Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-3704/2024

Arrêt du 25 mars 2026

Composition

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

Parties

A._____,
représentée par
Maître Sébastien Bossel,
Sansonnens et Bossel,
recourante,

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 (2017-2019) ; déduction de l'impôt préalable.

Faits :

A.
La société A._____ (ci-après : la recourante), notamment active dans les domaines de (…), est immatriculée au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure).

B.
B.a A la suite d'un contrôle réalisé le 30 octobre 2020 et portant sur les périodes fiscales s'étendant du 1er juillet 2017 au 31 décembre 2019, l'AFC a procédé, par notification d'estimation du 9 février 2021, à une correction d'impôt en sa faveur de 26'511.- francs, plus intérêt moratoire, en lien avec des erreurs de calcul dans la détermination des parts privées aux frais de véhicules et de téléphones (ch. 1 de la notification d'estimation), ainsi qu'avec des corrections de l'impôt préalable déductible (ch. 2 de la notification d'estimation).

B.b Par courrier du 17 février 2021, la recourante a partiellement contesté le ch. 2 de la notification d'estimation du 9 février 2021. Par décision du 13 juillet 2022, l'AFC a confirmé la correction d'impôt telle qu'établie par dite notification d'estimation.

B.c Le 14 septembre 2022, la recourante a formé réclamation contre la décision du 13 juillet 2022, concluant à son annulation et à ce qu'il soit constaté que c'est à juste titre qu'elle a déduit le montant de 25'482.- francs à titre d'impôt préalable pour les périodes fiscales allant du 1er juillet 2017 au 31 décembre 2019. La recourante a par ailleurs requis l'audition des anciens administrateurs de la société X._____ (ci-après : la Société 1), radiée du registre du commerce le (…), de la société Y._____ (ci-après : la Société 2), déclarée d'office dissoute faute de domicile au siège de l'entreprise par publication à la Feuille officielle suisse du commerce (ci-après : FOSC) du (…) (cf. registre journalier […], page/ID […]), ainsi que de la société Z._____ (ci-après : la Société 3).

Après un ultime échange d'écritures, l'autorité inférieure a partiellement admis la réclamation de la recourante, en lien avec l'impôt préalable grevant les prestations acquises de la Société 3, et a nouvellement fixé le montant de la correction d'impôt en sa faveur pour les périodes sous contrôle à 16'511.- francs, plus intérêts moratoires, par décision sur réclamation du 14 mai 2024 (ci-après également : la décision attaquée ou entreprise). Considérant par ailleurs que les faits étaient suffisamment

élucidés, l'AFC a rejeté la requête d'audition des anciens administrateurs des sociétés susmentionnées.

C.

C.a Par mémoire du 11 juin 2024, la recourante a déféré la décision sur réclamation du 14 mai 2024 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal), concluant, avec suite de frais et dépens, à son annulation et à ce qu'il soit constaté que c'est à juste titre qu'elle a déduit le montant de 25'482.- francs à titre d'impôt préalable pour les périodes du 1er juillet 2017 au 31 décembre 2019. La recourante se plaint de la violation de son droit d'être entendue, des principes applicables en matière d'appréciation des preuves et des dispositions légales régissant la déduction de l'impôt préalable. Elle requiert en outre qu'il soit procédé à l'audition des anciens administrateurs des Sociétés 1 et 2.

C.b Par réponse du 23 juillet 2024, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours du 11 juin 2024 dans toutes ses conclusions, avec suite de frais et sans octroi de dépens.

C.c Par réplique spontanée du 4 septembre 2024, la recourante a réitéré les conclusions formulées au pied de son mémoire du 11 juin 2024.

C.d Par duplique du 3 octobre 2024, l'autorité inférieure a une nouvelle fois conclu au rejet du recours du 11 juin 2024.

C.e Par ordonnance du 3 février 2026, l'autorité inférieure et la recourante ont été invitées à produire quatre factures en lien avec lesquelles la déduction de l'impôt préalable avait été refusée et qui ne figuraient pas au dossier en mains du Tribunal. Par courrier du 10 février 2026, l'AFC a fait parvenir au Tribunal les quatre factures en question. Dans son courrier du 16 février 2026, la recourante a indiqué qu'il n'était dès lors plus nécessaire qu'elle fournisse ces quatre factures et a relevé que « toutes les factures concernées mentionnent bien ‹ TTC ›, ce qui signifie que la TVA était comprise dans le prix, si bien [qu'elle] n'avait en toute bonne foi pas de raison de remettre en doute le fait que cette taxe serait acquittée ».

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 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, conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Le Tribunal est donc compétent pour connaître de la présente cause.

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF ou la LTVA n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; art. 81 al. 1 LTVA ; cf. ég. consid. 2.2.1 ci-après).

1.2 Déposé en temps utile et en la forme requise (cf. art. 50 al. 1 et art. 52 al. 1 PA) par la destinataire de la décision attaquée, laquelle a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et a un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de dite décision (cf. art. 48 al. 1 PA), le recours du 11 juin 2024 est recevable.

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 (cf. art. 49 PA). Le Tribunal applique le droit d'office, sans être lié, ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif II, 3e éd. 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

2.2

2.2.1 Selon la maxime inquisitoire, qui régit la procédure administrative contentieuse et s'applique en matière de TVA (cf. art. 12 ss PA, applicables en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA), l'autorité établit d'office les faits pertinents (cf. art. 81 al. 2 LTVA), dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TAF A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 2.2.1 ; HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e éd. 2020, nos 1146 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 295 ; cf. ég. MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd. 2022, no 1.52).

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 ; concernant l'étendue de ce devoir, cf. ATF 148 II 465 consid. 8.3 ; arrêt du TF 1C_53/2022 du 15 mai 2023 consid. 2.1.3 ; arrêt du TAF A-1782/2023 du 27 janvier 2025 consid. 3.2.1). Cela étant, de jurisprudence constante, l'administré ne doit en principe subir aucun désavantage d'un manquement à ce devoir lorsque sa collaboration n'est pas raisonnablement exigible, soit notamment lorsqu'il est lui impossible de fournir les renseignements requis (cf. arrêts du TAF A-1782/2023 du 27 janvier 2025 [confirmé par arrêt du TF 9C_152/2025 du 6 août 2025] consid. 3.4 et A-481/2021 du 9 août 2021 consid. 5.1.3 ; cf. ég. consid. 2.2.3 [2e par.] ci-après).

En outre, conformément à son devoir de collaboration, la recourante doit notamment motiver sa requête, indiquer les moyens de preuve disponibles et les joindre à son mémoire de recours lorsqu'ils se trouvent en ses mains (cf. art. 52 al. 1 PA). Aussi, 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 ; GREGOR T. CHATTON, in : Bellanger et al. [édit.], Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024 [ci-après cité : CR-PA], art. 52 no 27 ; KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 4e éd. 2025, nos 1135 s.).

