



---

Cour I  
A-4704/2022

## Arrêt du 6 août 2024

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Jürg Steiger, Iris Widmer, juges,  
Valérie Humbert, greffière.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
Chemin du Carry 17, 1630 Bulle,  
représentée par  
Maître Justin Brodard,

recourante,

contre

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

---

Objet

TVA (2012-2018) ; déduction de l'impôt préalable ;  
décision sur réclamation du 16 septembre 2022.

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

A.\_\_\_\_\_ SA est inscrite au registre du commerce (ci-après : RC) du canton de Fribourg depuis le (...) 1995 comme une société anonyme ayant pour but l'exécution de tous travaux d'isolation de sols, de revêtement de sols et la pose de chapes. A.\_\_\_\_\_ SA (ci-après aussi : l'assujettie) est immatriculée au registre des assujettis TVA depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1996 et remet ses décomptes trimestriellement selon la méthode effective. B.\_\_\_\_\_ en est l'administrateur depuis son inscription au RC et en est devenu l'administrateur unique avec signature individuelle à partir du (...) 2014.

**B.**

**B.a** A l'occasion d'un contrôle effectué du 10 au 12 octobre 2017 portant sur les périodes fiscales 2012 à 2016, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) a constaté que plusieurs paiements de clients – non comptabilisés – avaient été effectués sur des comptes ouverts auprès de la banque UBS Suisse SA (ci-après : UBS) dont B.\_\_\_\_\_ était le bénéficiaire. Une procédure pénale administrative en raison de soupçons d'infractions à la TVA au cours des périodes fiscales 2012 à 2016 a été ouverte par ordonnance du 13 mai 2019 notifiée le 17 juin suivant (ci-après : svt) – et étendue aux années 2017 et 2018 par ordonnance du 20 mai 2020, notifié le 22 svt – ; deux procès-verbaux finaux ont été dressés le 15 juillet 2021 dont l'un à l'encontre de B.\_\_\_\_\_.

Le 24 août 2021, ensuite du procès-verbal final, B.\_\_\_\_\_, agissant par l'entremise de son avocat, a déposé des observations et des conclusions notamment relatives à la fixation de l'impôt, singulièrement à la correction de l'impôt préalable.

**B.b** Par décision de perception subséquente du 5 octobre 2021, l'AFC a arrêté la correction de l'impôt en sa faveur dû par l'assujettie à 133'172 francs, montant auquel devait s'ajouter l'intérêt moratoire à partir du 15 octobre 2015. La créance fiscale pour les années 2012 à 2018 était déterminée par notifications d'estimation annexées à dite décision, desquelles il ressort que des recettes commerciales avaient été directement encaissées sur le compte privé de l'administrateur, sans être ni comptabilisées ni déclarées. Le montant du chiffre d'affaires ainsi soustrait se montait à 1'542'046 francs pour les années 2012 à 2015 et à 200'016 francs pour l'année 2017. Le montant de TVA dû à cet égard s'élevait à 129'041.65 francs. Le solde de la créance fiscale était composé, d'une part, d'une

correction de 1'706.70 francs correspondant pour les années 2012-2013 à la part privée aux frais de véhicules et d'autre part, d'une somme de 2'424 francs relative à une rectification de la déduction de l'impôt préalable pour les années 2012, 2013 et 2018.

**B.c** En partie contestée par réclamation de l'assujettie du 3 novembre 2021, cette décision a été confirmée par décision sur réclamation de l'AFC (ci-après : aussi autorité inférieure) du 16 septembre 2022.

**C.**

**C.a** Par acte du 14 octobre 2022, l'assujettie (ci-après : la recourante) a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) à l'encontre de cette décision sur réclamation, concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et, principalement, à ce que la correction de l'impôt soit réduite pour les périodes fiscales de 2012 à 2018 à un montant de 13'812.11 francs plus intérêt moratoire dès le 15 octobre 2015 ou, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle détermination de la TVA.

En substance, à l'appui de ses conclusions, la recourante se prévaut d'une violation du principe de neutralité et de la loi dès lors que la TVA facturée par les sous-traitants constitue un coût pour elle puisque l'AFC refuse qu'elle la récupère, alors qu'elle a démontré avoir supporter la charge de l'impôt préalable, la preuve stricte à cet égard n'étant pas nécessaire.

**C.b** Dans sa réponse du 23 novembre 2022 – transmise à la recourante le 24 svt – , l'autorité inférieure réfute les arguments de la recourante, qu'elle estime infondés et conclut au rejet du recours.

**C.c** A l'invitation du Tribunal, l'autorité inférieure, par pli du 6 avril 2023 transmis à la recourante le 11 svt, livre des pièces complémentaires et se détermine sur la prescription de la créance fiscale en ce sens qu'elle estime que les périodes fiscales allant de 2012 à 2018 n'étaient pas prescrites au moment de rendre la décision sur la réclamation litigieuse et ne peuvent plus être atteintes par la prescription.

