



Cour I
A-2119/2021

Arrêt du 28 juin 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Sonja Bossart Meier, Jürg Steiger, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Aliasghar Kanani et Marine Antunes,
Bonnard Lawson,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (2011 à 2014); diminution de la contre-prestation imposable.

Faits :**A.**

La société A. _____ (ci-après : l'assujettie), sise à *** et ayant pour but l'exploitation d'une entreprise générale de construction, est inscrite au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis ***. Jusqu'en 2015, B. _____ – depuis lors décédé – était administrateur unique de l'assujettie.

B.

B.a En date du 13 mars 2012, un contrat d'entreprise générale tendant à l'étude et à la réalisation clé en mains d'un immeuble, sis *** (ci-après : l'immeuble), fut conclu entre l'assujettie, en tant qu'entreprise générale, et la société C. _____ – dont l'administrateur unique est D. _____ -, en tant que maître d'ouvrage. Il y était notamment stipulé que l'ouvrage serait réalisé à livre ouvert avec un prix plafond fixé à 9'100'000 francs, TVA incluse.

B.b Un crédit de construction s'élevant à 11'500'000 francs fut contracté auprès de la Banque *** (ci-après : la Banque 1) par D. _____, B. _____, E. _____ et la société C. _____, le 25 novembre 2013.

B.c Entre le 12 décembre 2013 et le 7 octobre 2014, des acomptes pour la construction de l'immeuble d'un montant total de 8'084'646.51 francs furent versés à l'assujettie par débit du compte de construction précité auprès de la Banque 1. Après chaque virement, l'assujettie émit des notes de crédit sur acompte à l'attention de D. _____, B. _____, E. _____ et C. _____ et procéda à des versements correspondants à ces notes de crédit, pour un total de 3'868'000 francs, sur un compte détenu auprès de la banque *** (ci-après : la Banque 2) par D. _____, B. _____ et E. _____. En outre, l'assujettie porta en déduction de son chiffre d'affaires un montant de 3'544'444.45 francs.

B.d En date du 26 septembre 2014, un contrat de courtage immobilier fut conclu pour l'immeuble qui mentionnait comme mandants la société C. _____, E. _____ et B. _____.

C.

C.a A la suite d'un contrôle intervenu en mai 2016, l'AFC adressa à l'assujettie, en date du 12 mai 2017, une notification d'estimation fixant pour chaque période de décompte allant du 1^{er} trimestre 2011 au 4^e trimestre 2014 le montant respectif de la créance fiscale ainsi que de la correction de l'impôt en sa faveur.

C.b Par courrier du 29 mai 2017, l'assujettie, agissant par l'entremise de son conseil, la fiduciaire ***, contesta devant l'AFC plusieurs points de la reprise fiscale. En particulier, elle fit valoir que les notes de crédit émises dans le cadre de la construction de l'immeuble devaient être considérées comme des diminutions de la contre-prestation, de sorte que son chiffre d'affaires devait être réduit en conséquence.

C.c Par décision du 23 avril 2018, l'AFC refusa de considérer les virements effectués sur la base des notes de crédit comme des diminutions de la contre-prestation tout en admettant la contestation sur les autres points. Elle estima, en substance, que le lien direct entre les prestations d'entreprise générale facturées par l'assujettie et les remboursements n'avaient pas pu être établi car ces derniers avaient été effectués sur un compte n'appartenant pas à C._____, la destinataire de la prestation.

C.d Le 29 mai 2018, l'assujettie forma réclamation à l'encontre de la décision de l'AFC du 23 avril 2018. Elle contesta le refus de l'AFC d'admettre les versements découlant des notes de crédit comme des diminutions de la contre-prestation. D'après l'assujettie, en vue de financer la construction de l'immeuble, une société simple, dénommée F._____ et composée de D._____, B._____, E._____ et de la société C._____, avait été constituée et était la destinataire de la prestation d'entreprise générale effectuée dans le cadre de la construction de l'immeuble. Ainsi, les montants des notes de crédit avaient bien été restitués à la destinataire de la prestation, de sorte qu'il y avait lieu de retenir que la contre-prestation avait été diminuée dans cette mesure. Dans le cadre de la procédure de réclamation, l'AFC requit de la réclamante une copie des demandes d'acomptes que celle-ci avait émises, ainsi qu'une copie des relevés complets du compte bancaire sur lequel les montants litigieux avaient été versés. Malgré plusieurs demandes antérieures, l'AFC ne put obtenir la comptabilité de la prétendue société simple F._____.

