dit, elle s'impose à chaque fois qu'il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme sur la base des documents comptables à disposition (cf. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3 et 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2978/2022 du 31 janvier 2024 consid. 3.4 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.3.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n°s 8 ss ; voir aussi, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, ATF 105 Ib 181 consid. 4a).

D'autre part, une estimation intervient également lorsque les résultats présentés ne correspondent manifestement pas à la réalité, ce qui est notamment le cas si des indices laissent apparaître que les documents comptables ne cernent pas avec exactitude la situation économique (ou réelle) de l'entreprise (cf. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022

consid. 7.3 et 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.3.2 et A-270/2019 du 27 octobre 2020 consid. 7.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 15 s. ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.1.1).

6.3 Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une estimation du chiffre d'affaires imposable, ainsi que de l'impôt préalable déductible (cf. arrêt du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.1 ; BLUM, Kommentar MWSTG, art. 79 n^{os} 6 s.). Les cas dans lesquels l'assujetti se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistant, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt. Au contraire, il s'agit d'éviter que l'assujetti qui a rempli son devoir de collaboration ne soit tenu de payer des impôts plus élevés que celui dont un contrôle ultérieur de la comptabilité est impossible pour des motifs qui lui sont imputables. La violation de devoirs de procédure ne doit pas être récompensée (cf. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3 et 8.2 et 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 6.1 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.3 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.4.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 3 s. ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.1).

6.4 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance et choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause. Elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité, comme le prescrit l'art. 79 al. 1 LTVA en exigeant que l'AFC procède dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.2 et 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 6.1 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.4 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.4.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 5 et 23). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité. Les parties probantes de la comptabilité et, le cas échéant, les pièces existantes doivent, autant que possible, être prises en compte dans l'estimation. Elles peuvent également servir de base de calcul à cette fin (cf. arrêt du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1 et 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.4 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021

consid. 3.4.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 25 ss ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.2).

Parmi les méthodes d'estimation dites reconstructives, la méthode par extrapolation (« Umlageverfahren ») consiste à établir le chiffre d'affaires imposable – respectivement l'impôt préalable déductible (cf. consid. 6.3 ci-avant ; concernant en particulier l'applicabilité de la méthode par extrapolation pour établir l'impôt préalable, cf. arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 4.5 [en particulier consid. 4.5.3.1], A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 5.1.2 et A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 6.2.1 et 6.2.2) – pour un court laps de temps, par une autre voie de reconstruction (voire par une application des chiffres d'expérience) et à en appliquer le résultat obtenu à une période plus longue, voire à toute une période sous contrôle. Cette méthode est admissible pour autant que les défauts constatés et les circonstances déterminantes prévalant pour la courte période révisée se retrouvent également au cours des périodes sujettes à extrapolation, de sorte que le résultat obtenu apparaît vraiment représentatif. Selon la jurisprudence, l'AFC peut ainsi vérifier par sondage que les manquements constatés sur la brève période examinée se sont également produits durant les autres périodes concernées par le contrôle. Un faisceau d'indices peut également suffire à cet égard (cf. arrêts du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1 et 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1^{er} février 2010 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.5, A-3141/2015 et A-3144/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 29).

6.5 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires en tant que telle. Dans un premier temps, il appartient à l'AFC de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. consid. 2.1 ci-avant ; ATAF 2009/60 consid. 2.9.2 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.1 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 37).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve incombe à l'autorité. Le Tribunal administratif fédéral examine notamment l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il

a été tenu compte des particularités de l'entreprise (cf. arrêt du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.5). Cela étant, lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. consid. 2.1 ci-avant), le Tribunal fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation. Il ne remplace l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes, c'est-à-dire si l'autorité a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation. Toutefois, de jurisprudence constante, le Tribunal se doit de contrôler si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (cf. arrêt du TF 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.1 et 2.10.2 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 36).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve attestant du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration. Le Tribunal administratif fédéral fait preuve de retenue lors de son examen et n'intervient que si l'autorité, dans le cadre des pouvoirs conférés par l'art. 79 LTVA, viole les principes juridiques qui les restreignent et qu'elle abuse de son pouvoir. Cette retenue découle de la marge d'appréciation que l'art. 79 al. 1 LTVA attribue à l'AFC (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.5 et 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.2 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 38 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3^e éd. 2012, p. 743 ; MARTIN KOCHER, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, p. 143).

Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêt du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 ; arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5 et A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.5). L'assujetti doit tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs (cf. consid. 5 ci-avant ; cf. ég. consid. 6.3 ci-avant). Aussi, ce n'est que s'il prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation que le tribunal de céans remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne (cf. arrêts du TF 2C_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 et 4.4.1 et 2C_812/2013 du 28 mai 2014

consid. 2.4.3 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.5 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 36).

7.

En l'espèce, la recourante conclut à l'annulation de la décision du 24 février 2023. Cela étant, il ressort de la motivation de son recours qu'elle ne conteste en fait que la reprise fiscale opérée sous le chiffre 5 de l'annexe à la notification d'estimation du 20 avril 2022 ; le litige a donc uniquement trait à la correction de la déduction de l'impôt préalable fictif, qui se monte à [...] francs (cf. n^{os} 8 ss [p. 14 ss] du recours du 27 mars 2023 ; cf. ég. ch. 2.2 [p. 4 ss] de la réclamation du 14 novembre 2022). Sur ce point, l'AFC a considéré en substance que les documents comptables présentés par la recourante n'avaient aucune valeur probante et a arrêté l'impôt préalable déductible par voie d'estimation. La recourante invoque une violation du droit fédéral et une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents.

Il s'agit donc, tout d'abord, d'examiner si les conditions d'application d'une taxation par estimation étaient remplies (consid. 7.1 ci-après) ; le cas échéant, il conviendra ensuite de procéder au contrôle de l'estimation en elle-même (consid. 7.2 ci-après), puis de se pencher sur les arguments et les moyens de preuve de la recourante (consid. 7.3 ci-après).

7.1 Concernant les conditions d'une taxation par estimation, il ressort du dossier de la cause que, pour les périodes sous contrôle, la comptabilité de la recourante présente d'importantes lacunes. Il apparaît ainsi, entre autres, que la recourante n'a pas tenu de livre de caisse, ni procédé au contrôle de sa caisse (absence de relevés), et qu'elle n'enregistrait en comptabilité l'achat des véhicules uniquement après que ceux-ci eurent été revendus, ou encore qu'elle ne disposait pas de factures ou autres pièces justificatives établies par les prestataires auprès desquels elle avait acquis lesdits véhicules et permettant de déterminer avec certitude l'identité des vendeurs en question (sur ce dernier point, cf. ég. consid. 7.3 ci-après). La recourante ne conteste du reste pas les nombreux défauts constatés à l'annexe 1, ch. 5 (cf. ég. ch. 3), de la notification d'estimation du 20 avril 2022 (cf. ég. à ce propos consid. 4.1 [3^e par.] de la décision entreprise).

Dans ces circonstances, au vu des exigences particulièrement élevées posées en matière d'obligations comptables lorsque des transactions sont réalisées au comptant, ce qui est le cas des achats des véhicules en cause, la comptabilité de la recourante apparaît dénuée de toute force probante

(cf. consid. 5.2 ci-avant). Cela vaut en particulier concernant la preuve du règlement des prestations grevées de l'impôt dont la déduction est litigieuse (à ce propos, cf. ég. consid. 7.3 ci-après). Il y a dès lors lieu de constater que l'AFC n'était pas en mesure d'établir une taxation en bonne et due forme sur la base des documents comptables à disposition, du fait des graves lacunes que ceux-ci présentaient. Les conditions d'une taxation par estimation étaient en conséquence réunies (cf. consid. 6.2 ci-avant) et l'autorité inférieure n'était donc pas seulement autorisée, mais bien plus tenue de procéder par voie d'estimation, également s'agissant de la détermination de l'impôt préalable déductible (cf. consid. 6.3 ci-avant).

