

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

9C 111/2023

Arrêt du 16 mai 2023

IIIe Cour de droit public

Composition  
MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,  
Moser-Szeless et Beusch.  
Greffier : M. Feller.

Participants à la procédure  
A. \_\_\_\_\_ SA,  
représentée par B. \_\_\_\_\_,  
recourante,

contre

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

Objet  
Taxe sur la valeur ajoutée, périodes fiscales  
2013-2017 (déduction de l'impôt préalable),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 19 décembre 2022 (A-1996/2022).

Faits :

A.  
A. \_\_\_\_\_ SA, active dans le domaine de la construction et de la rénovation immobilière, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Au terme d'un contrôle portant sur les périodes fiscales 2013 à 2017, l'AFC a fixé les créances fiscales pour les années correspondantes ainsi que le montant de la correction d'impôt, lequel s'élevait à 191'521 fr., par notification d'estimation du 6 juin 2019. En tenant compte des observations de A. \_\_\_\_\_ SA, l'AFC a nouvellement fixé le montant de la correction de l'impôt à 189'447 fr. par décision du 25 mai 2021, confirmée par décision sur réclamation le 15 mars 2022.

B.  
Saisi d'un recours de A. \_\_\_\_\_ SA, le Tribunal administratif fédéral l'a rejeté par arrêt du 19 décembre 2022.

C.  
A. \_\_\_\_\_ SA interjette un recours en matière de droit public contre cet arrêt dont elle demande la réforme, en ce sens que soit admise une déduction de l'impôt préalable d'un montant supplémentaire de 25'439 fr. sur le décompte total de la TVA due à l'AFC.

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par le destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours en matière de droit public est recevable.

2.

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; ATF 142 II 355 consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

3.

3.1. Le litige porte sur le montant de 189'447 fr. que l'AFC réclame à la recourante au titre de la TVA à la suite d'une correction d'impôt portant sur les années 2013 à 2017. La recourante affirme avoir droit à une déduction de 25'439 fr. à titre d'impôt préalable pour les années correspondantes.

3.2. La Confédération perçoit la TVA à chaque stade du processus de production et de distribution. Elle constitue un impôt général sur la consommation, avec déduction de l'impôt préalable, ayant pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (cf. art. 1 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA; RS 641.20]). Selon l'art. 28 al. 1 let. a LTVA, sous réserve des art. 29 et 33, 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. L'impôt grevant les opérations sur le territoire suisse est réputé facturé si le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA au destinataire de la prestation d'une manière reconnaissable pour celui-ci (art. 59 al. 1 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA; RS 641.201]). L'assujetti peut déduire l'impôt préalable au sens de l'al. 1 pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 4 aLTVA [dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017; depuis cette date art. 28 al. 3 LTVA]). S'agissant d'un élément qui diminue la charge fiscale, c'est la personne assujettie qui supporte le fardeau de la preuve y relatif (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; 133 II 153 consid. 4.3; arrêt 2C 443/2020 du 8 octobre 2020 consid. 3.2.4).

4.

Le Tribunal administratif fédéral a d'abord constaté d'importants manquements dans la comptabilité de la recourante (tenue gravement lacunaire du livre de caisse et du compte caisse) ce qui lui ôtait toute valeur probante dans la mesure où la société réalisait régulièrement des transactions au comptant. Elle a retenu que la réalité des paiements pour les prestations en cause prétendument réglées au comptant n'était attestée par aucun justificatif bancaire ou postal. Dès lors, les premiers juges ont examiné si les seize factures produites par la recourante suffisaient à démontrer qu'elle avait payé la TVA, dont elle réclamait la déduction à titre d'impôt préalable, ce qu'ils ont nié. Les factures avaient été établies au nom de trois sociétés différentes, qui avaient été radiées avant que la recourante ne produisît ces pièces; elles étaient simplement munies d'un sceau de l'entreprise prestataire et d'une signature, avec la mention "Payé cash", respectivement "Encaissé cash" et d'une date de paiement. La juridiction précédente a considéré que dans la mesure où les montants litigieux avaient (prétendument) été réglés au comptant à des sociétés entre-temps radiées - qui avaient été créées, reprises ou réellement exploitées que peu de temps avant de fournir des prestations à la recourante et n'avaient survécu que peu de temps après -, les tran-