C.e Par décision du 28 septembre 2018, l'AFC rejeta la réclamation de l'assujettie. Elle retint que l'existence de la société simple F._____ n'avait pas été établie et que cette société ne pouvait être considérée comme la destinataire des prestations effectuées par l'assujettie. Par ailleurs, la destinataire de la prestation n'était ni détentrice, ni bénéficiaire finale du compte sur lequel les versements litigieux avaient été effectués. De ces éléments, l'autorité inférieure conclut qu'il n'existait pas de lien suffisant entre les demandes d'acomptes, les travaux effectivement facturés et les notes de crédit, de sorte que les versements litigieux ne pouvaient être considérés comme une diminution de la contre-prestation.

D.

D.a Par acte du 31 octobre 2018, A._____ (ci-après : la recourante), agissant par l'entremise de ses conseils, Maître Aliasghar Kanani et Madame Marine Antunes, a interjeté recours par devant le Tribunal administratif fédéral à l'encontre de la décision de l'AFC, concluant, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de celle-ci et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision après que des renseignements auprès de tiers aient été obtenus. A l'appui de ses conclusions, la recourante soutient que la société simple F._____, et non la société C._____, serait la destinataire des prestations de construction effectuées et que les versements opérés correspondraient à des remboursements d'acompte diminuant la contre-prestation acquittée.

D.b Par réponse du 14 janvier 2019, l'AFC a maintenu la position adoptée dans la décision entreprise et conclu au rejet du recours sous suite de frais et sans octroi de dépens. Par réplique du 18 février 2019, la recourante a fait part de ses observations. Par ordonnance du 2 juin 2020, la Cour de céans a requis de la recourante des informations supplémentaires en vue de clarifier l'état de faits. Par courrier du 30 juin 2020, la recourante a fait droit à la demande du Tribunal de céans. Par courrier du 15 juillet 2020, l'autorité inférieure a fait part de ses observations au sujet de l'instruction complémentaire effectuée par le Tribunal de céans. Ce faisant, elle a indiqué maintenir les conclusions prises à l'occasion de sa réponse du 14 janvier 2019. Par lettre du 30 juin 2020 adressée à D._____, la Cour a également requis la production de certains documents. Le susnommé a répondu par courrier du 1^{er} septembre 2020 en produisant des états financiers pour les exercices 2012, 2014 et 2015 intitulés « F._____ - B._____ - E._____ - D._____ ». Il indiqua ne pas retrouver les comptes de l'exercice 2013.

E.

Par arrêt du 7 septembre 2020 (A-6249/2018), le Tribunal rejeta le recours de la recourante intégralement. A l'encontre de cet arrêt, la recourante a recouru auprès du Tribunal fédéral, lequel a admis ce recours par arrêt du 27 avril 2021 (2C_845/2020), en annulant l'arrêt du TAF : en omettant de permettre à la recourante de se déterminer sur les documents produits par D._____ en date du 1^{er} septembre 2020 avant de rendre son arrêt, le TAF avait violé le droit d'être entendu de la recourante.

A la suite de ce renvoi, la Cour de céans a permis tant à la recourante qu'à l'autorité inférieure de se déterminer sur les pièces versées au dossier le 1^{er} septembre 2020.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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 (art. 31 LTAF). En particulier, les décisions rendues sur réclamation par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF (voir aussi art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). Le Tribunal de céans est donc compétent pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 En sa qualité de destinataire de la décision sur réclamation du 28 septembre 2018, notifiée le 1^{er} octobre suivant, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a dès lors qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Déposé le 31 octobre 2018, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière sur ses mérites.

