



Cour I
A-1706/2021

Arrêt du 6 septembre 2022

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Keita Mutombo, Iris Widmer, juges,
Rafi Feller, greffier.

Parties

A. _____ SA,
représentée par
FIGILEX SA,
recourante,

contre

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

Objet

TVA 2012 à 2015; déduction de l'impôt préalable, évasion
fiscale.

Faits:**A.**

A.a A._____ SA (ci-après: l'assujettie) est une société anonyme selon le droit suisse, dont le siège est situé à Y._____ (...). Elle est inscrite au registre du commerce du canton de (...) depuis le 10 décembre (...). Selon l'extrait dudit registre, son but est « l'exploitation d'une entreprise générale de construction ». B._____ est inscrit comme administrateur de l'assujettie avec signature individuelle. Il a également été salarié de l'assujettie. Celle-ci 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 1^{er} janvier 2008 sous le n° (...) et depuis le 1^{er} janvier 2011 sous le n° (...).

A.b C._____ Sàrl (ci-après: l'Entreprise), dont le siège se situait à X._____ (...) du 27 avril (...) au 29 janvier (...) et à Z._____ du 30 janvier (...) au 15 juillet (...), était inscrite au registre du commerce du canton de (...) comme société à responsabilité limitée. Elle avait pour but, selon l'extrait du registre du commerce, « entreprise générale de construction; entreprise de transport de marchandise ». C._____ était l'associé gérant avec signature individuelle selon l'extrait de la Feuille officielle suisse du commerce (FOSC) du 24 avril (...) et il a été remplacé par D._____ selon l'extrait de la FOSC du 30 janvier (...). Selon l'extrait de la FOSC du 19 février (...), l'Entreprise a été déclarée en faillite par décision du 10 février (...) du Tribunal de l'arrondissement de la Côte (VD). L'Entreprise a été assujettie à la TVA depuis le 1^{er} mai 2012 jusqu'à sa mise en faillite.

A.c C._____ a été salarié de l'assujettie du 1^{er} mars au 30 avril (...) et du 1^{er} janvier au 31 décembre (...) ainsi qu'employé de l'Entreprise entre le 1^{er} mai et le 31 décembre (...), selon les relevés des revenus déclarés à l'AVS de la Caisse AVS de (...) et la Caisse AVS de (...).

A.d Lors de la création de l'Entreprise, C._____ et B._____ ont tous deux signé un formulaire de la E._____ (...) intitulé « *demande d'ouverture d'un compte de consignation pour société en formation / augmentation de capital* » le 17 avril 2012, qui indique C._____ comme administrateur. Le capital social de l'Entreprise d'un montant de CHF 20'000.- a été versé en espèces le même jour sur le compte de consignation n° (...) de l'Entreprise par B._____, la documentation d'ouverture de ce compte (...) (cf. Pièces n° 9.3, Classeur 1 AFC). Le montant de CHF 17'650.- a été retiré du même compte le 30 avril (...) et a été versé sur le compte apparte-

nant à l'Entreprise également ouvert auprès de la (...) et portant la référence n° (...). Le 1^{er} mai (...), le montant de CHF 17'000.- a été débité de ce dernier compte (cf. Pièces n° 9.7, Classeur 1 AFC).

Du 8 au 10 mai 2017, l'assujettie a fait l'objet d'un contrôle TVA pour les périodes fiscales entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2015. Le 16 janvier 2019, en se fondant sur les éléments constatés lors du contrôle, l'AFC a procédé à une correction d'impôt en sa faveur par notification d'estimation n° (...), concernant les périodes du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015, pour un montant de CHF 104'489.-, plus intérêts moratoires dès le 31 août 2014. Par courrier du 18 février 2019, l'assujettie a partiellement remis en cause la notification d'estimation.

B.

Par décision du 16 juillet 2020, l'autorité inférieure a modifié partiellement la correction d'impôt en la fixant à CHF 98'618.-, plus intérêts moratoires dès le 31 août 2014, pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2015. Par courrier du 11 septembre 2020, l'assujettie a formé réclamation à l'encontre de la décision précitée du 16 juillet 2020. Elle a conclu à son annulation.

Par décision sur réclamation du 3 mars 2021, l'autorité inférieure a admis partiellement la réclamation et elle a fixé le nouveau montant de la correction d'impôt TVA dû par l'assujettie à CHF (...) (montant arrondi).

C.

Par mémoire du 14 avril 2021, l'assujettie (ci-après: la recourante) a déposé recours par devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après: le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans), contre la décision précitée. Elle a conclu à l'annulation de la décision sur réclamation du 3 mars 2021, au remboursement du montant de CHF 8'981.45 plus intérêts déjà versé à l'autorité inférieure, sous suite de frais et dépens.