2.2.2 La maxime inquisitoire impose 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). L'appréciation est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens les uns par rapport aux autres. Le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves présentées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 2.2.2 ; MOSER et al., op. cit., no 3.140).

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 déjà posé certains jalons en la matière. A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de l'administré ou de ses proches, de même que les preuves établies après coup et 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 ; arrêts du TAF A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 2.2.2 et A-1705/2023 du 24 mai 2024 [confirmé par arrêt du TF 9C_371/2024 du 18 mars 2025] consid. 2.3). Par conséquent, en dépit de l'introduction de la libre appréciation des preuves selon l'art. 81 al. 1 et 3 LTVA, la preuve documentaire « directe » demeure le moyen probatoire principal en matière de TVA. En raison de leur caractère subsidiaire, les autres types de preuves doivent rester l'exception. En particulier, lorsque des documents écrits, comme des factures, existent ou devraient exister, la requête d'audition de témoins ne suffit pas (cf. arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 ; arrêt du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 4.1 [in fine] ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel et al. [édit.], Loi fédérale régissant la TVA, 2e éd. 2025 [ci-après cité : Commentaire LTVA], art. 81 nº 57 ; cf. ég. art. 14 al. 1 [let. c et g] PA).

2.2.3 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 sa conviction 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il revient 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 150 II 321 consid. 3.6.3, 147 II 338 consid. 3.2 et 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 2.2.3 ; MOSER et al., op. cit., nº 3.141 ; KOCHER, Commentaire LTVA, art. 81 nº 73).

Par exception, le degré de preuve exigé se limitera en règle générale à la vraisemblance prépondérante concernant les faits pour lesquels il ne peut être apporté de preuve absolue. Tel n'est toutefois pas le cas lorsque la difficulté ou l'impossibilité à établir les faits pertinents résulte d'une violation d'un devoir spécial de collaborer qui incombe à l'administré, notamment

lorsque, de ce fait, celui-ci ne dispose pas ou plus des moyens de preuve propres à démontrer les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Un défaut de collaboration peut être pris en compte dans le cadre de la libre appréciation des preuves (cf. ATF 148 II 465 consid. 8.3 s. et 148 III 134 consid. 3.4.1 ; arrêt du TAF A-1782/2023 du 27 janvier 2025 consid. 3.4 ; KOCHER, Commentaire LTVA, art. 81 nos 43 et 75 ; cf. ég. consid. 5.2 [in fine] ci-après).

2.3

2.3.1 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. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est en particulier admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire. Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du TF 9C_510/2024 du 31 octobre 2024 consid. 4.2.2 ; arrêt du TAF A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 2.3 ; MOSER et al., op. cit., no 3.144 ; cf. ég. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, in : FF 2008 6277 [ci-après cité : FF 2008 6277], ad art. 81 du projet de loi [ci-après cité : P-LTVA] p. 6394 s. ; art. 33 al. 1 PA a contrario).

2.3.2 En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations nécessaires et raisonnablement exigibles, 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'assujettie 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 148 II 285 consid. 3.1.3 ; arrêt du TAF A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 2.3 ; RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, 4e éd. 2021, nos 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s. ; KOCHER, Commentaire LTVA, art. 81 no 82 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent que lorsqu'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 de certitude suffisant pour emporter la conviction du juge. En d'autres termes, si un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose pas (cf. ATF 148 II 285 consid. 3.1.3 et 147 II 209 consid. 5.1.3 ; arrêt du TF 2C_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 6.1 ; arrêts du TAF A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 2.3 et A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.4 ; KOCHER, Commentaire LTVA, art. 81 nº 82).

3.

3.1

3.1.1 En procédure juridictionnelle administrative, l'objet du litige est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée (l'objet de la contestation) – plus précisément dans son dispositif (cf. ATF 140 I 114 consid. 2.4.2 ; MADELEINE HIRSIG-VOUILLOZ, CR-PA, art. 61 nº 59 ; ZIBUNG/HOFSTETTER, in : Waldmann/Krauskopf [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3e éd. 2023 [ci-après cité : Praxiskommentar VwVG], art. 49 nº 51) – dans la mesure où il est remis en question d'après les conclusions et les motifs du recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.1 ; CHATTON, CR-PA, art. 52 nº 20 ; SEETHALER/PORTMANN, Praxiskommentar VwVG, art. 52 nº 38). Les points de la décision attaquée qui ne sont pas contestés acquièrent pour leur part force exécutoire formelle (cf. arrêt du TF 1C_357/2020 du 18 mars 2021 consid. 7.2 ; ATAF 2014/24 consid. 1.4.1 ; arrêts du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.1 et A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 1.3.1.1 ; SEETHALER/PORTMANN, Praxiskommentar VwVG, art. 52 nº 42).

3.1.2 Les conclusions doivent être formulées de façon claire et précise, de manière à permettre à l'autorité de recours de cerner sur quels points la décision est attaquée et quelles sont les modifications demandées. Pour cela, il ne suffit pas que la recourante s'attaque à certains points de la motivation, encore faut-il qu'elle s'en prenne au dispositif de la décision attaquée (cf. consid. 3.1.1 ci-avant). L'interdiction du formalisme excessif vient toutefois tempérer l'exigence de clarté et de précision dans la formulation des conclusions et suppose qu'elles soient interprétées à la lumière de la motivation, voire, lorsqu'elles sont manquantes, qu'elles puissent résulter implicitement des motifs invoqués (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3 ; arrêt du TF 1C_159/2025 du 18 juillet 2025 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.2.1 ;

SEETHALER/PORTMANN, Praxiskommentar VwVG, art. 52 nos 34, 45 s. et 48 ; CHATTON, CR-PA, art. 52 nos 18 et 20). La motivation du mémoire doit en ce sens permettre à l'autorité de recours de saisir sur quels points et pour quelles raisons la décision est attaquée (cf. ATF 131 II 470 consid 1.3 ; arrêt du TF 1C_159/2025 du 18 juillet 2025 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.2.2 ; CHATTON, CR-PA, art. 53 no 24 ; SEETHALER/PORTMANN, Praxiskommentar VwVG, art. 52 no 62).

3.1.3 En matière de TVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification (cf. art. 83 LTVA). L'assujettie a ainsi droit, en principe, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (cf. arrêts du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.3.1 et A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 1.3.1.3 ; cf. ég. à ce sujet art. 83 al. 4 LTVA).

