



---

Cour I  
A-1996/2022

## Arrêt du 19 décembre 2022

---

Composition

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

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représentée par  
Cabinet TVA Serge Leuenberger,  
recourante,  
contre

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

---

Objet

TVA (2013-2017), déduction de l'impôt préalable ;  
décision du 15 mars 2022.

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

A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après : la recourante), active dans le domaine de la construction et de la rénovation immobilière, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 8 janvier 2009.

**B.**

Suite à un contrôle portant sur les périodes fiscales 2013 à 2017, l'AFC a arrêté la correction de l'impôt en sa faveur à 191'521 francs par notification d'estimation du 6 juin 2019. Par décision du 25 mai 2021, elle a admis partiellement la contestation de la recourante du 3 février 2020 et fixé la correction de l'impôt en sa faveur à 189'447 francs. En partie contestée par réclamation du 21 juin 2021, cette décision a été confirmée par décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 15 mars 2022.

**C.**

Le 29 avril 2022, la recourante a déféré la décision de l'AFC du 15 mars 2022 au Tribunal administratif fédéral, concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à ce que la correction de l'impôt soit réduite d'un montant de 25'439 francs. L'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, par réponse du 15 juin 2022.

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). En particulier, les décisions sur réclamation de l'AFC en matière de TVA (cf. art. 83 de loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]) peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Le tribunal de céans est donc compétent pour connaître de la présente cause. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** La requérante, destinataire de la décision attaquée, est directement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a donc qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Le recours du 29 avril 2022 a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA), suspendu durant les fêtes pascales (cf. art. 22a al. 1 let. a PA). Un examen préliminaire révèle qu'il répond au surplus aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il y a donc lieu d'entrer en matière.

## **2.**

La LTVA 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 les périodes fiscales 2013 à 2017, les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur du 1<sup>er</sup> janvier 2013 au 31 décembre 2017 sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA).

## **3.**

**3.1** La requérante 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 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3<sup>e</sup> éd., 2022, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ÉTIENNE POLTIER, *Droit administratif II*, 3<sup>e</sup> éd., 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

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 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, ch. 1135 s.).

**3.2** 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 ; cf. ég. art. 81 al. 3 LTVA ; arrêts du TAF A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2 et A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1). 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 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. marg. 3.140 ; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, p. 502 s.).

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 ss [ci-après cité : FF 2008 6277 ss], p. 6280 et 6395 ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [ci-après cité: MWSTG-Kommentar], n° 33 s. ad art. 81 ; FELIX GEIGER, 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. consid. 5 ci-après).

### **3.3**

**3.3.1** 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, 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. marg. 3.144 ; FF 2008 6277 ss, p. 6394 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA a contrario).

**3.3.2** 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 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.2 ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 4<sup>e</sup> éd., 2021, n. marg. 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

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. consid. 3.3.1 ci-avant ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et 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 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et A-2119/2021 du 28 juin

2021 consid. 1.5.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n. marg. 3.141).

**3.4** Le présent litige porte sur la déduction d'un montant d'impôt préalable de 25'439 francs. Après un bref rappel du principe de l'auto-taxation et des obligations de l'assujetti dans ce cadre (consid. 4 ci-après), il sera dès lors question des conditions du droit à la déduction (consid. 5 ci-après). Enfin, il s'agira d'en tirer les conséquences qui s'imposent quant au sort du présent recours (consid. 6 ci-après).

#### **4.**

**4.1** En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel l'assujetti est tenu 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, l'assujetti demeure seul responsable de l'établissement correct et complet de ses décomptes (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêts du TAF A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 2.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.1 ; PIERRE SCHEUNER, 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, et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêt du TAF A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 2.2 ; GEIGER, MWSTG-Kommentar, n° 1 *ad* art. 86 ; OBERSON, op. cit., p. 518 n. marg. 329 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, chap. 6 ch. 144 ss).

**4.2** Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. 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. BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, MWSTG-Kommentar, n° 5 *ad* art. 70 ; PER PROD'HOM, in : Bellanger et al. [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4<sup>e</sup> éd., 2021, p. 266 ; arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.1 [arrêt annulé partiellement par arrêt du

TF 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 en lien avec la prescription du droit de taxer survenue en cours de procédure devant le TF] et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.2 ; cf. ég. Info TVA 16).

L'assujetti doit tenir au moins un livre de caisse, même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d'affaires, qui doivent être justifiés par les pièces correspondantes (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 et 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. arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.2 et A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.2.3 ; REHFISCH/ROHNER, MWSTG-Kommentar, n° 17 ad art. 70).

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 ch. 4.2.2 ; 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 et A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.2.2 ; REHFISCH/ROHNER, MWSTG-Kommentar, n° 9 ss ad art. 70).

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. arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.3 et A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.2.3). 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-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.3 et A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.2.3).