Par réponse du 25 mai 2021, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et sans octroi de dépens. Par réplique du 24 juin 2021, la recourante s'est déterminée sur la réponse précitée et elle a confirmé ses conclusions.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit.

Droit:**1.**

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

1.2 Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision. Selon l'art. 22a al. 1 let. a PA, les délais fixés notamment par la loi ne courent pas du 7^{ème} jour avant Pâques au 7^{ème} jour après Pâques inclus.

En l'espèce, la décision attaquée a été notifiée à la recourante le 4 mars 2021. Compte tenu du fait que Pâques tombait le 5 avril 2021, le délai n'a pas couru entre le 28 mars et le 11 avril 2021. Le délai de recours est donc arrivé à échéance le 19 avril 2021, le jour précédent étant le dimanche 18 avril 2021 (art. 20 al. 3 PA). Le recours déposé le 14 avril 2021 a donc été interjeté en temps utile.

1.3 En sa qualité de destinataire de la décision du 3 mars 2021, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA). Pour le reste, le recours répond aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

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

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 ou l'inopportunité (art. 49 PA; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd., 2020, n. marg. 1146 ss; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAISER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n. marg. 2.149). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., 2011, p. 300).

2.2 La présente procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral établit les faits d'office et librement (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1; arrêt du TF 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2; A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1; A-416/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.3). La maxime inquisitoire impose également au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition (cf. arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2; A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1; A-2800/2016 du 27 juin 2017 consid. 1.3.3.1). La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (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; voir aussi l'art. 81 al. 3 LTVA; cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2; A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd., 2013, p. 52; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 298 s.; RHINOW ET AL., *Öffentliches Prozessrecht*, 3^e éd., 2014, n. marg. 330 et 1001; cf. aussi BENOIT BOVAY, *Procédure administrative*, 2^e éd., 2015, p. 240 s.), qui vaut également devant le Tribunal administratif fédéral (art. 37 LTAF).

2.3 La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (art. 52 PA; cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.3; A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1; A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y

incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1; ATAF 2014/24 consid. 2.2; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., p. 398).

2.4 La recourante fait valoir que l'autorité inférieure aurait retenu les faits de manière arbitraire, notamment s'agissant de l'élément objectif de l'évasion fiscale. En outre, elle aurait qualifié les faits d'évasion fiscale avant même d'avoir clôturé l'instruction et sans examen circonstancié des faits. Elle estime que l'AFC n'aurait pas instruit avec la diligence requise, aurait dénaturé les faits en se trompant sur leur sens et leur portée en tirant des conclusions insoutenables et donc arbitraires en violation de l'art. 81 al. 3 LTVA. Enfin, elle soutient que l'autorité inférieure a repris l'instruction du dossier le 16 octobre 2019 alors qu'elle a émis une notification d'estimation le 16 janvier 2019.

Dès lors que la Cour de céans établit les faits d'office (cf. consid. 2.2 *supra*), l'invocation de l'arbitraire ne conserve que peu de portée. Pour ce qui est de l'établissement des faits en l'espèce, il est suffisant d'indiquer que d'une part, l'AFC a exposé de manière circonstanciée et détaillée sur quelles preuves elle s'est fondée pour arriver à la décision sur réclamation. Ainsi, elle s'est basée sur de nombreux documents bancaires, extraits du RC, décomptes de salaire, factures etc.

D'autre part, en tant que la recourante critique l'autorité inférieure pour avoir repris l'examen complet de la cause après le dépôt de la réclamation, cette critique ne peut être suivie. En effet, la notification d'estimation n'est pas, en elle-même, une décision et elle n'a d'ailleurs pas à être motivée. Il s'agit d'un mécanisme prévu expressément par la loi, considéré comme une procédure non contentieuse (art. 43 al. 1 let. b LTVA). Ainsi, quand bien même des pièces complémentaires ont été demandées après la notification d'estimation, cela ne signifie pas encore que l'autorité se serait comportée de manière arbitraire dans le cadre de la procédure administrative.

Au vu de tous ces éléments, l'autorité inférieure n'a pas apprécié les faits et moyens de preuve de manière arbitraire. Elle a exposé de manière circonstanciée et détaillée les raisons l'ayant amené à retenir un cas d'évasion fiscale.

3.