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

**Droit :****1.****1.1**

En vertu de l'art. 31 LTAF et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le TAF connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en la forme requise (art. 52 PA), par la destinataire de la décision litigieuse laquelle a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc recevable et il peut être entré en matière sur ses mérites.

**1.3** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

La LTVA a cependant été partiellement modifiée par la révision adoptée le 30 septembre 2016 et entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2018 (RO 2017 3575). En l'espèce, si les corrections d'impôt effectuées s'étendent aux périodes fiscales courant du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2018, l'objet du litige, tel que circonscrit par les conclusions de la recourante, ne concerne que les années 2012 à 2015. En effet, la recourante limite son recours à la question de l'admissibilité de la déduction de l'impôt préalable grevant les factures émises durant cette période par les sociétés C. \_\_\_\_\_ Sàrl en liquidation et D. \_\_\_\_\_ Entreprise Générale Sàrl en liquidation, renonçant expressément à recourir en ce qui concerne la même question en lien avec les factures émises en 2018 par la société E. \_\_\_\_\_ Sàrl.

Seront donc citées dans les considérants qui suivent les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur applicable jusqu'au 31 décembre 2017, y compris celles concernant la prescription, étant rappelé qu'il s'agit là d'une institution de droit matériel (cf. parmi d'autres : ATF 144 II 273 consid. 2.2.4).

## **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 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<sup>e</sup> 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 les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA ; cf. ég. 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), en vertu duquel 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).

## **2.3**

**2.3.1** La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 PCF [RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; cf. ég. art. 81 al. 3 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 TF 2C\_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd. 2022, n. marg. 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8<sup>e</sup> éd. 2023, p. 556 s.).

**2.3.2** En matière de TVA, l'art. 81 al. 3 LTVA consacre ce principe et précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cela vaut en particulier s'agissant de la preuve des faits qui lèvent ou diminuent l'imposition (cf. Message

sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 [ci-après cité : FF 2008 6277], 6280 et 6395 ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar], n° 33 s. ad art. 81 ; FELIX GEIGER, in : MWSTG-Kommentar, n° 10 ss ad art. 81). 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 récente ayant déjà 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. *infra* consid. 6).

## **2.4**

**2.4.1** 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, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. ( cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; parmi d'autres cf. arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid.3.3.1 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023] ; MOSER et al., op. cit., n. marg. 3.144 ; FF 2008 6277, 6394 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

**2.4.2** En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, 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 la personne 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 133 II 153 consid. 4.3 ; parmi d'autres cf. arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023] ; RENÉ A. RHINOW et al., *Öffentliches Prozessrecht*, 4<sup>e</sup> éd. 2021, n. marg. 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

**2.4.3** 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 avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. *supra* consid. 2.4.1 ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8, A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.2). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment 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 (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid.3.3.2 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023], A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8, A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER et al., op. cit., n. marg. 3.141).

### **3.**

Le litige porte sur les périodes allant du 1<sup>er</sup> semestre 2012 au 31 décembre 2015. La première question qui se pose est celle de la prescription, qui doit, selon la jurisprudence, être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (cf. ATF 142 II 182 consid. 3.2.1, 138 II 169 consid. 3.2 ; cf. en matière de TVA : arrêts du TF 9C\_32/2023 du 12 juillet 2023 consid. 2.2.2, 2C\_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 3).

**3.1** C'est le lieu de préciser que la procédure repose à l'origine sur une décision de perception subséquente au sens de l'art. 12 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0 ; voir le consid. 3 de la décision litigieuse et le ch. 1 du dispositif de la décision de perception subséquente du 5 octobre 2021). Aux termes de l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale – en l'espèce la LTVA – , c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. Il n'est pas nécessaire que la personne assujettie ait commis une faute ou qu'une poursuite pénale ait été introduite contre elle pour que celle-ci se voie opposer l'art. 12 DPA ; seule la réalisation objective de l'infraction est déterminante (cf. ATF 129 II 160 consid. 3.2 ; parmi d'autres : arrêts du TAF A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 2.6.1, A-3371/2017 du 28 octobre

2020 consid. 6.2.1 ). L'art. 12 al. 1 DPA représente ainsi une base légale indépendante permettant une révision ultérieure de la taxation, au détriment de la personne assujettie (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-2482/2017 du 16 juillet 2018 consid. 5.3.2.3).