sactions en question échappaient largement au contrôle (a posteriori) effectué par l'AFC. La situation était ici différente de celle qui avait été jugée par le Tribunal administratif fédéral dans son arrêt A-3318/2019 du 9 septembre 2020, cité par la recourante à l'appui de son argumentation; dans cet arrêt, les paiements avaient été expressément attestés par les entreprises prestataires, qui étaient encore en activité, ce qui permettait à l'AFC de vérifier la véracité des déclarations en cause. En conclusion, tout en admettant qu'il n'était pas possible d'exclure que la recourante eût effectivement réglé les montants de la TVA, la juridiction fédérale de première instance a considéré que les preuves présentées ne suffisaient pas à établir de façon suffisamment certaine que tel est bien le cas. Il appartenait à la recourante d'en supporter les conséquences.

5.

La recourante reproche principalement au Tribunal administratif fédéral d'avoir ajouté une nouvelle condition non prévue par la loi au droit à la déduction en lieu avec la preuve du paiement de l'impôt préalable, alors que l'art. 81 al. 3 LTVA consacre le principe de la liberté de la preuve. Elle fait grief aux premiers juges d'avoir considéré que les entreprises prestataires à l'origine des factures qu'elle a produites - sur la base desquelles elle fait valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable - auraient dû encore exister au moment de la production des moyens de preuve. Par ailleurs, elle soutient que des imprécisions comptables ne constitueraient pas un motif permettant de refuser la déduction de l'impôt préalable et que l'apposition d'une simple signature par l'entreprise prestataire sur la facture serait suffisante pour prouver le règlement de la TVA.

6.

Contrairement à ce que fait valoir la recourante, le Tribunal administratif fédéral n'a pas érigé l'existence, respectivement la non-radiation des trois entreprises émettrices des seize factures comme condition supplémentaire à l'art. 28 al. 3 LTVA. En effet, dans le cadre de l'appréciation des preuves, il a simplement considéré que les seules factures produites par la recourante ne suffisaient pas à démontrer qu'elle avait effectivement réglé la TVA (sur la valeur probante des factures, cf. arrêts 2C 853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3; 2C 33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2). Il a pris en considération qu'en raison de la radiation des entreprises prestataires, il n'était plus possible de vérifier le paiement des factures auprès de ces dernières. L'existence des entreprises prestataires n'a dès lors pas été ajoutée comme condition supplémentaire, mais a constitué un élément d'appréciation qui s'est ajouté à d'autres, tels qu'une comptabilité lacunaire (à cet égard, cf. arrêt 2C 206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2) et les signatures censées attester le paiement de la TVA apposées par une personne non autorisée à engager l'entreprise prestataire. On ne discerne donc pas de violation de l'art. 81 al. 3 LTVA, selon lequel

l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis (sur cette disposition, voir arrêt 2C 947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7, RDAF 2015 II 605).

Le raisonnement de la recourante consiste ensuite à soutenir que des imprécisions comptables - qu'elle ne conteste du reste pas - ne sauraient justifier le refus de la déduction de l'impôt préalable et que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3318/2019 précité n'impose pas d'autre preuve de paiement que l'apposition d'une signature sur une facture. Or en se contentant de réitérer l'argumentation déjà développée devant le Tribunal administratif fédéral et à laquelle celui-ci a déjà répondu de manière circonstanciée et convaincante, la recourante n'apporte aucun élément permettant de remettre en cause l'appréciation des premiers juges. Par conséquent elle ne démontre nullement que cette appréciation serait entachée d'arbitraire, si bien qu'il n'y a pas lieu de s'en écarter.

7.

Compte tenu de ce qui précède, les griefs de la recourante sont manifestement mal fondés et le recours doit être rejeté selon la procédure simplifiée de l'art. 109 al. 2 let. a LTF.

8.

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lucerne, le 16 mai 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Parrino

Le Greffier : Feller