3.1 La TVA est un impôt général sur la consommation, qui trouve ses fondements à l'art. 130 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse

du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et frappe la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Elle vise la taxation de l'utilisation du revenu par le consommateur final (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Les principes régissant la TVA: de l'utopie à la réalité, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 84 97, p. 103). Conformément à l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, la Confédération perçoit notamment, au titre de la TVA, un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse; art. 18 al. 1 LTVA). Selon l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt qui-conque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi, et fournit des prestations sur le territoire suisse dans le cadre de l'activité de cette entreprise (let. a) ou a son siège, son domicile ou un établissement stable sur le territoire suisse (let. b).

3.2 Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 1 let. a et al. 4 LTVA; depuis le 1^{er} janvier 2018, l'art. 28 al. 3 LTVA correspond à l'ancien art. 28 al. 4 LTVA, cf. FF 2015 2467, 2475; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.4.1; A-4090/2016 du 22 décembre 2016 consid. 5.1; BARBARA HENZEN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015 [ci-après: Commentaire LTVA], n° 1 ad art. 28 LTVA).

3.3 En l'espèce, la recourante est sans conteste assujettie à la TVA. Il n'est pas non plus remis en cause que les prestations fournies par l'Entreprise, à savoir du travail à façon ou des prestations de montage (cf. Décision AFC ch. 5.7, p. 26), à la recourante répondent à la définition légale de prestations de services imposables (cf. consid. 3.1 *supra*), ni encore que cet impôt facturé ait été versé par la recourante à l'Entreprise, lui ouvrant le droit, formellement (cf. consid. 3.2 *supra*), à la déduction de l'impôt préalable. En effet, ni l'autorité inférieure ni la recourante ne contestent que les conditions de la déduction de l'impôt préalable sont remplies (« *Sans application du principe de l'évasion fiscale, les conditions de la déduction de l'impôt préalable sont remplies* », cf. Décision AFC ch. 5.10.2, p. 34). Est ainsi seule litigieuse, la question de savoir s'il s'agit d'un cas d'évasion fiscale ayant permis à la recourante d'économiser l'impôt par la déduction de l'impôt préalable prévue à l'art. 28 LTVA (objet de la contestation et du litige).

4.

4.1 L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Si, cependant, les conditions de la théorie de l'évasion fiscale sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.1; 142 II 399 consid. 4.2 et les références citées).

Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.1; 142 II 399 consid. 4.2; 138 II 239 consid. 4.1; arrêt du TF 2C_263/2020 du 10 décembre 2021 consid. 5.2 [prévu à la publication]; arrêts du TAF A-4610/2019 du 11 mars 2020 consid. 2.4.2; A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 7.1), lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies:

a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi. En d'autres termes, pour admettre l'existence d'un cas d'évasion fiscale, l'on doit ainsi être en présence d'une construction qui – abstraction faite des aspects fiscaux – n'a aucun sens du point de vue économique (cf. ATF 144 III 541 consid. 8.3.2 [notion du « *Durchgriff* »]; arrêts du TF 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.1; 2C_129/2012 du 15 juin 2012 consid. 5.2 [exemples d'évasion fiscale en matière de TVA]).

b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée. Cet élément dit « subjectif » (« intention abusive » [« *Missbrauchabsicht* »]) joue un rôle décisif dans la mesure où l'existence d'un cas d'évasion fiscale est exclue si d'autres raisons que la simple économie d'impôt peuvent intervenir dans le montage juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.1; 142 II 399 consid. 4.2 et les références citées; arrêt du TF 2C_263/2020 du 10 décembre 2021 consid. 5.2 [prévu à la publication]).

c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté respectivement admis par l'autorité fiscale (élément effectif).

4.2 Le Tribunal fédéral a confirmé que la notion d'évasion fiscale – conçue comme l'invocation abusive d'une norme (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1 s.; 131 II 562 consid. 3.5) – s'applique également en matière de TVA: l'utilisation abusive d'une norme fiscale ne mérite aucune protection juridique, que la norme en question soit à interpréter selon le droit privé ou d'un point de vue économique (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.2; arrêt du TF 2C_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 4.4; dans le même sens, arrêts du TAF A-4610/2019 du 20 mars 2020 consid. 2.5.1; A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 7.1; A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 10.4; A-3502/2016 du 19 décembre 2016 consid. 2.6.2; nuancé: PIERRE-MARIE GLAUSER, *Evasion fiscale et TVA*, in: *Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'évasion fiscale*, 2010, p. 43; critiques: VALENTIN MÜLLER, *Structures de détention d'actifs de valeur, théorie de l'évasion fiscale et TVA*, in: RDAF 2018 II 349; BEATRICE BLUM, *Steuerumgehung bei der Mehrwertsteuer – Halten eines Flugzeuges in einer « Briefkastengesellschaft »* in: Michael Beusch/ISIS [édit.], *Entwicklungen im Steuerrecht* 2009, Zurich 2009, p. 343 ss).