**3.2** L'AFC considère que la prescription du droit de taxation a été interrompue une première fois par l'annonce du contrôle le 24 août 2017 pour les périodes fiscales 2012 à 2016, puis par la procédure pénale engagée à l'encontre des organes de l'assujettie le 13 mai 2019 pour les périodes fiscales 2012 à 2018 et finalement, pour ces mêmes périodes, par la décision de perception subséquente du 5 octobre 2021. Dès lors, selon l'AFC, les périodes fiscales en cause ne sont pas encore prescrites de manière relative. Par ailleurs, en ce qui concerne l'année 2012, l'AFC fait valoir que la créance ne s'est pas prescrite au 1<sup>er</sup> janvier 2023, « dans la mesure où un prononcé pénal a été notifié à l'assujettie en date du 16 septembre 2022 ». Elle ajoute que les faits reprochés à la recourante pour les périodes fiscales allant de 2012 à 2015 ont été qualifiés d'escroquerie au sens de l'art. 14 al. 2 DPA (décision attaquée, ch. 2, p. 4-5). La recourante n'a pas pris position dans ses écritures concernant les arguments précités de l'AFC.

### **3.3**

**3.3.1** A teneur de l'art. 42 al. 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (prescription relative). Une déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale, une décision, une décision sur réclamation ou un jugement interrompent la prescription, de même que l'annonce d'un contrôle ou le début d'un contrôle non annoncé selon l'art. 78 al. 3 LTVA (cf. art. 42 al. 2 TVA). Selon l'art. 42 al. 3 LTVA, si la prescription est interrompue par l'AFC ou par une instance de recours, le délai recommence à courir ; le nouveau délai est de deux ans. Aux termes de l'art. 42 al. 4 LTVA, la prescription est suspendue tant qu'une procédure pénale fiscale fondée sur la présente loi est en cours pour la période fiscale concernée et a été annoncée au débiteur (cf. aussi art. 104 al. 4 LTVA). L'al. 5 de l'art. 42 LTVA prévoit que l'interruption et la suspension de la prescription ont effet à l'égard de tous les débiteurs. Le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (cf. art. 42 al. 6 LTVA ; prescription absolue).

**3.3.2** L'art. 105 LTVA – disposition qui traite de la prescription de l'action pénale – prévoit une exception à ce système à son al. 3 let. b dans la



mesure où il précise que la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA est réglé en cas d'infraction aux art. 96 al. 4, 97 al. 2 ou 99 LTVA ou aux art. 14 à 17 DPA selon les al. 1 et 2. Ainsi, en cas notamment d'infraction à l'art. 14 DPA (qui traite d'escroquerie en matière de prestations et de contributions), les règles de la prescription de l'action pénale des al. 1 et 2 de l'art. 105 LTVA doivent être appliquées à la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution au sens de l'art. 12 DPA (cf. ATF 150 II 177 consid. 5.7.1).

Selon l'art. 105 al. 1 let. e LTVA (cf. dans le même sens l'actuel art. 105 al. 1 let. b ch. 3 LTVA en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018), le droit d'engager une poursuite pénale se prescrit pour les délits visés à l'art. 99 LTVA, et pour les délits visés aux art. 14 à 17 DPA par sept ans après la fin de la période fiscale concernée. La prescription ne court plus si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription (art. 105 al. 2 LTVA). A cet égard, une décision de perception subséquente au sens de l'art. 12 DPA présente la qualité d'un jugement et est donc propre à interrompre la prescription (cf. ATF 150 II 177 consid. 5.7.5). Le droit de poursuivre une procédure pénale engagée se prescrit par cinq ans ; la prescription est suspendue tant que l'inculpé se trouve à l'étranger (art. 105 al. 4 LTVA).

**3.3.3** Dans un arrêt récent, la Cour de céans a procédé à une interprétation de l'art. 105 LTVA (cf. arrêt A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 6). S'agissant – comme en l'espèce – de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (pour la TVA à l'importation, cf. ATF 150 II 177 consid. 5.7), elle a retenu que la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA est soumise à deux délais lorsqu'une infraction mentionnée à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA est en cause, nonobstant le fait que cette disposition renvoie aux alinéas 1 et 2 de l'art. 105 LTVA, et pas à l'alinéa 4 (cf. consid. 6.10). Ainsi, l'art. 105 LTVA fixe un premier délai pour engager une poursuite pénale, soit en l'occurrence un délai de sept ans après la fin de la période fiscale concernée (cf. art. 105 al. 1 let. b ch. 3 LTVA), puis un second délai de 5 ans après l'engagement de la poursuite pénale dans lequel l'autorité fiscale doit être en mesure de rendre une décision pénale ou un jugement de première instance (art. 105 al. 2 LTVA en relation avec l'art. 105 al. 4 LTVA). Autrement dit, il faut observer (a) un délai de sept ans entre la fin de la période fiscale et l'ouverture de l'enquête pénale et (b) un délai de cinq ans entre l'ouverture de l'enquête pénale et la décision finale. Si ces deux délais ont été respectés, dès lors que l'application du délai absolu de prescription de l'art. 42 al. 6 LTVA est exclue par l'art. 105 al. 3 let. b LTVA qui renvoie aux

al. 1 et 2 de l'art. 105 LTVA, la créance devient imprescriptible (cf. consid. 6.11 ; pour l'imprescriptibilité de la créance dans les cas de délit en matière d'impôt sur les importations au sens de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA, cf. ATF 150 II 177 consid. 5.8).