1.3 Conformément à l'art. 49 PA, les recourants peuvent 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. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^e éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. 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, ch. 2.2.6.5).

1.4 La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur

la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). 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 notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA; cf. également arrêt du TF 2C_177/2018 du 22 août 2019 consid. 3.4 et les références citées). 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 et 2012/23 consid. 4; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

1.5

1.5.1 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2, A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 1.4 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2, 124 V 90 consid. 4b et 122 V 157 consid. 1d ; arrêt du TF 9C_272/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3.1). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.141).

1.5.2 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, et 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. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêts du TAF A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 1.4 et A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5.2 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s. ; RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHERR/BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3^e éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2^e éd., 2018, n. marg. 1563).

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 (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 précité consid. 1.4). Elle ne s'applique 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 qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 et A-3945/2013 précité consid. 1.5).

En ce qui concerne le degré de la preuve à apporter, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte quant aux preuves exigées ; les moyens de preuve présentés par l'autorité fiscale doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment sûre, une vraisemblance prépondérante ne suffisant pas à cet égard (cf. ATF 109 Ib 190 consid. 1d ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 et A-7503/2016 du 16 janvier 2018 consid. 2.3). Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 138 II 57 consid. 7.1 traduit in RDAF 2012 II 299 ; arrêts du TF 2C_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 8.1.3 et 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 précité consid. 5.2 et A-5433/2015 du 2 mars 2017 consid. 1.4.2).

2.

2.1 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^{er} 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).

2.2 La TVA est un impôt général sur la consommation, qui trouve ses fondements à l'art. 130 Cst. 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, ASA 84 p. 97 ss, p. 103). Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA).

Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA : une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (dimension quantitative ; cf. art. 24 al. 1 LTVA), est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation » (dimension qualitative ; cf. arrêt du TF 2C_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3). Savoir si le montant perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qu'il convient d'examiner du point de vue du destinataire de la prestation, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient en définitive de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire en vue d'obtenir la prestation du fournisseur (cf. FF 2008 6277, p. 6331 s. ; arrêts du TF 2C_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.2, 2C_307/2016 précité consid. 5.3 et 2C_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 et A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.4 ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2^e éd., 2019, n° 1 ad art. 24). La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération imposable, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C_826/2016 du 6 avril 2018 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 et A-239/2016 précité consid. 3.1.2 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf

das schweizerische Recht, 1999, ch. 6 p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2 p. 239 ss).

Un tel rapport d'échange suppose qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport causal direct, en ce sens que la prestation engendre la contre-prestation (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 [traduit in : RDAF 2016 II 458] et 138 II 239 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 et A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1.3 ; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], 2015 [ci-après cité: MWSTG-Kommentar 2015], n° 22 ad art. 18 ; ALOIS CAMENZIND et AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3^e éd., 2012, n° 591 ; GEIGER, op. cit., n° 2 ad art. 18). La pratique exige un rapport économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »), qui se caractérise en principe par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 et 140 I 153 consid. 2.5.1 ; arrêt du TF 2C_323/2019 précité consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2648/2019 précité consid. 3.1 et A-3156/2017 précité consid. 2.1.3 ; voir aussi BOSSART/CLAVADETSCHER, op. cit., n° 23 ad art. 18 et la jurisprudence citée, pour lesquels l'équivalence économique entre prestation et contre-prestation n'est pas une condition essentielle de l'opération TVA ; dans ce sens également, cf. arrêt du TAF A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2 i.f.).

2.3 Les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (cf. art. 20 LTVA : « Une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation » ; arrêts du TAF A-412/2013 du 4 septembre 2014 consid. 2.2.3 et A-704/2012 précité consid. 4.1 ; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 78 p. 757 ss [p. 761 s.] ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 148 n. marg. 472 ss). La question déterminante est de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (cf. arrêts du TAF A-412/2013 précité consid. 2.2.3 et A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1).