Dans un premier temps, la créance fiscale pour la période sous contrôle est déterminée par une notification d'estimation (cf. art. 78 al. 5 et art. 79 al. 2 LTVA ; concernant la nature de ce document, cf. entre autres ATF 140 II 202 consid. 5.1 à 5.6 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.3.1 ; KOCHER, Commentaire LTVA, art. 82 nos 16 ss et art. 83 nos 42 ss). Lorsque celle-ci est contestée, l'AFC va alors s'exprimer dans une décision formelle sur un état de fait concret, pour la première fois de manière contraignante (cf. art. 82 LTVA). C'est dès lors la procédure de réclamation ultérieure qui va déterminer les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'AFC doit se prononcer et fixer l'objet du litige, lequel ne pourra par la suite plus être élargi (cf. arrêts du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.3.1 et A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 1.3.1.3 ; CHATTON, CR-PA, art. 52 no 21 ; SEETHALER/PORTMANN, Praxiskommentar VwVG, art. 52 no 38 s. ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2e éd. 2019 [ci-après cité : MWSTG Kommentar], art. 83 nos 4 ss). Aussi, les points de la « première » décision de l'AFC qui ne sont pas contestés acquièrent force exécutoire formelle (cf. consid. 3.1.1 [in fine] ci-avant ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.3.2).

Toutefois, au cours de la procédure de réclamation, de même que durant la procédure de recours devant le Tribunal, l'AFC reste libre de révoquer sa « première » décision, partiellement ou dans son ensemble, et ce, aussi en ce que celle-ci portait sur des points non contestés dans la réclamation (cf. art. 83 al. 5 LTVA ; KOCHER, Commentaire LTVA, art. 83 no 51 ; cf. ég.

art. 58 al. 1 PA, dont l'application a été étendue à toute la durée de la procédure de recours par la pratique du Tribunal [à ce sujet, cf. arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.1.3.2 et A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.2.1 ; RICHARD/DELAYE, CR-PA, art. 58 nos 31 ss ; ANDREA PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, art. 58 no 36]).

3.2

3.2.1 En l'espèce, par notification d'estimation du 9 février 2021, confirmée par décision du 13 juillet 2022, l'AFC a fixé la correction de l'impôt en sa faveur pour les périodes sous contrôle à 26'511.- francs, intérêt moratoire en sus. Ce montant résulte des corrections opérées à hauteur, d'une part, de 1'029.50 francs en lien avec l'imposition de prestations fournies par la recourante en faveur de son personnel (ch. 1 de la notification d'estimation [montant arrondi à 1'029.- francs]) et, d'autre part, de 25'482.- francs en lien avec la déduction de l'impôt préalable (ch. 2 de la notification d'estimation ; cf. consid. B.a ci-avant).

Dans sa contestation du 17 février 2021, ainsi que dans sa réclamation du 14 septembre 2022 et son recours du 11 juin 2024, la recourante remet en cause dite correction uniquement en ce qu'elle a trait à l'impôt préalable déductible (ch. 2 de la notification d'estimation ; cf. consid. B.b, B.c et C.a ci-avant) ; la reprise en lien avec les prestations en faveur du personnel (ch. 1 de la notification d'estimation) n'est en revanche pas contestée. Il y a ainsi lieu de constater que la (« première ») décision de l'AFC du 13 juillet 2022 a acquis force exécutoire formelle s'agissant du montant – non contesté – de 1'029.- francs (cf. consid. 3.1.1 et 3.1.3 ci-avant).

3.2.2 Dans son recours du 11 juin 2024, ainsi que dans sa réclamation du 14 septembre 2022, la recourante conclut à ce qu'il soit constaté que c'est à juste titre qu'elle a déduit le montant de 25'482.- francs à titre d'impôt préalable pour les périodes allant du 1er juillet 2017 au 31 décembre 2019. Cette somme correspond au montant total de la correction de l'impôt selon le ch. 2 de la notification d'estimation (« Déduction de l'impôt préalable » ; cf. pièce AFC no 5).

A la lecture des motifs de ces écritures et de la contestation du 17 février 2021, il apparaît toutefois que la recourante ne conteste que partiellement les corrections auxquelles l'AFC a procédé au titre de la déduction de l'impôt préalable (ch. 2 de la notification d'estimation) ; plus précisément, la recourante remet en cause le refus de la déduction de l'impôt préalable en lien avec quatre factures de la Société 1, pour un montant TVA total de 5'794.66 francs, et avec quatre factures de la Société 2, pour un montant

global d'impôt de 1'429.90 francs (cf. annexe 1 ch. 2 [p. 2] de la notification d'estimation du 9 février 2021 [pièce AFC nº 5] et les factures versées au dossier [pièce AFC nº 9 et pièces jointes au courrier de l'AFC du 10 février 2026 {cf. consid. C.e}]) ; la correction – initialement contestée – relative à une facture de la Société 3 portant sur un montant TVA de 10'000.- francs a au surplus été annulée par l'AFC dans sa décision sur réclamation du 14 mai 2024 (cf. consid. 4.2 et 5 de dite décision).

Dans le cadre tant de la procédure devant l'AFC que de celle devant le Tribunal, la recourante ne fait en revanche valoir aucun argument ni ne produit aucun moyen de preuve concernant les cinq autres paiements en lien avec lesquels une correction de la déduction de l'impôt préalable a été opérée, pour un montant TVA total de 8'257.66 francs (cf. annexe 1 ch. 2 [p. 2] de la notification d'estimation du 9 février 2021 [pièce AFC nº 5]). Dans sa contestation du 17 février 2021, la recourante a du reste expressément déclaré que ces « autres points [étaient] acceptés ». Aussi et conformément aux principes guidant l'interprétation des conclusions (cf. consid. 3.1.2 ci-avant), il s'agit de partir du principe que ces corrections ne sont pas contestées, avec pour conséquence que la créance fiscale est également entrée en force à hauteur du montant susdit de 8'257.66 francs (cf. consid. 3.1.1 et 3.1.3 ci-avant), et que le litige porte uniquement sur le remboursement de l'impôt préalable prétendument acquitté sur les huit factures susmentionnées des Sociétés 1 et 2, c'est-à-dire sur un montant de 7'224.56 francs.

En définitive, dans la suite du présent arrêt, l'examen du Tribunal visera uniquement à déterminer si la recourante peut prétendre à la déduction de montants d'impôt préalable sur les huit factures litigieuses des Sociétés 1 et 2.

3.3 Dans un grief d'ordre formel qu'il convient en principe d'examiner en premier compte tenu de ses possibles conséquences, à savoir l'annulation de la décision entreprise (cf. ATF 143 IV 380 consid. 1.4.1 ; arrêt du TAF A-4848/2021 du 1er avril 2022 consid. 3.2), la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue (cf. consid. C.a ci-avant), en lien avec le refus de l'autorité inférieure de procéder à l'audition requise des anciens administrateurs des Sociétés 1 et 2 (cf. consid. B.c ci-avant). La pertinence de cette mesure d'instruction dépendant entre autres de l'examen des conditions matérielles du droit à la déduction de l'impôt préalable et de l'appréciation des preuves au dossier, cette question sera toutefois traitée dans le cadre de l'analyse au fond du recours (cf. consid. 8.2.2 ci-après).