**3.4** En l'espèce, la fin de la première période fiscale concernée était au 31 décembre 2012 et la prescription du droit de taxer – selon l'art. 42 al. 1 LTVA – au 31 décembre 2017. Cela dit, l'ouverture d'une procédure pénale (pour les années 2012 à 2016) en raison de soupçons de faux dans les titres (art. 15 DPA), escroquerie en matière de contribution (art. 14 al. 2 DPA), subsidiairement de soustraction d'impôt qualifiée (art. 96 et 97 al. 2 let. a et b LTVA), de suppression de titre (art. 16 DPA) et de violation d'obligation de procédure (art. 98 LTVA) a été notifiée à l'organe de la recourante le 17 juin 2019, soit dans le délai de sept ans après la fin de la première période fiscale concernée (*in casu* pour la première période sous contrôle, le 31 décembre 2012) de l'art. 105 al. 1 let. e LTVA (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 et qui s'appliquent pour les infractions visées ; cf. l'actuel art. 105 al. 1 let. b ch. 3 LTVA). Cette procédure a été étendue pour les années 2017 à 2018 par ordonnance notifiée le 22 mai 2020. Puis, le 5 octobre 2021 (soit dans le délai de cinq ans de l'art. 105 al. 4 LTVA), une décision de perception subséquente, équivalent à un jugement de première instance de l'art. 105 al. 2 LTVA (cf. *supra* consid. 3.3.2) a été prononcée, si bien que la prescription ne court plus et que la créance est devenue imprescriptible (dès lors que la prescription absolue de l'art. 42 al. 6 LTVA ne s'applique pas). A toutes fins utiles, on relèvera que le raisonnement est le même si l'on considère – plutôt que la décision de perception subséquente – le prononcé pénal du 16 septembre 2022, et il est valable pour toutes les années sous contrôle.

#### **4.**

Le litige porte uniquement sur la déduction d'un montant d'impôt préalable de 119'359.89 francs. La perception subséquente n'est pas remise en cause et les contours de l'art. 12 DPA ayant déjà été rappelés (cf. *supra* consid. 3.1), le Tribunal exposera dans un premier temps les dispositions relatives au principe de l'auto-taxation et aux obligations de la personne assujettie à cet égard en matière de comptabilité et de facturation (*infra* consid. 5), puis il examinera les conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable (*infra* consid. 6) avant de les appliquer au cas d'espèce et de sceller le sort du litige (*infra* consid. 7).

## 5.

**5.1** En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel la personne assujettie est tenue de s'annoncer et de remettre spontanément à l'AFC le décompte de la créance fiscale, ainsi que d'acquitter celle-ci dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (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, la personne assujettie demeure seule responsable de l'établissement correct et complet de ses décomptes (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.1 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023], A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 2.2, A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.1 ; PIERRE SCHEUNER, in : MWSTG-Kommentar, n° 1 ss ad art. 71 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>e</sup> éd., 2021, p. 518 n. marg. 330). L'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle (cf. art. 78 LTVA) ; elle n'établit le montant de l'impôt à la place de la personne assujettie que si celle-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.1 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023], A-610/2023 du 19 avril 2024 consid. 7.1 ; GEIGER, in : MWSTG-Kommentar, n° 1 ad art. 86 ; OBERSON, op. cit., p. 518 n. marg. 329 ; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, chap. 6 ch. 144 ss).

## 5.2

**5.2.1** Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, la personne assujettie 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. Comme cela était explicitement prévu à 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), la tenue des livres comptables doit permettre de constater aisément et de manière sûre les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible (cf. arrêt du TAF du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 et les autres arrêts cités [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023] ; REHFISCH/ROHNER, in : MWSTG-Kommentar, n° 5 ad art. 70 ; PER PROD'HOM, in : Bellanger et al. [éd.], Les procédures en droit fiscal, 4<sup>e</sup> éd. 2021, p. 266).

**5.2.2** La personne assujettie 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, lesquels doivent être justifiés par les pièces

correspondantes (cf. arrêt du TF 2C\_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.2, A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.2.2). Lorsque l'on se trouve en présence d'un nombre important de transactions effectuées 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 (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 ; REHFISCH/ROHNER, in : MWSTG-Kommentar, n° 17 ad art. 70).