4.3 L'existence d'une évasion fiscale doit être appréciée à l'aune de l'ensemble des circonstances du cas concret (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.1; arrêts du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 7.2; A-3014/2016 du 18 novembre 2016 consid. 3.1; A-3251/2014 du 19 mai 2015 consid. 9.1) et la preuve en incombe à l'autorité fiscale (cf. ATF 138 II 239 consid. 4.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_487/2011 précité consid. 2.8; arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 7.1 et les références citées).

5.

En l'espèce, il convient d'analyser si, comme l'a retenu l'autorité inférieure, la constitution d'une entité distincte, l'Entreprise, remplit les trois conditions de l'évasion fiscale.

5.1 La Cour de céans commencera par déterminer si la première condition (élément objectif) est remplie, à savoir si la constitution de l'Entreprise apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi.

5.1.1 L'AFC a résumé les éléments qui selon elle, permettraient de retenir que la condition du caractère insolite (élément objectif) était réalisée en l'espèce (cf. Décision AFC ch. 5.8, p. 29) comme suit: l'absence d'*animus societatis*; l'absence de locaux; l'absence d'actifs; l'absence de réelle présence sur le marché; la confusion entre les deux Sociétés vis-à-vis des

tiers lors de l'établissement des quittances et factures; l'absence de comptabilité; les seules charges sont composées de salaires et de matériel de bureau; les autres charges sont supportées uniquement par la recourante; l'absence d'autorisation de placer du personnel; l'accès, droit de regard et paiements effectués par B. _____ sur le compte bancaire de l'Entreprise; rôle de représentation exercé par ce dernier; paiements effectués depuis le compte bancaire de l'Entreprise en faveur de la recourante par le directeur de cette dernière; confusion entre direction et gestion entre les deux Sociétés; dépendance économique importante de l'Entreprise par rapport à la recourante; la sous-traitance alors que B. _____ sait que l'Entreprise n'a aucun moyen financier.

5.1.2 En premier lieu, le Tribunal constate que B. _____ et C. _____ sont étroitement liés, tant à la recourante qu'à l'Entreprise (ci-après ensemble: les Sociétés). En effet, B. _____ était respectivement administrateur et actionnaire de la recourante mais il était également ayant droit économique de l'Entreprise, comme exposé ci-après. C. _____ quant à lui, a été employé au sein des deux Sociétés ainsi que fondateur de l'Entreprise, selon l'acte de fondation.

En outre, lors de la fondation de l'Entreprise, c'est B. _____ qui a effectué le versement de CHF 20'000.- auprès de la (...) le 17 avril (...), permettant la libération du capital social d'une société formellement constituée par C. _____. C'est en effet bien ce qu'indique le formulaire de « Demande d'ouverture d'un compte de consignation pour société en formation », daté du 17 avril 2012 et mentionnant au surplus B. _____ comme étant le fondateur et ayant droit économique de l'Entreprise (cf. Pièce 9.3, Classeur 1 AFC). Par surabondance, on soulignera encore que ce capital a été débité du compte le 30 avril (...) à hauteur de CHF 17'650.- soit très peu de temps après la fondation. Dans ce cadre, le fait que, comme le prétend la recourante, le montant ait été viré d'un compte de consignation sur le compte opérationnel de l'Entreprise n'est pas pertinent, tout comme le fait qu'il s'agirait d'un prêt de B. _____ à C. _____. En effet, le 1^{er} mai (...) déjà, le montant de CHF 17'000.- avait été débité du compte dit opérationnel, de sorte que la société n'avait plus que CHF 650.- de liquidité et CHF 2'350.- de capital social (cf. Pièce 9.7, Classeur 1 AFC). Même si l'on admettait qu'il s'agissait d'un prêt B. _____ à C. _____ personnellement, il apparaît douteux que le capital social de l'Entreprise puisse servir à rembourser légalement un prêt octroyé au détenteur des parts sociales. De plus, la recourante n'a produit aucun contrat pour étayer cette affirmation ni de preuve de remboursement. Il en va de même pour le transfert entre le compte de consignation et le compte opérationnel: la recourante ne saurait

prétendre justifier ce transfert alors que le compte opérationnel est lui-même vidé de façon quasi concomitante.