7.2 Il convient à présent d'examiner l'estimation réalisée par l'autorité inférieure, sous l'angle du choix de la méthode et de son application au cas d'espèce, étant rappelé qu'à cet égard, le Tribunal administratif fédéral s'impose une certaine retenue. Il conviendra également, le cas échéant, de vérifier si l'AFC a satisfait à son obligation de motivation, le Tribunal jouissant à cet égard d'un plein pouvoir de cognition (cf. consid. 6.5 [2^e par.] ci-avant).

Il sied d'abord de rappeler à ce propos que l'autorité inférieure a procédé à une estimation par extrapolation de l'impôt préalable sur la base d'une analyse, sous cet angle, de l'ensemble des pièces justificatives concernant les achats réalisés – en cash – dans le courant de l'année 2018. Constatant un pourcentage d'erreur s'élevant à 86,152 % et ramené à 85 %, l'AFC a ensuite corrigé par extrapolation, à raison dudit pourcentage, la déduction de l'impôt préalable pour les périodes fiscales sous contrôle (2016 à 2020).

Il s'agit ensuite d'observer, sur la base du dossier, que les lacunes constatées dans la comptabilité de la recourante, qui se retrouvent sur la période (2018) qui a servi de base à l'extrapolation, concernent l'ensemble de la période contrôlée (2016 à 2020). Ce point n'est pas contesté. Pas plus que ne l'est, en outre, le fait que les pièces justificatives d'achat pour l'année 2018, que l'AFC a analysées pour établir le pourcentage d'erreur, présentent les mêmes caractéristiques que celles sur la base desquelles la recourante a opéré la déduction de l'impôt préalable pour les périodes sujettes à extrapolation. Le Tribunal constate au surplus que, durant toute la période contrôlée (2016 à 2020), la recourante était dirigée par un même et unique associé gérant ; par ailleurs, la totalité de l'impôt préalable dont la déduction est litigieuse a été mise en compte dans le cadre de son activité de commerce de véhicules d'occasion exclusivement, c'est-à-dire dans un même contexte de faits.

L'ensemble de ces éléments forme un faisceau d'indices suffisant pour retenir que les défauts constatés et les circonstances déterminantes qui prévalaient pour la période fiscale 2018 se retrouvaient également au cours des périodes sujettes à extrapolation (2016-2017 et 2019-2020) et, partant, que le pourcentage d'erreur constaté sur l'année 2018 était représentatif et pouvait servir de base à l'estimation et à la correction de l'impôt préalable pour l'ensemble de la période sous contrôle (2016 à 2020 ; cf. consid. 6.4 ci-avant). La tendance à la baisse du commerce de véhicules d'occasion survenue dès 2019 et accentuée par la crise du COVID, dont la recourante fait état (cf. recours, ch. IV, let. E p. 4) sans pour autant en tirer de quelconques conclusions en droit, ne joue à cet égard aucun rôle : si cette circonstance a pu avoir une influence sur le volume de véhicules achetés/vendus, elle n'est pas pertinente s'agissant du pourcentage d'erreur à appliquer ; celui-ci se calcule sur la base des lacunes et défauts constatés dans la comptabilité et ne sert qu'à corriger la déduction des montants mis en compte par la recourante – et donc en eux-mêmes censés refléter cette tendance à la baisse.

Il s'ensuit que les conditions d'une détermination par extrapolation de l'impôt préalable étaient en l'occurrence remplies (cf. consid. 6.4 ci-avant). La recourante – qui, en ce qu'elle propose d'appliquer un pourcentage d'erreur estimé en moyenne à 6.65 %, fait elle-même usage de cette méthode (cf. recours, ch. V, n° 11 p. 19, avec renvoi à la réclamation du 14 novembre 2022 [p. 3]) – ne le conteste du reste plus dans son mémoire de recours. Partant, et compte tenu de la retenue à laquelle le Tribunal s'astreint dans le cadre de cet examen (cf. consid. 6.5 [2^e par.] ci-avant), ni le choix de la méthode, ni son application au regard des circonstances déterminantes du cas particulier n'apparaissent critiquables. L'autorité inférieure a en outre exposé à satisfaction de droit la manière dont elle a procédé et les raisons qui l'ont conduite à opérer de la sorte, conformément à son obligation de motivation (cf. consid. 6.5 [2^e par.] ci-avant). Dans ces conditions, il apparaît qu'elle a procédé correctement à l'estimation de l'impôt préalable déductible.