## 5.

**5.1** 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. 5.2 ci-après) – 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, *MWSTG-Kommentar*, n° 32 ad art. 28 ; BEATRICE BLUM, in : Geiger/Schluckebier [édit.], *Kommentar MWSTG*, 2<sup>e</sup> éd., 2019, n° 13 ad art. 28). Il s'agit en effet du pendant du principe « impôt facturé = impôt dû », désormais codifié à l'art. 27 al. 2 LTVA (cf. FF 2008 6277 ss, p. 6364).

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, l'assujetti est en effet autorisé à prouver par d'autres moyens que l'impôt lui a été facturé (cf. consid. 3.2 ci-avant ; FF 2008 6277 ss, p. 6325 et 6364 ; arrêt du TF 2C\_33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2 ; HENZEN, *MWSTG-Kommentar*, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, *Kommentar MWSTG*, n° 12 ad art. 28 et n° 11 ad art. 81 ; OBERSON, *op. cit.*, p. 513 n. marg. 307).

Cela ne change cependant rien au principe selon lequel l'assujetti doit prouver les faits qu'il avance pour justifier une diminution de la charge fiscale (cf. consid. 3.3.2 ci-avant ; FF 2008 6277 ss, p. 6364 ; ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; HENZEN, *MWSTG-Kommentar*, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, *Kommentar MWSTG*, n° 11 ad art. 28). Aussi, pour faciliter la possibilité de

l'assujetti 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 ss, p. 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 ; arrêts du TAF A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 et A-6249/2018 du 7 septembre 2020 consid. 2.3 ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 12 ad art. 28).

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. arrêt du TAF 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. consid. 3.2 ci-avant).

**5.2** 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]), l'assujetti peut déduire l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé. Dans le message sur la simplification de la TVA, le Conseil fédéral relève à ce sujet que selon l'ancien droit, il fallait nécessairement présenter une facture conforme aux prescriptions formelles pour avoir droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. FF 2008 6277 ss, p. 6364). Selon HENZEN (MWSTG-Kommentar, n° 41 ad art. 28), avec cette disposition, le législateur a ainsi clairement exprimé sa volonté de ne plus faire dépendre le droit à la déduction de la présentation de moyens de preuves précis.

On notera ici que selon 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 (NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, 2005, n°30 ad art. 1 aLTVA) 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 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.

Désormais, en revanche, 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 l'assujetti – sous réserve de l'art. 28a LTVA. 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 ss, p. 6364 et p. 6325). La jurisprudence, qui retient que l'assujetti peut déduire dans le cadre de son activité commerciale l'impôt préalable qu'il a effectivement supporté économiquement (« wirtschaftlich tatsächlich getragenen Vorsteuer »), ne laisse pas plus de doute à ce sujet (cf. 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-6905/2015 du 22 juin 2016 consid. 7.1). 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, Kommentar MWSTG, n° 37 et 42 ad art. 28 ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 42 ad art. 28).

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/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, 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. consid. 5.1 ci-avant), en revanche, elle ne dit en principe pas si celui-ci a bien réglé le montant en question au prestataire. La preuve de ce fait sera en règle générale apportée au moyen de pièces comptables et justificatifs de paiement (cf. HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 40 ad

art. 28 ; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 38 ad art. 28), qui revêtent à cet égard une valeur probante accrue (cf. consid. 3.2 ci-avant). Selon le principe rappelé à l'art. 81 al. 3 LTVA, l'assujetti demeure cependant libre de prouver par tout autre moyen qu'il a effectivement acquitté l'impôt (cf. consid. 3.2 ci-avant ; arrêt du TF 2C\_33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 38 ad art. 28 ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 40 s. ad art. 28).

## **6.**

En l'espèce, il s'agit de déterminer si c'est à bon droit que l'AFC a refusé la déduction, à titre d'impôt préalable, d'un montant TVA de 25'439 francs, au motif que la recourante n'a pas prouvé l'avoir réglé.

**6.1** A cet égard, on relèvera d'abord qu'il ressort du dossier – et cela n'est pas contesté – que la comptabilité de la recourante présente d'importants manquements (tenue gravement lacunaire du livre de caisse et du compte caisse ; à ce sujet, cf. décision entreprise ch. 3 p. 9). Aussi, compte tenu des exigences particulièrement élevées posées en la matière lorsqu'un assujetti réalise régulièrement des transactions au comptant, ce qui est le cas de la recourante, la comptabilité de celle-ci apparaît dénuée de force probante (cf. consid. 4.2 ci-avant). Cela vaut également concernant la preuve du règlement des prestations grevées de l'impôt dont la déduction est litigieuse, nonobstant les éventuelles écritures correspondantes qui pourraient y figurer. La recourante ne semble du reste pas soutenir le contraire. 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.