Enfin, force est aussi de constater qu'ensuite du retrait de CHF 17'650.- le 30 avril (...), le capital social était alors inférieur au minimum légal, soulevant la question de la violation des dispositions du droit de la Sàrl (art. 773 et 782 al. 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse [Livre cinquième: Droit des obligations, CO, RS 220]), ou de l'obligation d'aviser un juge, au sens de l'art. 725 CO. Quoiqu'il en soit exactement de la violation de ces différentes dispositions légales, ces éléments factuels en lien avec la création de l'Entreprise démontrent avant tout la confusion et le lien étroit entre les personnes physiques étant à l'origine de cette entité. En aucun cas, si cette dernière et leurs ayants droit avaient été des tiers absolus, un tel déroulement factuel n'aurait pu se produire.

A ces éléments, s'ajoute le fait que B._____ était une *personne autorisée* et qu'il avait donc un accès et un droit de regard sur le compte bancaire de l'Entreprise selon les documents de la (...) (cf. Pièce 9.3, Classeur 1 AFC). Il était aussi bénéficiaire de ce compte (cf. Pièce 9.4, Classeur 1 AFC). En outre, il donnait l'ordre pour les paiements effectués en faveur de la recourante (cf. Pièce 9.5, Classeur 1 AFC). L'accès au compte est par ailleurs corroboré par les documents fournis par la (...) en lien avec les transactions et sur lesquels il apparaît que B._____ a procédé à des paiements par e-banking. Les versements ont été effectués en faveur d'employés, d'assurances, des impôts, mais aussi à des fins de sponsoring. Enfin, alors que la recourante soutient que B._____ n'avait aucune influence sur l'Entreprise, il ressort du dossier qu'il a signé plusieurs documents attestant du contraire (cf. Décision AFC ch. 5.5, p. 24; Pièce 9.4, Classeur 1 AFC). Ces éléments démontrent sans équivoque la confusion entre le rôle d'administrateur, de fondateur ou autres dénominations en lien avec la gestion des Sociétés ainsi qu'entre les deux Sociétés elles-mêmes.

5.1.3 Deuxièmement, la Cour de céans retient que certaines personnes ont été employées par les deux Sociétés (sous forme de tableau résumé, cf. Décision AFC ch. 5.4, p. 23). Il est également établi que l'Entreprise disposait uniquement de personnels mais pas d'actifs immobilisés, de machines ou de mobiliers. Il ne ressort nullement du dossier que les personnes engagées de manière distincte dans les deux Sociétés auraient disposé d'un savoir-faire (« know-how ») particulier pour certains travaux que la recourante n'aurait pas été en mesure de fournir ou qui pourrait expliquer la création d'une entité séparée. Par ailleurs, les personnes employées représentaient quasiment la totalité des charges de l'Entreprise.

Ces éléments factuels viennent corroborer la position de l'autorité inférieure selon laquelle, l'Entreprise n'était en mesure que de fournir de la main d'œuvre que la recourante aurait pu directement employer et que les relations entre les deux Sociétés et leurs porteurs de parts étaient ainsi étroites.

5.1.4 Troisièmement, il résulte de la synthèse des encaissements de l'Entreprise pour les années 2012 et 2013, non contestée par la recourante, que B._____ a effectué des paiements en faveur de l'Entreprise au cours de ces années litigieuses (cf. Décision AFC ch. 5.4, p. 20 s; cf. Pièce 9.5, Classeur 1 AFC). Les relations économiques et financières imbriquées des deux Sociétés découlent également du fait que l'Entreprise était économiquement dépendante de la recourante afin de survivre. En effet, selon les relevés du compte bancaire de l'Entreprise, les versements encaissés par cette dernière provenant de B._____, de la recourante ou de la Société F._____ SA (précédemment G._____ SA et H._____ SA), s'élevaient à CHF (...) sur un total de CHF (...) pour la période du 24 mai au 28 décembre (...) et à CHF (...) sur un total de CHF (...) entre le 3 janvier au 11 novembre (...). Cela signifie qu'entre 80% et 90% du chiffre d'affaires de l'Entreprise dépendaient de la recourante ou de son actionnaire pour les années (...) et (...). Outre les entrées d'argent, il convient de rappeler que les dépenses (charges) de l'Entreprise étaient limitées, au vu des documents bancaires à disposition et en l'absence de comptabilité, principalement aux salaires et aux cotisations sociales y relatives (cf. consid. 5.1.2 *infra*; Pièce 9.1, Classeur 1 AFC).

