



Cour I
A-1418/2023

Arrêt du 30 janvier 2025

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Iris Widmer, Jürg Steiger, juges,
Jérôme Gurtner, greffier.

Parties

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
les deux représentés par
Madame Alexandra Pillonel,
recourants,

contre

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

Objet

Perception subséquente de la TVA (1^{er} semestre 2015
au 2^e semestre 2017) ; décision du 9 février 2023.

Faits :**A.**

A partir de 2015, A._____ et B._____, respectivement architecte et ingénieur de profession, ont exercé une activité en société simple pour le compte de la promotion immobilière « *** ». Il s'agissait d'un projet de construction de deux villas et d'un immeuble à ***.

B.

En octobre 2016, au cours d'un contrôle fiscal, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) a constaté que cette activité remplissait les conditions d'assujettissement obligatoire à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA).

C.

En août 2017, l'AFC a procédé à l'inscription rétroactive de A._____ et B._____, exerçant leur activité en société simple, au registre des assujettis à la TVA (ci-après : les assujettis). Ils ont été enregistrés du 1^{er} mai 2015 au 31 décembre 2020.

D.

D.a Le 24 janvier 2018, le Service pénal de la division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : SPTVA) de l'AFC a ouvert à l'encontre des assujettis une procédure pénale administrative en raison de soupçons d'infractions en lien avec la TVA, commises à partir de la période fiscale 2011, dans le cadre notamment de leur activité en société simple.

D.b Le 29 octobre 2020, à l'issue de son enquête, le SPTVA a transmis un procès-verbal final à chacun des assujettis. Il en ressort notamment que, dans le cadre de cette activité non déclarée, la créance fiscale a été réduite au détriment de l'Etat, car les assujettis n'ont pas déclaré divers chiffres d'affaires imposables encaissés sur un compte bancaire ouvert au nom de la société simple. Le SPTVA précise en outre qu'il a été tenu compte du droit au remboursement de l'impôt préalable dans le calcul de la créance fiscale.

D.c Le 18 décembre 2020, A._____ a formulé des observations concernant le procès-verbal final. Il contestait en substance le refus, par l'AFC, d'accorder la déduction de l'impôt préalable sur certaines charges.

D.d Le 12 février 2021, à la demande de l'AFC, A._____ a transmis à l'AFC des pièces supplémentaires.

E.

Le 8 septembre 2021, l'AFC a remis aux assujettis un document intitulé « Résultat du contrôle » portant sur les périodes fiscales des années 2015 à 2017. Il en ressort que, durant les périodes fiscales précitées, la créance fiscale a été réduite au détriment de l'Etat à hauteur de CHF 77'672.- (montant arrondi), car CHF 3'333'000.- de chiffres d'affaires imposables réalisés par les assujettis et encaissés sur le compte bancaire Crédit Suisse n° ***, ouvert au nom de « A. _____ et B. _____ société simple », n'ont pas été déclarés à l'AFC. Pour divers motifs, elle a maintenu sa position initiale de refuser la déduction de l'impôt préalable en ce qui concerne une dizaine de postes.

F.

Le 5 novembre 2021, les assujettis ont remis à l'AFC un mémoire complémentaire. Ils reprochent à l'AFC d'avoir refusé la déduction de l'impôt préalable en lien avec plusieurs factures.

G.

Au moyen d'une décision de perception subséquente datée du 27 mai 2022 et basée sur l'art. 12 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0), l'AFC a confirmé que les assujettis devaient s'acquitter, pour les périodes fiscales des années 2015 à 2017, d'un montant de CHF 77'672.- de taxe sur la valeur ajoutée, plus intérêts moratoires dès le 31 janvier 2017 (calculé après paiement). Elle a joint en annexe à cette décision une notification d'estimation n° ***, accompagnée d'un document détaillant les corrections effectuées par l'AFC.

H.

Par acte du 29 juin 2022, les assujettis, par l'intermédiaire de leurs conseils, ont formé réclamation à l'encontre de la décision du 27 mai 2022 de l'AFC, dont ils demandent l'annulation. Ils ont déposé, à l'appui de leur réclamation, un bordereau de cinq pièces.

I.

Par décision sur réclamation du 9 février 2023, l'AFC a rejeté la réclamation du 29 juin 2022 des assujettis. Elle a confirmé pour le surplus qu'ils devaient s'acquitter, pour les périodes fiscales des années 2015 à 2017, d'un montant de CHF 77'672.- de taxe sur la valeur ajoutée, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} février 2017 (lendemain de l'échéance moyenne).

J.

Par acte du 13 mars 2023, les assujettis (ci-après : les recourants), par

l'entremise de leur mandataire, ont déposé un recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans) à l'encontre de la décision sur réclamation de l'AFC du 9 février 2023. Ils demandent, à titre préalable, en tant que mesures d'instruction, de joindre la présente cause à trois autres procédures pendantes devant le Tribunal de céans (A-610/2023, A-860/2023 et A-1140/2023), puis, à titre principal, d'annuler la décision sur réclamation attaquée. Ils ont déposé, à l'appui de leur recours, un bordereau comprenant plusieurs pièces.

K.

Le 31 mai 2023, l'AFC a déposé sa réponse, en concluant pour l'essentiel au rejet du recours.

L.

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 – mentionnées à l'art. 32 LTAF, 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, notamment celles rendues par l'AFC. 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 (cf. art. 37 LTAF).

1.2 En leurs qualités de destinataires de la décision sur réclamation du 9 février 2023, les recourants sont spécialement touchés par celle-ci et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Ils ont dès lors qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Déposé le 13 mars 2023, 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.

2.