4.
La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. Le présent litige portant sur les périodes fiscales du 1er juillet 2017 au 31 décembre 2019, 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 1er janvier 2018 (RO 2017 3575 ; FF 2015 2467) sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA). Cela étant, la jurisprudence rendue sous l'égide de l'ancienne loi, 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. arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 4).

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 (cf. FF 2008 6277, ch. 1.3.2 s. p. 6304 ss), il n'en demeure pas moins qu'il appartient à l'administré de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement à la TVA et, le cas échéant, de remettre le décompte de la créance fiscale le concernant et d'acquitter celle-ci ; 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. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 5.2.1 ; LYSANDRE PAPADOPOULOS, Commentaire LTVA, art. 71 nos 1 ss ; FELIX GEIGER, Commentaire LTVA, art. 86 no 1 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2021, p. 518 nos 329 s.).

5.2 Selon l'art. 70 al. 1 [1re phrase] LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents selon les 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 no 16 (« Comptabilité et facturation »). La tenue des livres comptables doit notamment 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-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 5.2.1 ; ROHNER/BOBST, Commentaire LTVA, art. 70 no 5), comme le prévoyait explicitement l'art. 58 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300). En outre, conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA et sous réserve de l'art. 958*f* du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), l'assujetti doit 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 selon l'art. 42 al. 6 LTVA.

Les cas dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistants, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt. Il s'agit d'éviter que l'assujetti qui a rempli son devoir de collaborer ne soit tenu de payer des impôts plus élevés que celui pour lequel le calcul de la créance fiscale est impossible pour des motifs qui lui sont imputables. La violation de devoirs de procédure ne doit pas être récompensée (cf. arrêts du TF 9C_371/2024 du 18 mars 2025 consid. 5.1 et 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.2 ; arrêts du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 5.2.1 et A-5286/2024 du 21 octobre 2025 consid. 6.2 ; JÜRG STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 nº 3 ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives de droit fiscal suisse 69 511, ch. 3.2.1 ; cf. ég. consid. 2.2.3 [in fine] ci-avant).

6.

6.1

6.1.1 Conformément à l'art. 28 al. 1 let. a LTVA et sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut notamment déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé. Dès lors que le bien ou le service grevé est affecté à l'activité entrepreneuriale de l'assujetti (cf. not. à ce sujet ATF 142 II 488 consid. 2.3.5 ; BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, p. 21), la TVA facturée − pour autant qu'elle soit effectivement réglée par l'assujetti (cf. consid. 6.1.2 ci-après) − est ainsi déductible. Cela vaut en principe également pour le cas où le montant de l'impôt inscrit sur la facture est trop élevé, voire où il n'est pas dû ; le destinataire de la prestation ne doit pas vérifier si l'impôt a été prélevé à juste titre (cf. art. 59 al. 2 OTVA ; FF 2008 6277, ad art. 29 al. 2 P-LTVA p. 6364). Le risque que la TVA ne soit pas versée à l'AFC par le prestataire relève du domaine des risques de l'Etat et non de celui du destinataire de la prestation (cf. Commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée de l'administration [disponible à l'adresse internet < https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/17548.pdf > {dernière consultation le 25 mars 2026} ; ci-après cité : Commentaire OTVA], ad art. 59 al. 2 ; BENNO SUTER, Commentaire LTVA, art. 28 nº 32 ; BEATRICE BLUM, MWSTG Kommentar, art. 28 nº 13). Si la facture n'est pas seule décisive (cf. arrêts du TF 2C_734/2019 du 2 juin 2021 consid. 4.3.2 et 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 4.3.2), elle revêt néanmoins depuis toujours, avec la mention de l'impôt, une importance déterminante

en droit de la TVA (cf. art. 28 de l'ancienne ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aOTVA 1994 ; RO 1994 1464] et art. 37 aLTVA ; arrêt du TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-343/2024 du 16 avril 2025 consid. 2.5.3 et A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 4.1).

Selon l'art. 59 al. 1 OTVA, l'impôt est réputé facturé si le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA au destinataire d'une manière reconnaissable pour celui-ci. Cette disposition précise que le droit matériel à la déduction de l'impôt préalable est uniquement lié à la condition que le destinataire de la prestation sache qu'il a payé au fournisseur une prestation avec TVA. Cette connaissance au sujet du paiement de la TVA doit de plus ressortir du comportement du fournisseur et ne doit pas être inférée uniquement de la circonstance que la prestation est en soi imposable en vertu de la loi. La déduction de l'impôt préalable étant un élément qui diminue l'imposition, il appartient à l'assujetti qui s'en prévaut d'apporter la preuve que la TVA lui a été ouvertement transférée, c'est-à-dire de manière reconnaissable pour lui (cf. Commentaire OTVA, ad art. 59 al. 1 [qui précise, à juste titre, que « [la] connaissance au sujet du paiement de la TVA doit de plus ressortir du comportement du *fournisseur* », contrairement à la jurisprudence et à la doctrine citées ci-après, qui, à tort, indiquent que « [d]ieses Wissen muss sich dabei aus dem Verhalten des *Leistungsempfängers* ergeben »] ; arrêts du TAF A-343/2024 du 16 avril 2025 consid. 2.5.2 et A-2814/2023 du 19 avril 2024 [confirmé par arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024] consid. 2.3.2 ; SUTER, Commentaire LTVA, art. 28 n° 30).

Pour faciliter la preuve du droit à la déduction de l'impôt préalable, l'art. 26 al. 1 LTVA prévoit que si le destinataire de la prestation en fait la demande, le fournisseur lui délivre une facture répondant aux exigences des al. 2 et 3 (cf. FF 2008 6277, ad art. 27 P-LTVA [ab initio] p. 6362). Un document de ce type confère au destinataire une attestation pour la déduction de l'impôt préalable (cf. arrêt du TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-3906/2021 du 27 décembre 2022 consid. 6.2.8 ; SUTER, Commentaire LTVA, art. 26 n^{os} 2 s. ; BLUM, MWSTG Kommentar, art. 28 n° 12 ; BAUMGARTNER et al., Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 7 n° 19), dans la mesure où les autres conditions du droit à la déduction sont remplies. Concernant en particulier la mention de l'impôt, l'art. 26 al. 2 let. f LTVA précise que la facture doit indiquer le taux d'imposition applicable et le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation ; si l'impôt est inclus dans la contre-prestation, l'indication du taux applicable suffit. Selon la pratique de l'AFC, il est cependant suffisant que la facture comporte au moins des informations sur le montant de la TVA *ou* le taux

appliqué ; en revanche, la mention *« TVA comprise »* sur la facture n'est pas une preuve suffisante (cf. Info TVA nº 9 [« Déduction de l'impôt préalable »], ch. 1.1). Cette pratique apparait justifiée, dans la mesure où l'indication que la TVA est incluse dans le prix facturé ne permet pas de déterminer à elle seule le montant de l'impôt. L'on ne saurait dès lors considérer que la TVA a été réclamée au destinataire d'une manière reconnaissable pour celui-ci. Cela vaut a fortiori également lorsque la facture ne comporte que la mention « TTC » (« Toutes taxes comprises »), dont il ne ressort même pas si le prix facturé comprend un montant de TVA (cf. arrêt du TAF A-1418/2023 du 30 janvier 2025 consid. 7.2.1 ss ; BLUM, Commentaire LTVA, art. 26 nº 44 ; BAUMGARTNER et al., op. cit, 2010, § 7 nº 20).