**5.2.3** La tenue détaillée et chronologique d'un livre de caisse répond à des exigences particulièrement élevées. Selon la pratique développée par l'AFC et confirmée par la jurisprudence, si un livre de caisse est censé apporter la preuve de l'exactitude des paiements intervenus, il y a lieu d'exiger que les entrées et les sorties d'argent liquide soient indiquées sans exception, de manière suivie et par ordre chronologique. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, voire tous les jours dans les entreprises recourant intensivement aux paiements en liquide. C'est seulement ainsi qu'il est possible de garantir que les liquidités encaissées soient enregistrées de manière complète (cf. Info TVA 16, « Comptabilité et facturation », ch. 4.2.2 Structure du compte des recettes et des dépenses ; arrêt du TF 2C\_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2 ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023] ; REHFISCH/ROHNER, in : MWSTG-Kommentar, n° 9 ss ad art. 70).

**5.2.4** Le compte caisse, qui fait partie du grand livre, doit être le reflet du livre de caisse. Il saisit l'intégralité des transactions au comptant et enregistre les mouvements et variations de liquidités d'une entreprise, ainsi que leur montant à la fin de l'exercice annuel. Chaque écriture au compte caisse doit être justifiée par une pièce comptable correspondante (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023]). Conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, la personne assujettie 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.

L'absence de livre de caisse ou le fait que le compte de caisse présente des soldes négatifs, notamment, sont des éléments qui permettent à eux seuls 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-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023], A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.3, A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.2.3).

## 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, la personne assujettie 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 la personne assujettie (cf. notamment 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 la personne assujettie (cf. *infra* consid. 6.2) est ainsi déductible, ce en principe également pour le cas où le montant de l'impôt inscrit sur la facture est trop élevé, voire n'est pas dû (cf. art. 59 al. 2 OTVA ; BARBARA HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 32 ad art. 28 ; BEATRICE BLUM, in : Geiger/Schluckebier [éd.], *Kommentar MWSTG* [ci-après : *Kommentar MWSTG*], 2<sup>e</sup> éd. 2019, n° 13 ad art. 28). Il s'agit de l'application corollaire du principe « impôt facturé = impôt dû », désormais codifié à l'art. 27 al. 2 LTVA (cf. FF 2008 6277, 6364).

**6.1.2** L'impôt est réputé facturé si le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA au destinataire d'une manière reconnaissable pour celui-ci (art. 59 al. 2 OTVA), ce qui est le cas lorsque la facture indique le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation et/ou le taux d'imposition applicable (cf. art. 26 al. 2 let. f LTVA). La présentation d'une facture conforme aux exigences légales n'est toutefois plus une condition matérielle du droit à la déduction (cf. à ce propos la définition large donnée à la notion de facture par l'art. 3 let. k LTVA), contrairement à ce qui valait sous l'empire de l'aLTVA (cf. art. 38 al. 1 let. a aLTVA). En vertu du principe de la liberté de la preuve, la personne assujettie est en effet autorisée à prouver par d'autres moyens que l'impôt lui a été facturé (cf. *supra* consid. 2.3.2 ; FF 2008 6277, 6325 et 6364 ; arrêt du TF 2C\_33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2 ; HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, in : *Kommentar MWSTG*, n° 12 ad art. 28 et n° 11 ad art. 81 ; OBERSON, *op. cit.*, p. 513 n. marg. 307).

Cela ne modifie cependant pas le principe selon lequel la personne assujettie doit prouver les faits qu'elle avance pour justifier une diminution de la charge fiscale (cf. *supra* consid. 2.4.2 ; FF 2008 6277, 6364 ; ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, in : Kommentar MWSTG, n° 11 ad art. 28). Aussi, pour faciliter la possibilité de la personne assujettie de prouver son droit à la déduction, l'art. 26 al. 1 LTVA oblige le fournisseur, sur demande, à délivrer une facture répondant à certaines exigences de forme (cf. FF 2008 6277, 6362). Un tel document demeure en effet un indice important voire entraîne la présomption de l'existence d'une prestation imposable et que la TVA y afférente a bien été transférée au destinataire par l'auteur de la facture et sera versée par ce dernier à l'AFC (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 ; HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, in : Kommentar MWSTG, n° 12 ad art. 28).

**6.1.3** Cela étant, comme sous l'ancien droit, toute facture comportant les indications prévues par la loi ne donne pas nécessairement droit à la déduction de l'impôt (cf. arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 5.1 [confirmé par l'arrêt du TF 9C\_111/2023 du 16 mai 2023], A-279/2014 du 17 novembre 2014 consid. 3.2). La valeur probante d'un tel document doit être appréciée concrètement, en tenant compte de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, conformément au principe de la libre appréciation des preuves ; en cas de doute, il appartient à l'autorité de déterminer si la preuve du transfert de l'impôt préalable a été apportée au moyen d'autres documents et justificatifs (cf. *supra* consid. 2.3. et 2.4).