7.3 Il convient encore de se pencher sur les arguments de la recourante, étant rappelé qu'à cet égard également, il y a lieu de faire preuve d'une certaine retenue, s'agissant de l'examen d'une taxation par estimation justifiée sur le principe, et qu'il appartient en conséquence à la recourante d'apporter la preuve du caractère manifestement inexact de l'estimation (cf. consid. 6.5 [3^e par.] ci-avant).

7.3.1 La recourante fait en substance valoir que l'autorité inférieure a fait preuve d'arbitraire en ne retenant pas les différentes pièces qu'elle a fournies, qui, pour l'achat de véhicules, mentionnaient les éléments essentiels et suffisants, dont le prix d'achat, et en refusant toute déduction de l'impôt préalable fictif en lien avec ces véhicules.

A ce propos, il convient à titre liminaire de rappeler que l'achat des véhicules en cause n'est justifié, ni par la comptabilité de la recourante (cf. consid. 7.1 ci-avant), ni, dans la mesure où les paiements correspondants ont prétendument été effectués au comptant, par aucun justificatif bancaire ou postal. Il s'agit donc d'examiner si la recourante réussit à apporter autrement la preuve qu'elle a bien acquitté les montants d'impôt préalable – compris de manière non apparente dans le prix desdits véhicules – dont elle réclame la déduction (cf. consid. 4.3.2 ci-avant ; cf. ég. consid. 2.3 et 2.4 ci-avant).

A cet égard, il ressort du dossier que les justificatifs d'achat de véhicules que la recourante a fournis et que l'AFC a refusé de prendre en compte consistent en des copies de cartes grises contenant les notes manuscrites suivantes : « vendu à A. _____ pour le prix de [...], km : [...], dans l'état, [...], le [...] » (cf. pièces 7 à 9 jointes à la réclamation du 14 novembre 2022 ; cf. ég. à ce propos consid. 4.1 et 4.3 de la décision entreprise). Il n'est pas contesté que ces documents ont été établis par la recourante, sans que les (anciens) détenteurs des véhicules – à savoir les personnes figurant à ce titre sur les permis de circulation en question – n'en aient connaissance. L'autorité inférieure a en outre produit diverses factures, dont il ressort, concernant l'exercice (de référence) 2018, que les véhicules en cause ont été initialement vendus à d'autres garages, par leurs (anciens) détenteurs, à des prix inférieurs à ceux indiqués par la recourante (cf. décision du 12 octobre 2022, annexe 2). Il est ainsi établi à satisfaction de droit (cf. consid. 2.4 ci-avant), et la recourante ne le conteste pas, que les véhicules n'ont pas été acquis, à tout le moins directement (cf. à ce sujet consid. 7.3.2 ci-après), auprès des personnes mentionnées comme détenteurs sur les cartes grises qu'elle a fournies comme justificatifs. Ces pièces ne contiennent par ailleurs aucune (autre) indication concernant l'identité – nom et adresse notamment – des personnes auprès desquelles la recourante a directement acquis ces véhicules.

Aussi et bien qu'il s'agisse là d'un élément essentiel devant en principe ressortir d'un justificatif d'achat (cf. art. 26 al. 2 LTVA, par analogie), les pièces produites par la recourante, supposées prouver l'acquisition des véhicules d'occasion en question, ne permettent pas d'identifier clairement

les fournisseurs de ces prestations. A eux seuls, des justificatifs de ce type, établis à la main par l'unique associé gérant de la recourante, ne suffisent pas non plus à justifier, ni le montant de la contre-prestation, c'est-à-dire le prix convenu pour l'achat des véhicules en cause, ni le point de savoir si un impôt préalable était ou non compris de manière latente dans ce prix. Ces pièces ne disent au surplus rien concernant le règlement effectif des montants en question par la recourante. Elles ne revêtent ainsi aucune valeur probante en ce qui concerne les opérations d'achat des véhicules en cause.