A ce titre, il convient de relever l'importance déterminante que revêt la facturation en matière de TVA. Selon un principe admis, elle constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et

qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son propre nom. Cela dit, aux termes de l'art. 81 al. 3 LTVA, l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Autrement dit, tout formalisme de la part des autorités chargées d'appliquer la LTVA est interdit (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 1194). Il n'existe ainsi pas de liste exhaustive de moyens de preuve admis. Cela étant, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévu par la LTVA, les documents écrits continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3 et 5 ; arrêts du TF 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1^{er} février 2010 consid. 6.7 et 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.3.2 et A-704/2012 précité consid. 4.2 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 144 ch. 459 ; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? in : Festschrift SRK-Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 47 ss, ch. 4.2.2 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins, in : Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 503).

2.4 S'agissant de la qualité de destinataire, il faut donc, tout d'abord, rappeler la présomption selon laquelle le destinataire de la facture est également le destinataire des prestations fournies. Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il convient de considérer les choses dans une perspective économique, les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ayant en principe seulement une valeur d'indice et ne pouvant à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (cf. arrêt du TF 2A.202/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1 et les références citées ; arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 4.1 et A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2). Il faut ainsi rappeler la prééminence de l'appréciation économique sur l'analyse de droit civil (cf. décision de la CRC 2005-021 du 20 mars 2006 consid. 3b et 4b, confirmée par arrêt du TF 2A.202/2006 du 27 novembre 2006 ; arrêt du TAF A-412/2013 précité consid. 2.2.5). Cela étant, ce clivage est parfois simplement apparent, dans la mesure où perspective économique et civile se rejoignent bien souvent en pratique (voir arrêt du TAF A-1341/2006 du 7 mars 2007 consid. 2.3.1 et 3.3).

2.5 La contre-prestation effectivement acquittée constituant la base de calcul de l'impôt, la modification de celle-ci entraîne une diminution ou une augmentation de la base imposable. Les dispositions régissant les modifications de la contre-prestation sont énoncées à l'art. 41 LTVA, qui

reprend et synthétise les art. 40, 43 al. 4 et 44 al. 2 et 3 aLTVA (cf. GEIGER, op. cit., n. 2 ad art. 41; MARLISE RÜEGSEGGER, in : MWSTG-Kommentar 2015, n°1 ad art. 41). Le premier alinéa de cette disposition traite des corrections ultérieures de la dette fiscale due par le prestataire (avant déduction de l'éventuel impôt préalable), alors que le second alinéa porte sur la modification de la déduction de l'impôt préalable. Ainsi, lorsque la contre-prestation acquittée est inférieure à celle qui avait été convenue, notamment en raison d'un escompte, d'un rabais, d'une remise ou d'une ristourne, le prestataire assujetti est en droit, au moment de la comptabilisation de cette correction ou de l'encaissement effectif de la contre-prestation corrigée, de porter cette différence en déduction du chiffre d'affaires imposable (cf. art. 41 al. 1 LTVA ; effet *ex nunc* ; RÜEGSEGGER, op. cit., n° 5 ad art. 41 ; voir aussi art. 44 al. 2 aLTVA).

L'art. 41 al. 1 LTVA ne s'applique que si la diminution de la contre-prestation est en relation directe avec la prestation fournie au destinataire ou, en d'autres termes, avec le chiffre d'affaires réalisé. Si la réduction est octroyée en raison d'une nouvelle prestation fournie par le destinataire à l'assujetti, ce dernier ne peut alors pas porter la correction en déduction de son chiffre d'affaires imposable (cf. ATF 136 II 441 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_928/2010 du 28 juin 2011 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid 3.4 [confirmé par arrêt du TF 2C_307/2016 précité consid. 6], A-975/2015 du 17 décembre 2015 consid. 2.4 s., A-8534/2010 du 9 février 2012 consid. 2.4.3 et A-1386/2006 du 3 avril 2007 consid 2.4 ; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 123). A cet égard, il convient de se référer aux principes qui permettent de déterminer si une prestation et une contre-prestation forment un rapport de prestation au sens de l'art. 18 LTVA (cf. *supra* consid. 2.2).

3.