5.1.5 Quatrièmement, on relèvera que même si l'Entreprise a facturé ses prestations avec TVA, elle n'a jamais tenu de comptabilité. Si, certes, un certain nombre de factures attestent des prestations fournies, aucun autre document tel que devis, contrats, ou bons de commandes, n'ont été produits. En outre, quelques pièces du dossier renforcent encore la confusion entre les deux Sociétés. Ainsi, une facture du 31 octobre 2012 et une quittance du 24 janvier 2013, qui étaient destinées à la recourante ont finalement été envoyées à l'Entreprise; initialement le nom de la recourante y figurait, mais il a été biffé sur la facture pour être remplacé par celui de l'Entreprise (cf. Pièce 16.2, Classeur 2 AFC). La recourante a précisé à cet égard que ces pièces ou documents « *n'existent pas. Les travaux en lien avec les charges facturées avaient été devisées sur la base du prix au m2* » (cf. Ecriture du 13 novembre 2019). L'absence de livres de compte et d'autres documents précités, mis à part des factures, plaident en faveur de l'utilisation de l'Entreprise uniquement pour facturer des prestations soumises à la TVA à destination de la recourante, et donc déductibles.

5.1.6 La recourante conteste que la fondation de l'Entreprise puisse être qualifiée d'insolite en relevant notamment que cette société a été acquise le 30 janvier 2013 par un tiers, soit D._____. La recourante se fonde sur cette vente pour conforter le rôle économique réel de l'Entreprise en soutenant que D._____ l'aurait acquise afin de poursuivre la relation d'affaires.

Il sied de relever dans ce contexte qu'il n'existe aucun contrat de vente écrit entre D._____ et C._____ concernant le transfert des parts sociales de l'Entreprise. Certes, D._____ a été inscrit au registre du commerce depuis le 30 janvier (...) (cf. Faits A.b *supra*), mais cela ne suffit pas à démontrer l'existence d'une vente. Certes encore, une vente n'est pas soumise à une forme particulière, sous réserve des transactions immobilières. Il apparaît cependant dans le présent contexte peu vraisemblable que l'Entreprise ait fait l'objet d'une véritable transaction entre tiers indépendants sur la base d'un seul contrat oral, alors que cette personne morale objet de la vente ne tenait pas de comptabilité, même basique, d'autant plus que le 10 février (...) déjà l'Entreprise a été déclarée en faillite, soit une année après sa « reprise » par D._____. Il convient encore de relever que pendant la même période, D._____ était non seulement formellement associé gérant de l'Entreprise mais également de plusieurs autres sociétés en liquidation. Comme pour l'Entreprise, la plupart des sociétés en liquidation avait pour siège le domicile privé de D._____ (cf. pièce 8.11, Classeur 1 AFC: liste des sociétés en liquidation dans lesquels D._____ était impliqué; <https://prestations.vd.ch/pub/101266/> – consulté le 15 juillet 2022). La nouvelle adresse du siège de l'Entreprise qui se confondait avec le domicile privé de D._____, confirme donc l'absence de locaux propres de l'Entreprise. D'ailleurs, l'ancienne adresse de l'Entreprise était déjà une adresse de domiciliation et correspondait à celle de C._____.

En conclusion sur ce point, l'inscription de D._____ au RC, comme associé gérant, et que l'Entreprise ait réellement été vendue ou non, ne permet pas à la Cour de céans de considérer que cette dernière ne serait pas le résultat d'une construction insolite, inappropriée ou étrange, mais dans tous cas inadaptée au but économique poursuivi.

5.1.7 Au vu de ce qui précède, le Tribunal retient que l'Entreprise était une construction juridique insolite dont le but était de permettre à la recourante de déduire l'impôt préalable. Ainsi, l'élément objectif de l'évasion fiscale est rempli.

5.2 S'agissant de la condition subjective, le Tribunal est d'avis qu'aucune autre raison ne justifie la création de l'Entreprise si ce n'est l'économie d'impôt.

5.2.1 La recourante se limite à argumenter sur le fait que le montage de la structure qui aurait été fait conformément aux dispositions légales, à savoir par acte authentique, ainsi que sur l'inscription conforme de cette dernière au RC. Toutefois, il s'agit là de démarches formelles mais qui ne démontrent pas en quoi il était économiquement justifié de créer une Sarl dans ce cas précis. On ne peut pas, dans le cadre de l'analyse de l'évasion fiscale, justifier l'adoption d'une structure au motif que les conditions légales de droit privé en lien avec sa fondation et son existence auraient été respectées. En effet, la théorie de l'évasion fiscale suppose que la structure adoptée ait été réalisée dans les formes imposées par le droit privé, puisque c'est précisément l'invocation de cette forme civile qui est, le cas échéant, qualifiée d'abusives sur le plan fiscal (cf. consid. 4.1 *supra*).