## **6.2**

**6.2.1** A l'appui de sa contestation du 3 février 2020, la recourante a produit seize factures – grevées d'un montant TVA total de 25'439.05 francs – lui étant adressées : onze établies au nom de B.\_\_\_\_\_ Sàrl, trois de C.\_\_\_\_\_ Sàrl et deux de D.\_\_\_\_\_ Sàrl. Ces factures – qui peuvent constituer un indice important du transfert de la TVA y figurant à la recourante (cf. consid. 5.1 ci-avant), mais non encore de son règlement par celle-ci (cf. consid. 5.2 ci-avant) – sont par ailleurs munies d'un sceau au nom de l'entreprise prestataire, accompagné d'une signature, ainsi que de la mention « Payé cash », respectivement « Encaissé cash », avec indication d'une date de paiement. A l'appui de sa réclamation du 21 juin 2021, la recourante a communiqué le nom des personnes censées avoir

respectivement apposé leur signature sur ces factures, soit E. \_\_\_\_\_ pour B. \_\_\_\_\_ Sàrl, F. \_\_\_\_\_ pour C. \_\_\_\_\_ Sàrl et G. \_\_\_\_\_ pour D. \_\_\_\_\_ Sàrl. Se référant à l'arrêt A-3318/2019 du 9 septembre 2020, la recourante considère avoir ainsi prouvé à satisfaction de droit qu'elle a bien réglé l'impôt préalable dont la déduction est litigieuse.

**6.2.2** Certes, dans l'arrêt susmentionné, le Tribunal administratif fédéral, suivant les conclusions prises par l'AFC dans sa réponse, a considéré que la preuve du paiement de l'impôt avait été apportée par la production, devant lui, d'attestations de paiement établies par les entreprises prestataires, pour certaines directement sur les factures en question. On observera toutefois à ce propos que cette procédure différait sur au moins deux points essentiels de la présente cause – comme cela ressort du reste de la décision entreprise. D'une part, dans la procédure A-3318/2019, le paiement des factures et de la TVA y afférente était 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. D'autre part, et surtout, les prestataires en question étaient encore en activité lorsque leurs attestations ont été produites par l'assujetti, ce qui permettait à l'AFC de s'assurer de l'authenticité et de la véracité des déclarations en cause. Tel n'est en revanche pas le cas en l'occurrence, les sociétés prestataires ayant toutes été radiées avant que la recourante ne produise les factures litigieuses. Certes, comme le relève cette dernière, l'existence ou l'inexistence des fournisseurs est un fait qui ne dépend pas de sa volonté. Il sied toutefois de rappeler que l'incertitude concernant la réalité des paiements litigieux est en premier lieu imputable à la violation par la recourante de ses obligations comptables (cf. consid. 4.2 et 6.1 ci-avant) et qu'il lui appartient donc d'en supporter les conséquences.

**6.3** C'est également le lieu de rappeler qu'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. Or, 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. Il n'est en outre pas contesté que les trois entreprises prestataires ont été créées ou reprises, respectivement réellement exploitées, que peu de temps avant qu'elles ne fournissent des prestations à la recourante et qu'elles n'ont survécu que peu de temps après.

Ainsi, B. \_\_\_\_\_ Sàrl – dont les factures en cause sont datées de juin, septembre et novembre 2017 – a été inscrite au registre du commerce le

\*\*\* septembre 2016, avec E. \_\_\_\_\_ comme co-associée gérante (cf. Feuille officielle suisse du commerce [FOSC], \*\*\*), puis déclarée en faillite le \*\*\* novembre 2018 et radiée du registre du commerce le \*\*\* 2019. C. \_\_\_\_\_ Sàrl – dont les factures en cause sont datées de juillet et septembre 2016 – a été inscrite au registre du commerce le \*\*\* juillet 2016 et radiée le \*\*\* 2018 suite à la radiation de l'établissement principal en janvier 2018, établissement dont les parts avaient été rachetées en mai 2015 par F. \_\_\_\_\_ (cf. FOSC, registre journalier \*\*\*). D. \_\_\_\_\_ Sàrl – dont les factures en cause sont datées d'octobre à décembre 2014 – a été inscrite au registre du commerce le \*\*\* février 2011, puis déclarée en faillite le \*\*\* juillet 2015 et radiée le \*\*\* 2018 ; concernant cette société, on relèvera que G. \_\_\_\_\_ – qui a repris pas moins de 23 sociétés entre avril 2014 et mai 2017 selon la FOSC – n'en est devenu associé gérant avec signature individuelle qu'à partir du mois de mai 2015 (cf. FOSC, registre journalier \*\*\*), soit postérieurement à l'envoi des onze factures qu'il est pourtant censé avoir signées.

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 défailante 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 entre-temps radiée, ouvrirait la porte à de nombreux et faciles abus. C'est d'autant plus le cas en l'espèce que d'autres éléments, comme la durée d'existence des entreprises prestataires et la signature datée d'une période pour laquelle la personne ayant signé n'était pas autorisée à le faire permettent de douter de la réalité matérielle de la quittance indiquée sur ces factures. 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 reprocher à l'autorité inférieure, qui a exigé en vain la production d'attestations en bonne et due forme (cf. courrier du 28 janvier 2021), de ne pas avoir satisfait à son devoir d'instruction (cf. consid. 3.1 ci-avant) –, il appartient à la recourante de supporter les conséquences de l'absence de la preuve lui incombant (cf. consid. 3.3.2 ci-avant).

## 7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral

à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par 3'000 francs, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 3'000 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.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

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

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

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