Si la présentation d'une facture conforme aux exigences de l'art. 26 LTVA demeure le moyen le plus simple et adéquat pour prouver le transfert de la TVA, elle n'est toutefois plus une condition matérielle du droit à la déduction de l'impôt préalable – contrairement à ce qui valait sous l'empire de l'ancien droit (cf. art. 38 al. 1 let. a aLTVA) ; en vertu du principe de la liberté de la preuve, le destinataire de la prestation est en effet autorisé à prouver par d'autres moyens que l'impôt lui a été facturé (cf. consid. 2.2.2 ci-avant ; FF 2008 6277, ch. 1.7.7.2 [« Facturation »] p. 6325, ad art. 27 P-LTVA p. 6362 et ad art. 29 P-LTVA p. 6364 ; Commentaire OTVA, ad art. 59 al. 1 ; arrêt du TF 2C_33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2 ; arrêts du TAF A-343/2024 du 16 avril 2025 consid. 2.5.3 et A-1418/2023 du 30 janvier 2025 consid. 6.1 ; BLUM, Commentaire LTVA, art. 26 nos 2 s. ; SUTER, Commentaire LTVA, art. 28 nº 31 ; BLUM, MWSTG Kommentar, art. 28 nº 12 ; OBERSON, op. cit., p. 513 n. marg. 307 ; cf. ég. la définition large donnée à la notion de facture par l'art. 3 let. k LTVA), par exemple par la production de quittances ou de contrats conclus avec les fournisseurs et spécifiant le taux de l'impôt grevant les prestations acquises auprès de ces derniers.

6.1.2 Selon l'art. 28 al. 4 LTVA [2009] (actuel art. 28 al. 3 LTVA [2016] suite à l'abrogation de l'ancien al. 3 par le ch. I de la loi fédérale du 30 septembre 2016 avec effet au 1er janvier 2018 [RO 2017 3575] ; ci-après : art. 28 al. 4 LTVA), l'assujetti peut déduire l'impôt selon l'al. 1 pour autant qu'il prouve l'avoir réglé. Le Conseil fédéral relève à ce sujet que, selon l'ancien droit (aLTVA), « il [fallait] nécessairement présenter une facture conforme aux prescriptions formelles pour avoir droit à la déduction de l'impôt préalable » ; désormais, « [l]a personne assujettie doit cependant prouver qu'elle a effectué un paiement dans le cadre de l'une des formes de l'impôt

préalable énumérées dans l'al. 2 [de l'art. 29 P-LTVA] » (cf. FF 2008 6277, ad art. 29 al. 4 P-LTVA p. 6364).

Selon SUTER (Commentaire LTVA, art. 28 nº 41), avec l'art. 28 al. 4 LTVA, le législateur a clairement exprimé sa volonté de ne plus faire dépendre le droit à la déduction de la présentation de moyens de preuve précis. La version allemande de la Feuille fédérale, selon laquelle le contribuable doit à présent *uniquement* prouver qu'il a effectué un paiement dans le cadre de l'une des formes de l'impôt préalable prévue par la loi (« Die steuerpflichtige Person hat künftig lediglich nachzuweisen, dass sie für eine in Absatz 2 [von Art. 29 MWSTG-Entwurf] aufgezählte Vorsteuerform eine Zahlung geleistet hat » [BBl 2008 6885, ad art. 29 al. 4 P-LTVA p. 6975]), et la version italienne, qui précise que cette disposition prévoit expressément qu'aucune exigence formelle stricte ne peut être imposée pour la preuve du droit à la déduction (« Il capoverso 4 stabilisce espressamente che non possono essere poste severe esigenze di forma alla comprova del diritto alla deduzione dell'imposta precedente » [FF {it.} 2008 6033, ad art. 29 al. 4 P-LTVA p. 6122]), sont plus explicites à ce propos (cf. ég. FF 2008 6277, ch. 1.7.7.2 [« Facturation »] p. 6325, selon lequel « on se basera uniquement, conformément à l'art. 29, al. 4, P-LTVA, sur le lien entre le droit à la déduction de l'impôt préalable et la preuve du versement correct de l'impôt préalable effectué par le destinataire de la prestation »).

Selon le principe rappelé à l'art. 81 al. 3 LTVA (cf. consid. 2.2.2 ci-avant), la preuve du règlement effectif de l'impôt préalable n'est ainsi soumise à aucune forme particulière (cf. arrêt du TF 2C_33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2 ; arrêts du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 5.1.2 et A-343/2024 du 16 avril 2025 consid. 2.5.4 ; SUTER, Commentaire LTVA, art. 28 nºs 40 s. ; BLUM, MWSTG Kommentar, art. 28 nº 38). A cet égard, si la facture constitue un indice important du transfert de la TVA (cf. consid. 6.1.1 [4e par.] ci-avant), en revanche, elle ne dit pas si le destinataire a bien réglé le montant en question au fournisseur (cf. arrêts du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 5.1.2 et A-343/2024 du 16 avril 2025 consid. 2.5.4 ; BLUM, Commentaire LTVA, art. 26 nº 2). La preuve de ce fait sera en règle générale apportée au moyen de pièces comptables et de justificatifs de paiement (cf. arrêts du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 5.1.2 et A-343/2024 du 16 avril 2025 consid. 2.5.4 ; SUTER, Commentaire LTVA, art. 28 nº 40 ; BLUM, MWSTG Kommentar, art. 28 nº 38 ; consid. 2.2.2 ci-avant) ; l'assujetti demeure néanmoins libre de prouver par tout autre moyen qu'il a réglé l'impôt dont il réclame la déduction. Selon la jurisprudence, la production de factures accompagnées d'attestations de paiement signées

par les fournisseurs des prestations n'est pas suffisante à cet effet ; encore faut-il que l'authenticité et la véracité des attestations puissent être vérifiées auprès desdits fournisseurs, le cas échéant par recoupement avec leurs données comptables (cf. arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023 consid. 4 ss, confirmant l'arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 6.2 et 6.3 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 3.5.4.3 ; SUTER, Commentaire LTVA, art. 28 nº 40).