En l'espèce, il s'agit de déterminer si les versements effectués par la recourante peuvent être considérés comme des remboursements qui viendraient diminuer la contre-prestation reçue du destinataire de la prestation de la recourante, donc du maître de l'ouvrage, en vertu de l'art. 41 al. 1 LTVA. Pour ce faire il s'agit dans un premier temps de déterminer le destinataire de la prestation effectuée par la recourante en tant qu'entreprise générale (cf. *infra* consid. 3.1). Dans un second temps, il conviendra de déterminer si, compte tenu des règles sur le fardeau de la preuve, les montants versés par la recourante correspondent à une correction de la contre-prestation acquittée par le destinataire de la prestation et d'en tirer les conséquences qui s'imposent (cf. *infra* consid. 3.2).

3.1 Il s'agit en premier lieu de déterminer le destinataire de la prestation. En effet, compte tenu du fait que la TVA est un impôt frappant la consommation, il convient d'examiner le caractère de contre-prestation, respectivement de diminution de celle-ci, du point de vue du destinataire de la prestation (cf. *supra* consid. 2.2). En l'occurrence, alors que la recourante soutient que la destinataire de la prestation serait une société simple dénommée F._____ et que les remboursements lui seraient également destinés, l'autorité inférieure prétend que le maître d'ouvrage serait la société C._____, contestant l'existence même de la société F._____ et niant dans toutes hypothèses que les versements effectués par la recourante aient pu venir en réduction du prix reçu pour la construction immobilière en cause.

3.1.1 L'autorité inférieure a exclu qu'une société simple dénommée F._____ puisse être la destinataire de la prestation, à défaut d'éléments suffisamment probants pour admettre son existence. On rappellera ici que la société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun et qui ne présente pas les caractères distinctifs d'une autre société prévue par la loi (cf. art. 530 du code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]). En outre, le contrat de société simple ne requiert, pour sa validité, l'observation d'aucune forme spéciale; il peut donc se créer par actes concluants, voire sans que les parties en aient même conscience (cf. ATF 124 III 363 consid. II/2a).

En l'espèce, il est établi que D._____, B._____, E._____ et la société C._____ ont contracté ensemble, en vue de la construction de l'immeuble, un crédit de construction auprès de la Banque 1. Chacun des prénommés disposait en outre de compétences distinctes dans le domaine de l'immobilier qu'il s'agissait de mettre à profit en vue de la construction et de la vente de l'immeuble. Par ailleurs, trois d'entre eux, soit B._____, E._____ et la société C._____, ont conclu en qualité de mandant un contrat de courtage portant sur l'immeuble. En outre, la recourante a encore produit un courrier électronique d'un fiscaliste adressé aux personnes censées former ladite société où il est question de la société simple « F._____ à *** ». Enfin, dans son courrier du 1^{er} septembre 2020, D._____ a produit des états financiers laissant effectivement supposer qu'une telle société simple a bel et bien existé. Ces différents éléments permettent d'admettre qu'une société simple a pu être contractée entre les personnes et entité précitées. Cela ne signifie cependant pas encore qu'une telle société ait été effectivement contractée en vue de la construction de l'immeuble ici en cause, ni surtout que la société simple ait

été le maître de l'ouvrage, respectivement que dite société ait été la destinataire des prestations de la recourante dans le cadre de la construction immobilière ici en cause.

3.1.2 A cet égard, la Cour de céans relève à titre liminaire que s'il apparaît douteux d'un point de vue contractuel que la société simple F. _____ – eût-elle existé – soit tacitement devenue maître d'ouvrage de la construction, compte tenu de la clause contenue dans le contrat conclu entre la recourante et C. _____ qui stipule expressément que toute modification de celui-ci requiert la forme écrite (cf. Recours, Pièce 4, ch. 14.2), cela n'empêche toutefois pas la société simple de pouvoir être considérée comme destinataire de la prestation au sens de la LTVA. En effet, dans la mesure où les rapports de droit privé ne constituent que des indices, ils ne sauraient à eux seuls exclure que la destinataire de la prestation n'ait pas été la société simple (cf. *supra* consid. 2.4). A cet égard, c'est l'appréciation économique qui doit prévaloir.