En outre, la recourante estime qu'il s'agissait pour elle de mieux contrôler ses risques économiques par le recours à des frais variables en lieu et en place de frais fixes. Certes, le fait de sous-traiter une partie des travaux permet de réduire en règle générale la part de frais fixes du compte de pertes et profits. Cet argument n'est cependant en l'espèce pas convaincant du fait que l'Entreprise réalisait son chiffre d'affaires quasi exclusivement grâce à la recourante (environ 80% en [...] et 90% en [...]). Les prétendues charges variables, soit les salaires, seraient alors des charges fixes pour l'Entreprise. Il s'agirait alors d'un report des charges d'une société à l'autre et non un allègement pour la recourante qui paie ces charges de manière indirecte. En outre, compte tenu de l'imbrication entre les deux Sociétés démontrée largement ci-dessus (consid. 5.1 *supra*), l'argument devient spécieux: Il est vrai que le compte de charges de la recourante est réduit de certaines charges fixes de personnel. Cependant, ces charges sont en réalité « transformées » en charges fixes également car la recourante doit assurer à l'Entreprise de la sous-traitance pour la faire vivre. Or, on ne saurait ainsi considérer dans le cas d'espèce que le recours à une entité distincte, ait véritablement permis une réduction des risques économiques.

5.2.2 Il n'y avait pas non plus de motif économique valable pour créer l'Entreprise, même si l'on considère que la recourante a voulu externaliser l'engagement de son personnel. Ici encore, d'une manière générale, séparer deux activités afin de ne pas les exercer au sein d'une seule et même

structure (externalisation) est un moyen parfois utilisé lorsque cela se justifie pour des motifs personnels ou économique. Cependant, il n'en n'est rien en l'espèce, puisque la recourante a continué à engager du personnel propre et que certaines personnes étaient employées par les deux Sociétés. Que les travaux aient été sous-traités comme le soutient la recourante ou que l'Entreprise ait mis du personnel à disposition de la recourante selon les normes applicables en matière de location de service, comme l'avance l'autorité inférieure, ne change rien à l'élément essentiel en l'espèce. On constate uniquement que dans les deux constellations, la finalité est la même, à savoir que certaines personnes ont travaillé pour les deux Sociétés et que pour celles qui ont uniquement travaillé pour l'Entreprise cela n'apparaît pas comme économiquement respectivement commercialement pertinent.

Il en va de même de l'argument selon lequel il n'est pas rare dans le domaine de la construction, que les entreprises générales (totales) fassent appels à des entreprises sous-traitantes. Toutefois, ces dernières sont souvent spécialisées dans l'exécution de travaux spécifiques (sanitaires, isolation, électricité, maçonnerie etc.). Or, tel n'était pas le cas de l'Entreprise qui, encore une fois, ne disposait que de fonds propres réduits, d'aucun actif immobilisé et uniquement de ressources en main d'œuvre. On ne voit donc pas quel motif personnel ou commercial aurait pu justifier la création de l'Entreprise pour des travaux que la recourante pouvait elle-même exécuter, vu que tous les employés de l'Entreprise auraient pu être directement employés par la recourante.

5.2.3 En résumé, les arguments de la recourante n'expliquent pas dans quelle mesure la création d'une structure séparée de l'Entreprise plutôt que la réalisation des prestations directement par la recourante peut être expliquée d'une autre manière que pour réaliser une économie d'impôt.

5.3 Encore faut-il s'assurer que la troisième condition de l'évasion fiscale, à savoir que la notable économie d'impôt effective soit réalisée (cf. consid. 4.1 *supra*). Or, l'impôt préalable dont la déduction est refusée par l'autorité inférieure a été effectivement acquitté par la recourante sur les prestations que lui a fournies l'Entreprise. Ainsi, si ces prestations n'avaient pas été acquises de l'Entreprise, aucun impôt n'aurait été acquitté par la recourante, qui aurait été dans la même situation que si le droit à la déduction de l'impôt préalable lui était maintenant ouvert. Force est de constater dans ce cadre que les explications de l'autorité inférieure ne sont pas très étendues.