6.1.3 En définitive, l'on retiendra que le formalisme en matière de preuve, qui limitait le droit à la déduction de l'impôt préalable dans une mesure jugée trop restrictive au regard de l'objectif de neutralité concurrentielle (cf. art. 1 al. 3 let. a LTVA), a été abandonné et que la présentation d'une facture conforme aux exigences de l'art. 26 al. 2 et 3 LTVA n'est plus une condition nécessaire du droit à déduction ; toutefois, cela ne change rien au principe selon lequel l'assujetti doit prouver les faits qu'il avance pour justifier une baisse de l'impôt (cf. consid. 2.3.2 ci-avant ; FF 2008 6277, ad art. 29 P-LTVA p. 6363 s. ; BAUMGARTNER et al., op. cit., § 7 nº 19).

En particulier, la déduction de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse selon l'art. 28 al. 1 let. a LTVA suppose nécessairement, d'une part, que l'assujetti qui s'en prévaut établisse que cet impôt lui a été facturé, c'est-à-dire qu'il lui a été réclamé d'une manière reconnaissable par le fournisseur de la prestation (cf. consid. 6.1.1 ci-avant). D'autre part, il ressort désormais du texte clair de la loi que − sous réserve de l'actuel art. 28*a* LTVA [2016] – la preuve du règlement effectif de l'impôt préalable est une condition du droit à sa déduction (cf. consid. 6.1.2 ci-avant ; ATF 142 II 488 consid. 2.3.3 ; arrêt du TF 2C_356/2020 du 21 octobre 2020 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1007/2024 du 15 décembre 2025 consid. 5.1.2).

Savoir si les conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable sont remplies doit être apprécié concrètement, dans chaque cas particulier, en se fondant sur l'ensemble des preuves disponibles, conformément à la maxime inquisitoire applicable (cf. consid. 2.2.2 ci-avant ; arrêts du TAF A-4704/2022 du 6 août 2024 consid. 6.1.3 et A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 5.1). L'AFC n'est toutefois pas obligée de rechercher les justificatifs du droit à la déduction de l'impôt préalable de l'assujetti ; il appartient bien plutôt à celui-ci, dans le cadre de son devoir de collaborer (cf. consid. 2.2.1 et 5 ci-avant), de conserver et de fournir – le cas échéant dans la procédure de recours – les documents et pièces justificatives qui permettent d'établir son droit à cet égard (cf. arrêts du TAF A-1007/2024

du 15 décembre 2025 consid. 5.1.1 et A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 4.3.2).

6.2 Ni la LTVA, ni l'OTVA ne rendent le transfert de l'impôt obligatoire (cf. FF 2008 6277, ch. 1.2 p. 6300 [sous let. e] et ch. 1.3.2 p. 6302 [ad « Transfert »] ; ATF 140 II 80 consid. 2.3.2 ; arrêt du TAF A-713/2017 du 2 juillet 2018 consid. 3.4 ; RAPHAËL BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nº 5). Le transfert de la TVA est en effet accessoire au rapport de base entre le fournisseur et le bénéficiaire de la prestation (le « rapport de prestations ») et, donc, régi par les mêmes lois et conventions que celui-ci (cf. ATF 144 II 412 consid. 2 et 140 II 480 consid. 2.4 s. ; arrêt du TF 2C_355/2017 du 2 novembre 2018 consid. 4.2 ; BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nº 23).

Lorsque la relation juridique entre le fournisseur et le destinataire de la prestation est de nature privée, le transfert de la TVA est ainsi régi par des conventions de droit privé (cf. art. 6 al. 1 LTVA) et laissé à l'autonomie (privée) des parties (cf. art. 19 al. 1 CO ; FF 2008 6277, ad art. 6 P-LTVA p. 6333 ; ATF 140 II 80 consid. 2.4.1 ; GEIGER, MWSTG Kommentar, art. 6 nº 2 ; BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nº 4 ; cf. ég. sous l'ancien droit, parmi d'autres, arrêt du TF 2C_518/2008 du 15 octobre 2008 consid. 2.2). L'AFC n'a aucune compétence de décision en la matière ; les autorités – en règle générale civiles (cf. art. 6 al. 2 LTVA) – compétentes pour statuer sur le rapport (principal) de prestation le sont également pour se prononcer sur la question du transfert (accessoire) de l'impôt (cf. ATF 144 II 412 consid. 2.2.3 et 140 II 80 consid. 2.5.4 ; GEIGER, MWSTG Kommentar, art. 6 nos 8 s. ; BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nos 5 et 24).

Le fournisseur assujetti peut renoncer au transfert de la TVA pour des motifs économiques (à ce sujet, cf. en particulier BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8e éd. 2023, § 6 VI p. 115 s. ; cf. ég. ATF 140 II 80 consid. 2.4.1 et 123 II 385 consid. 8 ; arrêt du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 consid. 5.2.1.3 ; CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3e éd. 2012, nº 129 ; BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nos 5 ss). L'absence de transfert de l'impôt peut également notamment résulter d'une omission, ou encore du fait que le fournisseur pensait, à tort, ne pas être assujetti et/ou que ses prestations n'étaient pas imposables.

Le principe de la transférabilité de l'impôt (cf. art. 1 al. 3 let. c LTVA), qui s'adresse au législateur, ne confère par ailleurs ni au fournisseur, ni au destinataire de la prestation, de droit subjectif au transfert de la TVA (cf. FF

2008 6277, ch. 1.2 p. 6300 [sous let. e] ; ATF 140 II 80 consid. 2.3.2 et 123 II 385 consid. 8 ; arrêt du TAF A-565/2014 du 27 août 2014 [confirmé par arrêt du TF 2C_903/2014 du 24 novembre 2014] consid. 2.6 et 4.3 [in fine] ; GEIGER, MWSTG Kommentar, art. 6 nº 2 ; BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nº 6). Si l'impôt n'a pas été transféré, le fournisseur assujetti en reste ainsi néanmoins redevable ; cette circonstance ne change en effet rien à l'existence de la dette fiscale et ce n'est qu'aux conditions de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA que le prestataire peut, le cas échéant, se voir dispenser du paiement de l'impôt. En outre, en l'absence de transfert effectif de la TVA, le destinataire assujetti de la prestation n'a pas le droit d'en opérer la déduction (cf. consid. 6.1.1 et 6.1.3 ci-avant).

Le mode et la manière de documenter le transfert de la TVA sont également laissés à l'autonomie privée des parties, lorsque le rapport de prestations entre celles-ci est soumis au droit privé (cf. cf. BLUM, Commentaire LTVA, art. 26 nos 4 ss ; REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 26 nº 6 ; BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nº 15). En particulier, la prétention du destinataire de la prestation à se voir délivrer une facture répondant aux exigences de l'art. 26 al. 2 LTVA est aussi accessoire au rapport de base entre les parties et, partant, de nature privée. L'AFC ne dispose d'aucune compétence en la matière et ne saurait donc obliger l'entreprise assujettie, dans le cadre du rapport de décompte, à délivrer un tel document à ses clients (cf. BLUM, Commentaire LTVA, art. 26 nos 15 ss ; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 26 nº 7 ; BAGNOUD, Commentaire LTVA, art. 6 nos 5 et 23 s. ; cf. ég. ATF 140 II 80 consid. 2.4.1).