3.1.3 Dans ce cadre, les pièces du dossier font montre d'une incohérence certaine en ce qui concerne la personne destinataire des prestations de la recourante. Si le contrat de construction a été formellement conclu entre la recourante et C. _____, les demandes d'acomptes ont été adressées par la recourante à la société G. _____ (Pièce 15) – qui est l'entreprise individuelle de E. _____. Par ailleurs, le devis général de l'architecte indique comme maître de l'ouvrage B. _____, E. _____ et la société C. _____. Ailleurs, B. _____ et E. _____ apparaissent, avec deux sociétés anonymes, comme propriétaires de l'immeuble au registre foncier. Enfin, la recourante elle-même se contredit lorsqu'elle indique parfois que la société simple est formée de trois personnes (à divers endroits du recours) et parfois de quatre (Recours, ch. IV, n° 40). D'ailleurs, la comptabilité de cette dernière ne mentionne que E. _____, B. _____ et D. _____, mais pas C. _____. Ces états financiers indiquent certes l'activation des coûts de construction entre le 31 décembre 2012 (26'913.30) et le 31 décembre 2014 (10'360'867.02), mais l'exercice 2013 manquant (cf. ci-avant Faits, let. D.b), il n'a précisément pas pu être établi quelles charges étaient en lien avec les coûts activés.

Dans son recours au Tribunal fédéral auquel la recourante renvoie dans ses dernières déterminations devant la Cour de céans, elle estime avoir démontré par les contrats de financement et de garanties du 25 novembre 2013, par les comptes 2014 et 2015 de la société simple [produits le 1^{er} septembre 2020] mentionnant le compte ouvert auprès de la Banque 2 sur lequel les notes de crédit litigieuses ont été versées et, enfin, par la mention

au passif de ces comptes d'une dette contre elle, que la contreprestation pour la construction de l'immeuble avait effectivement été réduite par les parties.

Il n'en est toutefois rien. D'une part, en effet, compte tenu de l'ensemble de ces contradictions, il apparaît comme douteux que la société simple ait bel et bien été la destinataire des prestations de la recourante. On relèvera en particulier que si, comme le prétend la recourante, la société simple avait été le maître de l'ouvrage, elle se serait probablement inscrite au Registre des assujettis à la TVA, de telle sorte qu'elle puisse récupérer l'impôt préalable grevant les prestations fournies par la recourante. Or, une telle inscription ne ressort pas du dossier ni n'est évoquée par les parties. En outre, les différents éléments invoqués par la recourante ne permettent pas d'établir suffisamment que les versements effectués l'ont été en vue de réduire précisément la contreprestation pour les prestations dans le cadre du projet immobilier ici litigieux.

Ainsi, si la société simple n'est pas la destinataire des prestations de la recourante, ce ne peut être que sa co-contractante selon le contrat de construction, à savoir C._____ qui l'était. Or, dans une telle hypothèse, les remboursements supposés effectués par la recourante sur le compte détenu conjointement par E._____, B._____ et D._____ (cf. ci-avant, Faits, B.b et B.c) – et donc d'une autre personne que la destinataire de la prestation initiale – ne peuvent être constitutifs d'une diminution de la contre-prestation comme invoqué par la recourante. Ce serait d'ailleurs d'autant moins le cas que la recourante fait valoir que ces remboursements ont été consentis pour payer des sous-traitants. Si C._____ est la destinataire des prestations de la recourante, de tels versements à des prestataires tiers (sous-traitants) seraient alors évidemment une contre-prestation pour les prestations de ces derniers et pas une réduction de la contre-prestation envers C._____. Le recours devrait alors être rejeté.

Toutefois, la question de savoir si une société simple ou C._____ était la véritable destinataire des prestations de la recourante peut être laissée ouverte en l'espèce. Compte tenu en effet de ce qui suit, quand bien même il faudrait admettre que la société simple, malgré les éléments contradictoires figurant au dossier, était effectivement le maître de l'ouvrage, on ne saurait admettre qu'il y ait eu une réduction de la contre-prestation, comme le soutient la recourante.