## 6.2

**6.2.1** Selon l'art. 28 al. 4 LTVA (actuel art. 28 al. 3 LTVA suite à l'abrogation de l'ancien al. 3 par le ch. I de la loi fédérale du 30 septembre 2016 avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2018 [RO 2017 3575]), la personne assujettie peut déduire l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'elle prouve l'avoir réglé. Sous l'ancien droit, il était impératif de présenter une facture conforme aux prescriptions formelles pour avoir droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. FF 2008 6277, 6364). Il faut donc comprendre qu'avec cette nouvelle disposition, le législateur a clairement exprimé sa volonté de ne plus faire dépendre le droit à la déduction de la présentation de moyens de preuves précis (cf. HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 41 ad art. 28),

Sous l'ancien droit, la déduction de l'impôt préalable n'était pas subordonnée à son transfert effectif au destinataire, ni, partant, au paiement effectif

par ce dernier de la TVA facturée ; seul importait – outre l'utilisation des biens ou des services grevés de TVA pour l'une des affectations donnant droit à déduction – que l'impôt ait été correctement facturé, dans le respect des exigences formelles posées par l'art. 37 aLTVA (cf. art. 38 aLTVA et art. 26 de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la LTVA [aOLTVA, RO 2000 1347] ; art. 28 et 29 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la TVA [aOTVA, RO 1994 1464] ; arrêt du TF 2A.461/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.3). Certains auteurs considéraient à ce sujet que dans la mesure où l'AFC n'avait pas de compétence décisionnelle en matière de transfert de l'impôt (cf. art. 37 al. 6 aLTVA ; cf. ég. décision de la Commission fédérale de recours en matière des contributions du 7 mai 1995, in : JAAC 62.45, consid. 5b/bb), elle ne pouvait lier le droit à déduction du destinataire à la condition qu'il ait effectivement acquitté l'impôt préalable (cf. SCHALLER et al., TVA annotée, 2005, n°30 ad art. 1 aLTVA).

Désormais, il ressort du texte clair de la loi que le *règlement effectif* de l'impôt est une condition (supplémentaire) du droit à la déduction de la personne assujettie, sous réserve de l'art. 28a LTVA (déduction de l'impôt préalable fictif). Bien qu'il n'expose pas les raisons de ce changement, le message du Conseil fédéral, qui indique que la personne assujettie doit prouver qu'elle a effectué un paiement dans le cadre de l'une des formes de l'impôt énumérées à l'art. 28 al. 1 LTVA, est également explicite sur ce point (cf. FF 2008 6277, 6364 et 6325). La jurisprudence, qui retient que la personne assujettie peut déduire dans le cadre de son activité commerciale l'impôt préalable qu'elle a effectivement supporté économiquement (« wirtschaftlich tatsächlich getragenen Vorsteuer »), ne laisse pas plus de doute à cet égard (cf. ATF 142 II 488 consid. 2.3.3 ; arrêt du TF 2C\_356/2020 du 21 octobre 2020 consid. 3.2). Cet avis est aussi largement partagé dans la doctrine, qui considère que si le destinataire assujetti ne parvient pas à prouver avoir réglé la TVA qui lui a été facturée, la déduction des montants correspondants à titre d'impôt préalable doit être refusée (cf. BLUM, in : Kommentar MWSTG, n° 37 et 42 ad art. 28 ; HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 42 ad art. 28).

**6.2.2** Il s'agit ainsi en définitive de constater que si le formalisme en matière de preuve 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 la déduction de l'impôt préalable, contrairement à ce qui valait sous l'ancien droit, elle n'est également plus suffisante à cet effet (cf. MOLLARD et al., op. cit., annexe 3 ch. 476 ; voir cependant OBERSON, op. cit., p. 513 n. marg. 307). En effet, si la facture constitue un indice important que la TVA a bien été transférée au destinataire (cf. *supra*

consid. 6.1.2), elle n'indique en principe pas que celui-ci a bien réglé le montant en question au prestataire. La preuve de ce règlement sera en règle générale apportée au moyen de pièces comptables et justificatifs de paiement (cf. HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 40 ad art. 28 ; BLUM, in : Kommentar MWSTG, n° 38 ad art. 28), qui revêtent à cet égard une valeur probante accrue (cf. *supra* consid. 2.3.2). Selon le principe rappelé à l'art. 81 al. 3 LTVA, la personne assujettie demeure cependant libre de prouver par tout autre moyen qu'elle a effectivement acquitté l'impôt (cf. *supra* consid. 2.3.2 ; arrêt du TF 2C\_33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2 ; BLUM, in : Kommentar MWSTG, n° 38 ad art. 28 ; HENZEN, in : MWSTG-Kommentar, n° 40 s. ad art. 28).

## 7.

La question à trancher en l'espèce consiste à déterminer si c'est à bon droit que l'AFC a refusé la déduction au titre d'impôt préalable de la somme à laquelle prétend la recourante, au motif que celle-ci n'a pas apporté la preuve suffisante de s'en être acquittée.