Comme cela ressort de la lettre de l'art. 26 al. 1 LTVA, cette disposition s'adresse ainsi au destinataire de la prestation, qu'elle « encourage (…) à demander au fournisseur un justificatif pour la TVA, ce qui améliore ses chances de prouver son droit à la déduction de l'impôt préalable » (cf. FF 2008 6277, ad art. 27 P-LTVA [ab initio] p. 6362).

7.

En l'espèce, comme il a été exposé (cf. consid. 3.2.2 [in fine] ci-avant), il s'agit de déterminer si la recourante a droit, comme elle le prétend, à la déduction de l'impôt préalable en lien avec les huit factures litigieuses des Sociétés 1 et 2. A cet égard, l'autorité inférieure a considéré que la preuve de cette charge de TVA en amont n'avait pas été apportée par la recourante (consid. II/4.1 p. 15 s. de la décision attaquée) et que les auditions requises par cette dernière n'étaient en outre pas propres à amener des éléments déterminants nouveaux, les faits étant par ailleurs suffisamment élucidés sur la base du dossier (consid. I/5 p. 5 de la décision attaquée). Dans un

premier temps, il y a donc lieu d'examiner s'il apparait suffisamment établi que les montants litigieux dont la recourante réclame la déduction à titre d'impôt préalable lui ont été facturés comme tels au sens de l'art. 28 al. 1 let. a LTVA, sur la base des preuves documentaires figurant au dossier (consid. 8.1 ci-après). Le cas échéant, il s'agira de se prononcer, dans un second temps, sur la pertinence des autres moyens de preuve, de nature testimoniale, offerts par la recourante (consid. 8.2 ci-après).

8.
8.1
8.1.1 Ont notamment été versés à la procédure les comptes « Caisse » et « Prestations de tiers » de la recourante pour les années 2018 et 2019, ainsi qu'un extrait du compte « Décompte TVA » couvrant la période du 29 novembre au 31 décembre 2019 (cf. pièce AFC n° 8). Il ressort en outre du dossier que l'AFC a considéré que la comptabilité de la recourante avait été tenue correctement et, en particulier, que « [l]a plupart des factures de sous-traitants payées au comptant [étaient] conformes à la déduction de l'impôt préalable » et que « [l]a concordance de l'impôt préalable [cf. à ce sujet art. 128 al. 3 OTVA] n'[avait] soulevé aucune différence » (cf. pièce AFC n° 7).

Cela étant, il s'agit d'observer ici que si la comptabilité de la recourante constitue un élément pertinent pour démontrer le paiement de l'impôt qui lui a le cas échéant été facturé par ses fournisseurs, en revanche, elle n'est pas propre à prouver ce dernier fait, c'est-à-dire que la TVA a été réclamée à la recourante de manière reconnaissable pour celle-ci. Le caractère identifiable, pour la recourante, du transfert de l'impôt ne peut en effet résulter que du comportement des fournisseurs des prestations, à savoir les Sociétés 1 et 2 (cf. consid. 6.1.1 ci-avant). Partant, les extraits de la comptabilité de la recourante versés à la procédure ne permettent de tirer aucune conclusion concernant le point de savoir si un impôt lui a été facturé au sens de l'art. 28 al. 1 let. a LTVA.

8.1.2 La recourante se réfère principalement, à l'appui de son recours, aux huit factures litigieuses des Sociétés 1 et 2. Il en ressort – et il n'est pas contesté (cf. réclamation p. 4 [sous ch. 2] ; décision entreprise consid. 4.1 p. 15 s.) – que ces factures ne satisfont pas aux exigences de l'art. 26 al. 2 LTVA, dès lors qu'elles n'indiquent ni le taux, ni le montant de l'impôt et/ou comportent uniquement la mention « TTC ». Or, comme cela a été exposé (cf. consid. 6.1.1 ci-avant), ainsi établis, ces justificatifs ne sont pas propres à prouver qu'un impôt a été facturé par lesdites sociétés au sens de l'art. 28 al. 1 let. a LTVA, c'est-à-dire réclamé à la recourante de manière recon-

naissable pour celle-ci. Par ailleurs, le fait, soulevé par cette dernière, que « les factures émises par ces sociétés, à tout le moins pour la [Société 1] mentionnaient (…) leur numéro TVA », que « ces deux sociétés étaient bien assujetties à la TVA lors de l'émission des factures litigieuses » et « avaient (…) une activité » (cf. réclamation p. 4 [sous ch. 2]) n'y change rien. En effet, le caractère reconnaissable, pour la recourante, du transfert de la TVA ne peut être déduit de la seule circonstance que ces sociétés étaient immatriculées au registre des assujettis à la TVA et qu'elles avaient une activité et, donc, que leurs prestations étaient en soi imposables en vertu de la loi (cf. consid. 6.1.1 ci-avant).

8.1.3 L'on relèvera encore ici que, par courrier à l'AFC du 27 mars 2024, la recourante a indiqué ne pas disposer d'autre document pour prouver les faits allégués.

Dès lors et vu ce qui précède (cf. consid. 8.1.1 et 8.1.2 ci-avant), il s'agit de constater qu'en l'occurrence, le transfert de l'impôt préalable litigieux n'est attesté par aucune preuve documentaire « directe », qui constitue à cet effet le moyen probatoire principal (cf. consid. 2.2.2 ci-avant). En outre, même considérés dans leur ensemble, les différents éléments examinés ci-dessus – à savoir la comptabilité de la recourante, les factures avec mention « TTC » et la connaissance du fait que les prestations en cause étaient en soi imposables – ne permettent pas d'établir que les montants dont la recourante réclame la déduction à titre d'impôt préalable lui ont été facturés en tant que TVA sur les prestations qu'elle a acquises auprès de ses fournisseurs. D'une part, il n'en ressort pas que le prix réclamé pour ces prestations comprenait un montant de TVA ; on ne saurait en effet exclure que les fournisseurs de la recourante aient renoncé ou omis de transférer l'impôt (cf. consid. 6.2 ci-avant). D'autre part, quand bien même les huit factures litigieuses seraient grevées d'un montant d'impôt préalable, celui-ci ne serait de toute façon pas déterminable sur la base des éléments en question, faute d'indication du taux de l'impôt, et ne pourrait en tout état de cause pas être considéré comme réputé facturé au sens de l'art. 28 al. 1 let. a LTVA (cf. consid. 6.1.1 ci-avant).