S'agissant au surplus de la comptabilité des exercices 2020 à 2022 que la recourante a reconstituée et qu'elle invoque à l'appui de ses conclusions, il sied au préalable de rappeler, à la suite de l'autorité inférieure, que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'établissement d'un tel document ne change rien au fait que les conditions d'une taxation par voie d'estimation étaient remplies au moment où il y a été procédé. Cela ne remet donc pas en cause la validité, sur le principe, de la taxation par estimation à laquelle il a en l'espèce été procédé. Tout au plus s'agit-il d'un élément à prendre en considération, le cas échéant, dans le cadre de l'examen du choix de la méthode et de son application au cas particulier (cf. arrêt du TF du 12 novembre 1998, in : Archives 68 652, consid. 3f). Par ailleurs, comme l'autorité inférieure le relève à juste titre, la reconstitution après coup d'une comptabilité doit être appréciée avec circonspection (cf. consid. 2.3 ci-avant). Cela étant, on observera qu'en l'occurrence, il a été tenu compte des achats documentés à l'aide de cartes grises pour reconstituer la comptabilité de la recourante (cf. recours, partie IV, let. G [p. 6]). Aussi et en tout état de cause, cette comptabilité ne revêt aucune valeur probante concernant les montants d'impôt préalable mis en compte. Les arguments que la recourante prétend en tirer, dans sa réplique du 3 juillet 2023, en lien avec sa propre estimation du chiffre d'affaires non déclaré et non comptabilisé, n'apparaissent au surplus pas pertinents : on ne voit pas, et la recourante ne l'explique pas, en quoi la correction du chiffre d'affaires aurait une incidence sur la marge d'erreur en matière de déduction de l'impôt préalable ; comme l'autorité inférieure le fait remarquer à juste titre, un lien de corrélation fait défaut.

Les pièces produites par la recourante ne suffisent dès lors pas à prouver qu'elle a effectivement supporté économiquement les montants dont elle réclame la déduction à titre d'impôt préalable fictif. On ne saurait ainsi reprocher à l'AFC de ne pas en avoir tenu compte, dans le cadre de l'estimation de l'impôt préalable, pour arrêter le pourcentage d'erreur à appliquer, étant à cet égard rappelé que la recourante supporte la charge

de la preuve des faits qui diminuent l'imposition (cf. consid. 2.4 ci-avant). Le grief d'arbitraire est donc mal fondé et doit être écarté.

7.3.2 La recourante fait au surplus valoir qu'il est courant que les places de vente, telles que celle qu'elle détient, reprennent des véhicules d'occasion des clients d'autres garages, moyennant le versement à ces derniers d'une commission pour leur activité de représentation au sens de l'art. 32 al. 2 CO. Dans la mesure où l'autorité inférieure était en possession de preuves concernant les montants des ventes opérées par les anciens détenteurs auprès de garages tiers, la recourante considère en outre que la déduction de l'impôt préalable fictif aurait dû être admise, à concurrence à tout le moins de ces montants.