**7.1** A cet égard, il sied de relever d'emblée que la déduction de l'impôt préalable dont il est question s'inscrit dans le contexte d'un chiffre d'affaires de 1'742'062 francs qui a été soustrait au fisc. Ce montant de recettes n'a non seulement pas été déclaré, mais il n'a pas non plus été comptabilisé ; il correspond à un montant de TVA de 130'749 francs. Les factures que la recourante a produites pour prétendre à la mise en compte de l'impôt préalable n'ont pas non plus été comptabilisées. La recourante affirme qu'elles ont été payées au comptant, par des prélèvements sur le compte privé de son administrateur. On peut donc sans peine retenir, et cela ressort du dossier sans être contesté, que la comptabilité de la recourante présente d'importants manquements (cf. ch. 2.1 de la décision litigieuse). Aussi, compte tenu des exigences particulièrement élevées posées en la matière lorsqu'une personne assujettie réalise régulièrement des transactions au comptant, ce qui est manifestement le cas de la recourante, la comptabilité de celle-ci apparaît dénuée de force probante (cf. *supra* consid. 5.2), y compris concernant la preuve du règlement des prestations grevées de l'impôt dont la déduction est litigieuse. Dès lors en outre que lesdites prestations ont prétendument été réglées au comptant, la réalité de ces paiements n'est attestée par aucun justificatif bancaire ou postal. Il s'agit dès lors d'examiner si la recourante réussit à apporter autrement la preuve qu'elle a effectivement supporté la TVA dont elle réclame la déduction à titre d'impôt préalable.



## 7.2

**7.2.1** A l'appui de sa contestation, la recourante a produit trente-deux factures lui étant adressées, datées entre le 10 février 2012 et le 19 novembre 2015 et grevées d'un montant TVA total de 119'359.89 francs. Six factures sont établies à l'entête de la société F.\_\_\_\_\_ Sàrl à Payerne (inscrite au RC depuis le (...) 2008), devenue le 2 novembre 2015 D.\_\_\_\_\_ Entreprise générale Sàrl, une à l'entête de D.\_\_\_\_\_ Entreprise générale Sàrl (radiée le [...] 2019) et vingt-six à l'entête de G.\_\_\_\_\_ Sàrl à Tafers (inscrite depuis le [...] 2011), devenue le [...] 2015 C.\_\_\_\_\_ Sàrl à Yverdon-les-Bains (radiée le [...] 2017). Ces factures – qui peuvent constituer un indice important du transfert de la TVA mentionné à la recourante (cf. *supra* consid. 6.1), mais non encore de son règlement par celle-ci (cf. *supra* consid. 6.2) – sont par ailleurs munies d'un sceau au nom de l'entreprise prestataire, assorti d'une signature, ainsi que pour seize d'entre elles de la mention « PAYE » au tampon encreur sans indication de date de paiement.

La recourante explique que ces factures sont celles d'entreprises sous-traitantes auxquelles elles avaient délégué des tâches. Elle produit à cet égard quelques attestations censées démontrer qu'elle s'était souciée de savoir si ces entreprises étaient correctement assurées. La pose de chapes est une tâche qui s'effectue au m<sup>2</sup> ; les sous-traitants ne mettant à disposition que la main d'œuvre et non le matériel, les factures n'indiquent qu'un nombre d'heures ou de m<sup>2</sup>. Elle soutient qu'il lui était impossible de réaliser le chiffre d'affaires qui lui est imputé avec le personnel à son service sans faire appel à des sous-traitants ; cette pratique aurait d'ailleurs perduré au-delà de 2015, ce que prouveraient différents documents, tous toutefois ultérieurs à la période sous contrôle.

**7.2.2** Les mesures d'instruction menées à cet égard par l'autorité inférieure n'ont pas pu corroborer les allégations de la recourante. En effet, la consultation des dossiers de D.\_\_\_\_\_ Entreprise générale Sàrl en liquidation et de C.\_\_\_\_\_ Sàrl auprès de l'Office des faillites de l'arrondissement de la Broye et du Nord vaudois n'a pas permis d'apporter la preuve de l'existence dans la comptabilité de ces entreprises des factures produites par la recourante. L'enquête pénale a mis en exergue que les factures et contrats de la clientèle de la recourante ne permettent pas non plus d'établir la réalité des prestations fournies par les sociétés sous-traitantes. De plus, la majorité des signatures sur les factures en cause ne correspondaient pas à celles des administrateurs des sociétés sous-traitantes (cf. prononcé pénal du 16 septembre 2022 à l'encontre de l'administrateur de la recourante, ch. 6.4 p. 9 et 10). A cela s'ajoute qu'il n'est pas possible non plus de retracer le paiement de ces factures par le compte caisse de

la recourante et l'autorité inférieure a démontré que les prélèvements effectués sur le compte UBS privé de l'administrateur de la recourante ne suffisent pas à régler l'ensemble des factures en cause (retraits entre 2012 et 2015 pour 883'450 francs alors que le total des factures se montent à 1'594'386.33 francs, étant précisé que les retraits inférieurs à 1'000 francs n'ont pas été pris en compte car d'emblée considérés comme privés).