8.2

8.2.1 Il convient dès lors d'examiner à présent si les auditions requises par la recourante, ainsi que l'attestation établie le 29 mai 2024 par l'ancien administrateur de la Société 1 et produite à l'appui de son recours, selon laquelle les « montants [des quatre factures de cette société] comprenaient bien la TVA au taux de 7,7 %, soit au total Fr. 5'794.66 », apparaissent de

nature à lever le doute subsistant à propos du transfert effectif de l'impôt préalable litigieux.

A cet égard, il convient de rappeler que de telles preuves testimoniales, non contemporaines aux faits de la cause, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. consid. 2.2.2 ci-avant). Ce a fortiori, d'une part, qu'en l'occurrence, la recourante – à laquelle il revient de conserver et de produire les justificatifs de son droit à la déduction de l'impôt préalable, ce qui suppose le cas échéant de les requérir auprès de ses prestataires, étant à cet égard rappelé qu'il n'appartient pas à l'AFC de rechercher de tels justificatifs (cf. consid. 5.2 et 6.1.3 ci-avant) – aurait dû être en mesure de fournir des preuves documentaires, telles par exemple que des factures, des quittances ou des contrats, voire des extraits de la comptabilité de ses fournisseurs, attestant clairement du transfert de l'impôt et permettant d'en déterminer le montant avec certitude (cf. consid. 2.2.2 [in fine] ci-avant).

D'autre part, dès lors que les Sociétés 1 et 2 ont été respectivement radiée du registre du commerce et déclarée dissoute en (…) (cf. consid. B.c ci-avant), l'AFC n'aurait pas été en mesure – pas plus que le Tribunal ne le serait – de vérifier auprès de celles-ci la véracité des témoignages requis – comme la recourante le suppose d'ailleurs elle-même (cf. déterminations du 4 septembre 2024, sous ch. 2 p. 2). Il en va par ailleurs de même de l'attestation produite devant le Tribunal. Or, de façon analogue à ce qui vaut concernant la preuve du paiement de la TVA (cf. consid. 6.1.2 [in fine] ci-avant), de tels moyens de preuve ne sauraient dans ces conditions être considérés comme suffisants pour établir que l'impôt préalable litigieux a été facturé à la recourante. Ce d'autant que les anciens administrateurs des sociétés en question, dès lors que celles-ci étaient assujetties, ont a priori un intérêt évident à dire que la TVA due sur ces prestations, en soi imposables, était comprise, certes de manière non apparente, dans le prix facturé à la recourante – et que l'impôt a par ailleurs été dûment déclaré et acquitté à l'AFC, conformément aux obligations incombant à cet égard à ces sociétés (cf. consid. 5.1 ci-avant).

Vu ce qui précède, le Tribunal considère que l'attestation que la recourante a produite à l'appui de son mémoire du 11 juin 2024, de même que les auditions qu'elle a requises devant l'AFC, puis devant le Tribunal, sont dépourvues de toute valeur probante et ne sont par conséquent pas de nature à lever le doute existant au sujet du transfert effectif de l'impôt préalable litigieux.

8.2.2 Il s’ensuit, d’une part, qu’en refusant l’audition requise des anciens administrateurs des Sociétés 1 et 2, l’autorité inférieure n’a pas violé le droit d’être entendue de la recourante, garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. et les art. 29 ss PA. En effet, si ce droit comprend certes celui d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves, encore faut-il que celles-ci soient pertinentes (cf. ATF 148 II 73 consid. 7.3.1 ; arrêts du TF 1C_476/2024 du 11 avril 2025 consid. 3.3 et 1C _452/2024 du 16 janvier 2025 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-866/2021 du 25 février 2025 consid. 4.2.2 et A-6203/2020 du 12 février 2025 consid. 4.2.2). Le recours est donc mal fondé et doit être rejeté sur ce point.

D’autre part, considérant, dans ces conditions, que ce moyen de preuve ne serait de toute façon pas propre à entamer sa conviction, le Tribunal, par appréciation anticipée de la pertinence de celui-ci, renonce à son administration (cf. consid. 2.3.1 ci-avant). La requête tendant à l’audition par le Tribunal des anciens administrateurs des Sociétés 1 et 2 est donc rejetée.

8.2.3 En outre, compte tenu des considérations ci-dessus (cf. consid. 8.2.1 ci-avant), il s’agit de constater que le moyen tiré de la violation de l’art. 81 al. 3 LTVA est également mal fondé. On remarquera à ce propos que l’impossibilité dans laquelle la recourante se trouve de prouver avec un degré suffisant de certitude qu’un impôt préalable lui a été facturé en lien avec les huit factures litigieuses lui est directement imputable. Pour autant qu’un impôt lui ait été effectivement transféré, il appartenait en effet à la recourante de requérir de ses fournisseurs la délivrance de justificatifs permettant d’établir clairement ce transfert et son droit à la déduction de cette charge en amont. Il ne s’agit donc pas d’un point pour lequel il est objectivement impossible ou il ne peut être raisonnablement exigé d’apporter une preuve certaine. Dans sa réplique du 4 septembre 2024, la recourante reconnait du reste expressément un manquement à la diligence lui incombant en la matière en vertu de son devoir de collaboration (cf. consid. 5.2 et 6.1.3 ci-avant), en ce qu’elle déclare avoir « omis de contrôler [la] formulation » des huit factures en cause des Sociétés 1 et 2. Il lui revient d’en supporter les conséquences (cf. consid. 5.2 [in fine] ci-avant). En particulier, dans ces circonstances, une réduction du degré de preuve exigé à la vraisemblance prépondérante ne saurait entrer en ligne de compte (cf. consid. 2.2.3 ci-avant).

Sur ce point également, le recours doit donc être rejeté.

8.3 Sur le vu de ce qui précède (cf. consid. 8.1 et 8.2 ci-avant), il apparaît en définitive que la recourante n'a pas établi à satisfaction de droit qu'un impôt lui avait été facturé sur les prestations litigieuses des Sociétés 1 et 2, respectivement que les mesures d'instruction requises ne sont pas propres à cet effet. En tant qu'il s'agit d'une condition du droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 6.1.1 et 6.1.3 ci-avant), soit d'un élément qui diminue l'imposition, il revient à la recourante de supporter l'absence de preuve de ce fait (cf. consid. 2.3.2 ci-avant). Le grief tiré de la violation de l'art. 28 LTVA s'avère ainsi mal fondé et doit être écarté.

9.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Les frais de procédure, d'un montant de 1'500.- 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 de 2'500.- francs déjà versée par la recourante, la différence de 1'000.- francs lui étant restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. 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, par 1'500.- francs, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l’avance de frais déjà versée de 2'500.- francs. Le solde de 1’000.- francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

3.
Il n’est pas alloué de dépens.

4.
Un double du courrier de la recourante du 16 février 2026 est transmis à l’autorité inférieure.

5.
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 ; annexe : cf. ch. 4 du dispositif)