3.2 Que la société simple ait été la destinataire des prestations effectuées par la recourante ne signifierait en effet pas encore que les montants

remboursés par la recourante sur la base des notes de crédit correspondent bien à des corrections de la contre-prestation acquittée. Il s'agit dès lors de déterminer si les notes de crédit sont en relation suffisante avec la prestation fournie par la recourante (cf. consid. 2.5 ci-avant).

3.2.1 En l'espèce, les acomptes pour la construction de l'immeuble ont été versés depuis le compte de crédit de construction des supposés associés de la société simple sur le compte de la recourante. Le montant de ces acomptes a été déterminé sur la base des demandes d'acomptes émises par la recourante détaillant les prestations qu'elle s'engageait à fournir. Après chacun des virements, la recourante a émis des notes de crédit sur acompte (cf. Recours, pièce 13) adressées aux supposés associés de la société simple. Chaque note de crédit mentionne comme objet l'adresse de l'immeuble en cause et la date de l'acompte auquel elle se rapporte. En outre, il y est spécifié que le montant sera remboursé, selon la demande du client, sur le compte détenu par E._____, B._____ et D._____ auprès de la Banque 2. En revanche, les notes de crédit ne contiennent aucune information quant à la manière dont leur montant a été déterminé. Or ce point est déterminant, dans la mesure où il permet d'établir s'il existe une relation suffisante entre la prestation fournie et la diminution de la contre-prestation et que l'absence d'une telle relation exclut la correction du chiffre d'affaires imposable (consid. 2.5). Il convient donc d'examiner si cette relation suffisante résulte en l'espèce d'autres éléments.

3.2.2 A cet égard, la recourante prétend que les montants des notes de crédit auraient été déterminés sur la base des montants devisés par le bureau d'architecture pour les travaux effectués (pièce 9), non par la recourante, mais par des sous-traitants, qui devaient être réglés directement par le maître d'ouvrage (cf. courrier de la recourante du 30 juin 2020). La diminution de la contre-prestation résulterait ainsi de la diminution de la prestation fournie par la recourante qui, conformément à la demande du maître d'ouvrage, n'aurait finalement pas rémunéré elle-même certains intervenants du chantier. Cet argument n'est toutefois pas corroboré par les pièces produites par la recourante. En effet, les demandes d'acompte de cette dernière (cf. Recours, Pièce 15) ne font pas mention de la plupart des travaux qui devaient selon le devis être effectués par d'autres intervenants. Ni les travaux préparatoires, ni les installations électriques, ni les installations de chauffage et ventilation, ni les installations de transport, ni les honoraires des architectes, des ingénieurs et des spécialistes n'y figurent, alors même que les montants devisés pour ces prestations ne sont pas marginaux puisqu'ils représentent pris ensemble environ 2'200'000 francs. En d'autres termes, les demandes

d'acomptes n'englobaient pas la majorité des travaux devant, à teneur du devis, être exécutés par des tiers.

En outre, le contrat conclu entre la recourante et C. _____ était un contrat de construction immobilière « clef en mains » et il prévoyait dès le départ qu'une partie des travaux serait effectuée par des sous-traitants. On ne voit dès lors pas pourquoi le fait que précisément certains travaux ont été effectués par des sous-traitants justifierait une réduction du prix de la construction. Au surplus, si l'on tient compte de la chronologie des remboursements – qui interviennent systématiquement et directement après un versement d'acompte à la recourante (ci-avant, Faits, let. B.c) – aucun élément ne permet d'étayer la thèse d'une diminution du montant de la contre-prestation. Les comptes de la société simple produits par D. _____ le 1^{er} septembre 2020 ne permettent pas non plus d'établir une quelconque diminution de la contre-prestation, telle qu'alléguée par la recourante. Les comptes d'exploitation des exercices 2012, 2014 et 2015 ne font en particulier état d'aucun produit hormis des intérêts créanciers, encore moins d'écritures correctrices en diminution de prestations provenant de la recourante.