Or, en matière fiscale, il s'agit d'une manière générale de se montrer d'autant plus strict en matière de preuve que le risque d'abus est important (cf. *supra* consid. 2.4.3 et arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 6.3). En l'occurrence, dans la mesure où les montants litigieux ont (prétendument) été réglés au comptant à des sociétés entretemps radiées, les transactions en question échappent dans une très large mesure au contrôle (*a posteriori*) effectué par l'AFC. La recourante doit ainsi supporter les conséquences de sa gestion lacunaire et de ses graves manquements dans la tenue de ses comptes, dès lors qu'elle n'a pas apporté la preuve lui incombant pour prétendre à la déduction de l'impôt préalable (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 7.3.2).

**7.3** Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'AFC s'est montrée stricte concernant la preuve du paiement et a refusé la déduction requise des montants d'impôt litigieux. En présence d'une comptabilité défaillante et de règlement en espèces, admettre que la preuve du paiement de l'impôt puisse être apportée au (seul) moyen d'une facture, simplement munie d'un timbre et d'une signature, prétendument établie par une entreprise entretemps radiée, ouvrirait la porte à de nombreux et faciles abus. Aussi, s'il n'est pas possible d'exclure que la recourante ait effectivement réglé les montants de TVA dont elle requiert la déduction à titre d'impôt préalable, il s'agit cependant de constater que les preuves présentées ne suffisent pas à établir de façon suffisamment certaine que tel est bien le cas. En tant qu'il s'agit d'un fait qui diminue l'imposition et dans la mesure où l'on ne saurait formuler de reproche à l'autorité inférieure qui a satisfait à son devoir d'instruction, il appartient à la recourante de supporter les conséquences de l'absence de la preuve lui incombant (cf. *supra* consid. 2.4.2).

## **8.**

Pour être complet, on rajoutera encore que la recourante ne peut rien tirer du principe de neutralité (concurrentielle) ainsi qu'elle tente de le faire. En effet, ce principe – ancré à l'art. 1 al. 3 let. a LTVA, et selon lequel la TVA doit être la même pour tous les consommateurs, quel que soit le circuit emprunté par le bien (cf. parmi d'autres arrêt du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 consid. 5.1) – ne génère aucun droit subjectif dans la

mesure où il s'adresse en premier lieu au législateur et ensuite à l'administration, qui doit exécuter la loi. Ainsi, l'assujetti ne peut s'en prévaloir que par le biais d'une violation du principe de l'égalité de traitement (cf. parmi d'autres ATAF 2021 III/3 consid. 5.1 qui distingue le principe de neutralité de celui de neutralité concurrentielle tout en admettant que les deux ont le même but et 2008/63 consid. 4.4.2.2). Certes, le législateur et l'administration, de même que le juge, doivent veiller à ce que la TVA soit en fin de compte supportée par le consommateur final (principe du transfert de l'impôt) et que l'entreprise, qui est l'assujettie en droit, n'ait pas une partie de l'impôt à payer, faute de l'avoir entièrement transféré. Or, en l'espèce, comme la recourante n'arrive précisément pas à apporter la preuve qu'elle a effectivement réglé la TVA à la déduction de laquelle elle prétend, on ne saurait retenir une atteinte au principe de neutralité concurrentielle. Elle ne démontre par ailleurs pas que dans un cas de figure similaire, les preuves auraient été admises là où on les lui refuse. A cet égard et à toutes fins utiles, le Tribunal observe encore que dans un cas qui diffère considérablement de la présente cause, où le paiement des factures et de la TVA y afférente avait pu être expressément attesté par les entreprises prestataires (et non, comme dans le cas présent, de manière uniquement implicite, par l'apposition du timbre de l'entreprise) et que ces entreprises prestataires étaient encore en activité lorsque leurs attestations ont été produites par l'assujetti, permettant à l'AFC de s'assurer de l'authenticité et de la véracité des déclarations en cause, la preuve avait été admise (cf. arrêt du TAF A-3318/2019 du 9 septembre 2020).

## 9.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours.

**9.1** La recourante, qui succombe, doit donc s'acquitter des frais de justice. Compte tenu de la charge de travail liée à la procédure (cf. l'art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2], ceux-ci sont fixés à 6'000 francs. Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

**9.2** Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 63 al. 4 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario* ainsi que art. 7 al. 3 FITAF).

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 6'000 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant sera 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.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

**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)