A ce propos, l'on observera d'abord que le fait qu'il était indifférent, pour les anciens détenteurs de véhicule, de traiter avec les garagistes en question ou la recourante ne permet nullement de retenir l'existence d'un rapport de représentation directe au sens de l'art. 20 al. 2 LTVA. A cet égard, et bien que la formulation de cette disposition s'inspire de celle de l'art. 32 al. 2 CO, on rappellera que l'apparence extérieure est décisive en matière de TVA, également s'agissant de la qualité de destinataire de la prestation (cf. consid. 4.1 ci-avant). Il est ainsi nécessaire que le représentant se soit expressément fait connaître comme tel auprès du tiers, ou qu'il résulte clairement des circonstances qu'il agit au nom et pour le compte du représenté (cf. consid. 4.2.2 ci-avant). Or, ces conditions ne sont pas réalisées en l'occurrence. Sur le vu des factures produites par l'autorité inférieure, qui revêtent à cet égard une importance déterminante (cf. consid. 4.1 ci-avant), il apparaît au contraire clairement que les véhicules d'occasion ont été initialement acquis par les garagistes en nom propre – et pour leur propre compte – auprès de leurs anciens détenteurs. Aucun élément au dossier ne permet en outre de supposer que tel ne serait pas le cas. On observera d'ailleurs que la recourante n'a pas apporté la preuve de l'existence des prétendus pouvoirs de représentation qu'elle aurait attribués aux garages en question, tels que des accords conclus ou des attestations de ces derniers. Sous l'angle de la TVA, l'on ne saurait dès lors considérer que la reprise des véhicules en cause serait intervenue pour le compte de la recourante directement, contrairement à ce que celle-ci soutient (cf. consid. 4.2.2 ci-avant).

En outre, dans la mesure où les achats desdits véhicules auprès de leurs précédents détenteurs sont ainsi imputables, du point de vue de la TVA, aux garagistes concernés, lesquels, comme le relève l'autorité inférieure, ont donc pu prétendre à la déduction d'un impôt préalable fictif sur les

montants acquittés pour la reprise de ces véhicules, on ne saurait autoriser la recourante – également – à déduire une TVA fictive calculée sur la base des montants acquittés par lesdits garagistes. Cela reviendrait en effet à admettre la déduction à double d'un même impôt préalable.

Par ailleurs, et bien qu'elle en ait eu l'occasion, également dans le cadre de la procédure devant la présente instance (cf. consid. 4.3.2 i.f. ci-avant), la recourante n'a fourni aucun élément, ni aucun document attestant que les véhicules en cause ont bien été repris auprès des garages en question, tels que des contrats, des factures, des accords de ratification (cf. art. 38 CO) ou des attestations établies par les intéressés. La recourante n'expose en outre pas, dans ce cas, pour quelles raisons objectives elle n'aurait pas réclamé, respectivement pu obtenir, des justificatifs conformes auprès de ces derniers. Dans la mesure où elles ne sont étayées par aucun élément, ses déclarations ne sont ainsi pas propres à établir les circonstances, déterminantes pour le droit à la déduction de l'impôt préalable fictif, ayant entouré l'acquisition des véhicules d'occasion en cause, telles que l'identité du vendeur et le prix – non grevé d'une TVA apparente – payé par la recourante. Celle-ci, à laquelle le fardeau de la preuve incombe sur ce point, doit en supporter les conséquences (cf. consid. 2.4 ci-avant).

Il suit de ce qui précède que les arguments de la recourante, concernant la preuve du droit à la déduction d'un impôt préalable fictif, a minima à proportion du prix inférieur acquitté par les garages qui ont initialement acquis les véhicules en cause, ne résistent pas à l'examen et doivent être écartés.

7.3.3 La recourante échoue ainsi à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation réalisée par l'AFC. Si l'on ne saurait en conclure que les véhicules d'occasion en cause ont été acquis gratuitement, ni même exclure qu'une TVA ait pu être comprise de manière non apparente dans le prix d'achat de ces véhicules, il revient toutefois à la recourante, le cas échéant, de supporter les désavantages résultant d'une situation illégale qu'elle a elle-même créée (cf. consid. 6.5 [4^e par.] ci-avant ; cf. ég. consid. 6.3 ci-avant). Il n'y a dès lors pas lieu de s'écarter de l'estimation de l'autorité inférieure.

8.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Les frais de procédure (qui comprennent notamment ceux de la décision incidente du 1^{er} septembre 2023), par [...] francs, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe, en application de l'art. 63

al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario) ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de [...] francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; acte judiciaire)