Cela étant, le Tribunal se positionne comme suit. En application de la théorie de l'évasion fiscale, l'imposition doit être fondée sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (cf. consid. 4.1 *supra*). Dans le cas d'espèce, les différentes parties en présence, c'est-à-dire les Sociétés, ainsi que B._____ et C._____, ont généré, par l'interposition de l'Entreprise, un chiffre d'affaires imposable qui, à défaut d'une telle structure, ne l'aurait pas été ou que partiellement, s'agissant pour l'essentiel de charges de personnel (consid. 5.2.1 *supra*). En outre, si la TVA a certes été acquittée par la recourante, elle n'a jamais été versée entièrement à l'AFC par l'Entreprise. Etant admis que dans le présent contexte les Sociétés sont liées entre elles, force est alors de conclure que la chaîne ainsi créée doit se voir imputer le défaut de paiement de l'Entreprise et que par conséquent, l'admission de la déduction de l'impôt préalable permettrait une notable économie d'impôt en raison de l'absence d'acquiescement par l'Entreprise de la TVA payée par la recourante.

Dit en d'autres termes, en se fondant sur la situation qui aurait été appropriée, l'économie est réalisée par la déduction de l'impôt chez la recourante alors que l'Entreprise ne s'est pas acquittée de l'impôt. Si certes, il peut apparaître strict d'admettre une économie d'impôt en prenant en compte l'absence de versement de la TVA due par une entreprise formellement tierce, il faut voir que dans le présent contexte les Sociétés sont liées entre elles et que la structure ainsi mise en place n'est pas, dans ce sens et compte tenu de l'appréciation appropriée rendue applicable par l'évasion fiscale, indépendante.

Compte tenu des éléments qui précèdent, il y a lieu d'admettre que la recourante réaliserait une notable économie d'impôt s'il n'était pas fait abstraction de la structure telle que mise en place et que la déduction de l'impôt préalable était admise sur les prestations facturées par l'Entreprise. Ainsi, l'élément effectif est également donné.

5.4 La Cour de céans retient donc que les trois conditions de l'évasion fiscale sont remplies et qu'ainsi, la recourante ne peut pas faire valoir la déduction de l'impôt préalable sur les factures établies par l'Entreprise, soit un montant de CHF (...).

6.

6.1 En règle général, le décompte de la TVA est effectué trimestriellement et l'assujetti est tenu de remettre le décompte de sa créance fiscale dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 35 al. 1

let. a et art. 71 LTVA). L'assujetti doit acquitter la créance fiscale née pendant une période de décompte dans les 60 jours qui suivent la fin de cette période (86 al. 1 LTVA). En cas de retard dans le paiement, un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable (art. 87 al. 1 LTVA).

6.2 Le taux d'intérêt moratoire se monte à 4% depuis le 1^{er} janvier 2012 (art. 108 let a LTVA; art. 4 let. a de l'Ordonnance du 25 juin 2021 du Département fédéral des finances [DFF] sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur en matière de droits, de redevance et d'impôts [Ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, RS 631.014; anciennement Ordonnance du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt rémunérateur et de l'intérêt rémunérateur abrogée selon l'art. 2 ch. 2 de l'Ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt, RS 641.207.1]). Entre le 20 mars et le 31 décembre 2020 y compris, aucun intérêt moratoire n'est dû (art. 2 de l'Ordonnance du 20 mars 2020 sur la renonciation temporaire aux intérêts moratoires en cas de paiement tardif d'impôts, de taxes d'incitation et de droits de douane ainsi que sur la renonciation au remboursement du prêt par la Société suisse de crédit Hôtelier [RS 641.207.2, abrogée le 01.01.2021]). Depuis le 1^{er} janvier 2021, le taux d'intérêt moratoire de 4% court à nouveau. Lorsque plusieurs périodes entrent en considération, l'intérêt dû sur la totalité de la créance est calculé à partir d'une échéance moyenne (cf. arrêts du TAF A-471/2021 du 27 juin 2022 consid. 3.6.3; A-2589/2020 du 3 mai 2021 consid. 2.6; A-5551/2019 du 14 janvier 2021 consid. 2.5.6).

6.3 En l'espèce, il sied de constater que l'intérêt moratoire de 4% fixé par l'autorité inférieure sur la base de l'ordonnance du 11 décembre 2009 du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur est toujours le même selon ordonnance du DFF sur les taux d'intérêt (version du 25 juin 2021). Il sied donc de retenir qu'un intérêt moratoire est dû par la recourante à partir du 31 août 2014, date correspondante à l'échéance moyenne, jusqu'à la date de paiement de la créance fiscale fixées à CHF (...) sous déduction du montant déjà payé de CHF (...).

7.

Les considérants qui précèdent conduisent la Cour de céans à rejeter entièrement le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par 4'250 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). Le Tribunal impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA

a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif est porté à la page suivante).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 4'250.- fr. sont mis à la charge de la recourante. Ils seront prélevés 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

Rafi Feller

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)