3.2.3 La recourante a également produit une facture qu'elle a émise le 18 mai 2015 (cf. Recours, Pièce 14). Cette facture est ainsi postérieure à la dernière des factures intermédiaires (cf. Recours, Pièce 15), lesquelles s'échelonnent entre le 1^{er} novembre 2013 et le 15 septembre 2014. A teneur de cette facture, le montant total des travaux effectués par celle-ci s'élève à un total de 6'248'880 francs, TVA incluse. Cette facture indique également qu'un montant total de 8'584'646.51 francs a été reçu à titre d'acomptes, dont 3'868'000 francs aurait été remboursés au client, de sorte qu'un montant de 1'532'233.49 francs devrait encore être payé à la recourante. La recourante soutient également sur la base de cette facture que la contreprestation a été réduite.

Ce montant final total est toutefois en contradiction directe avec les montants facturés régulièrement par la recourante. Ainsi, la dernière facture intermédiaire (du 15 septembre 2014) fait état de travaux déjà « complétés » pour un total de 7'339'487.50 francs. Cette facture indique, par exemple sous rubrique « Pieux », un montant de prestations effectuées pour 527'391 francs. Or, la facture prétendument finale est plus basse que cette dernière facture intermédiaire, puisqu'elle indique, sous la rubrique « Pieux », un montant nul (« inclus dans 211 »). De même, sous rubrique 211 (Travaux de l'entreprise de maçonnerie), la dernière facture intermédiaire mentionne un montant de 2'140'700 francs, alors que la

facture finale – qui aurait dû inclure les prestations « Pieux » – est réduite à un montant rond de 2'000'000 francs. Il apparaît ainsi pour le moins inhabituel que la recourante soit revenue sur les factures émises pour des travaux déjà exécutés en prétendant d'une part n'avoir pas effectué une partie de ceux-ci et d'autre part avoir réduit le montant des prestations facturées.

Dans ce cadre, l'argument de la recourante selon lequel une partie des travaux aurait été facturée directement par les sous-traitants aux maîtres de l'ouvrage, ce qui aurait généré une diminution de la contre-prestation (cf. *supra* consid. 3.2.1), n'apparaît pas ici non plus comme pertinent. En effet, il ne permet pas d'expliquer la différence entre le montant prétendument final des prestations facturées par la recourante et le montant des prestations déjà effectuées et facturées – et non simplement devisées – antérieurement. Si, effectivement, la destinataire de la prestation et la recourante s'étaient entendues sur une réduction du prix, entre le 15 septembre 2014 (date de la dernière facture intermédiaire) et le 18 mai 2015 (date de la facture prétendument finale), de 7'339'487.50 francs à 5'786'000 francs, une telle modification de l'étendue de la contre-prestation ne saurait résulter uniquement de la facture du 18 mai 2015. Celle-ci ne mentionne au surplus aucun élément permettant de mettre en avant une telle réduction de prix dans le contrat d'entreprise, ni n'explique la justification pour les modifications indiquées ci-dessus. Compte tenu de ces éléments, la facture du 18 mai 2015 ne saurait suffire pour que l'on admette que la recourante a apporté la preuve d'une diminution de la contre-prestation.

3.3 En résumé, quand bien même il faudrait admettre que la société simple a existé et qu'elle a été le maître de l'ouvrage, une réduction de la contre-prestation n'a pas été prouvée par la recourante, alors qu'elle supportait le fardeau de la preuve.

En s'avère ainsi qu'en toutes hypothèses, le recours est mal fondé et doit être rejeté.

4.

Dans ces conditions, l'audition requise des témoins cités dans le mémoire de recours, visant à établir d'une part l'existence de la société simple F._____ et, d'autre part, à déterminer de quelle manière et à qui la recourante a reversé les montants crédités, n'apparaît pas de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre, de sorte que, par appréciation

anticipée, l'autorité de céans décide d'y renoncer (cf. consid. 1.5.1 et 1.5.2 ci-avant).

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure 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. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté. La décision de l'autorité inférieure du 28 septembre 2018 est confirmée.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 8'500.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée dans le cadre de la procédure A-6249/2019 d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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 ne court pas du 15 juillet au 15 août inclus (art. 46 al. 1 let. b 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 et doit 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 :