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 les périodes fiscales 2015 à 2017, les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017 sont applicables (cf. art. 112 et 113 LTVA).

3.

3.1 Les recourants ont requis du Tribunal à l'appui de leurs recours, en tant que mesures d'instruction, qu'il soit procédé à la jonction de la présente cause (l'activité des recourants en société simple) à celles des recourants pris individuellement, à savoir A._____ (cause A-610/2023) et B._____ (cause A-860/2023), ainsi qu'à celle de la société C._____ en liquidation (cause A-1140/2023), dont les précités sont les associés gérants.

L'AFC ne s'est pas déterminée sur cette requête.

3.2 Dans la mesure où le Tribunal a déjà statué définitivement sur les trois procédures précitées de manière séparée, rejetant les requêtes de jonction (arrêt du 19 avril 2024 dans la procédure A-610/2023 ; arrêt du 23 avril 2024 dans la procédure A-860/2023 ; décision de radiation du 6 septembre 2024 dans la procédure A-1140/2023), la demande de jonction des procédures est devenue de fait sans objet.

4.

4.1 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 ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd., 2020, n° 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3^e éd., 2022, n° 2.149). Le Tribunal de céans 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, p. 300 s.).

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 LTVA). Cette maxime doit toutefois être relativisée

par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). 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 ; 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

4.2 La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; cf. ég. art. 81 al. 3 LTVA ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023] ; A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2 ; A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1). L'appréciation est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens les uns par rapport aux autres. Le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves présentées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n° 3.140).

En matière de TVA, l'art. 81 al. 3 LTVA consacre ce principe et précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cela vaut en particulier s'agissant de la preuve des faits qui lèvent ou diminuent l'imposition (cf. Message sur la simplification de la TVA, FF [Feuille fédérale] 2008 6277 ss [ci-après cité : FF 2008 6277 ss], p. 6280 et 6395 ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar], n° 33 s. ad art. 81 ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], *Kommentar MWSTG*, 2^e éd., 2019 [ci-après cité : Kommentar MWSTG], n° 10 ss ad art. 81). Néanmoins, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence

récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 précité consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-1996/2022 précité consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.7 ; A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1^{er} novembre 2021]).

4.3

4.3.1 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-1996/2022 précité consid. 3.3.1 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité] ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 3.144 ; FF 2008 6277 ss, p. 6394 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

4.3.2 En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité] ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 4^e éd., 2021, n° 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la

conviction du juge (cf. consid. 4.3.1 *supra* ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité]). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1996/2022 précité consid. 3.3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité] ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 3.141).

5.

En l'espèce, le litige porte sur le montant de CHF 77'672.- que l'AFC réclame aux recourants, au titre de la TVA, à la suite d'une correction d'impôt portant sur les années 2015 à 2017. Les recourants affirment avoir droit à une déduction de CHF 42'370.30 à titre d'impôt préalable pour les années correspondantes.

Dans ce contexte, le Tribunal présentera d'abord les conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. 6 *infra*), puis tirera les conclusions qui s'imposent quant au sort du présent recours (cf. consid. 7 et 8 *infra*).

6.

6.1 Conformément à l'art. 28 al. 1 let. a LTVA et sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut notamment déduire dans le cadre de son activité entrepreneuriale l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé. Dès lors que le bien ou le service grevé est affecté à l'activité entrepreneuriale de l'assujetti (cf. not. à ce sujet ATF 142 II 488 consid. 2.3.5 ; BEAT KÖNIG, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, p. 21), la TVA facturée – pour autant qu'elle soit effectivement réglée par l'assujetti (cf. consid. 6.2 *infra*) – est ainsi déductible, ce en principe également pour le cas où le montant de l'impôt inscrit sur la facture est trop élevé, voire n'est pas dû (cf. art. 59 al. 2 OTVA ; BARBARA HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 32 ad art. 28 ; BEATRICE BLUM, Kommentar MWSTG, n° 13 ad art. 28). Il s'agit en effet du

pendant du principe « impôt facturé = impôt dû », désormais codifié à l'art. 27 al. 2 LTVA (cf. FF 2008 6277 ss, p. 6364).

L'impôt est réputé facturé si le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA au destinataire de la prestation d'une manière reconnaissable pour celui-ci (cf. art. 59 al. 1 OTVA), ce qui est le cas lorsque la facture indique le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation et/ou le taux d'imposition applicable (cf. art. 26 al. 2 let. f LTVA). La présentation d'une facture conforme aux exigences légales n'est toutefois plus une condition matérielle du droit à la déduction (cf. à ce propos la définition large donnée à la notion de facture par l'art. 3 let. k LTVA), contrairement à ce qui valait sous l'empire de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (citée ci-après : aLTVA [RO 2000 1300] ; cf. art. 38 al. 1 let. a aLTVA). En vertu du principe de la liberté de la preuve, l'assujetti est en effet autorisé à prouver par d'autres moyens que l'impôt lui a été facturé (cf. consid. 4.2 *supra* ; FF 2008 6277 ss, p. 6325 et 6364 ; arrêt du TF 2C_33/2014 du 27 juillet 2015 consid. 2.3.2 ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 12 ad art. 28 et n° 11 ad art. 81 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd., 2021, p. 513 n° 307).

Cela ne change cependant rien au principe selon lequel l'assujetti doit prouver les faits qu'il avance pour justifier une diminution de la charge fiscale (cf. consid. 4.3.2 *supra* ; FF 2008 6277 ss, p. 6364 ; ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 11 ad art. 28). Aussi, pour faciliter la possibilité de l'assujetti de prouver son droit à la déduction, l'art. 26 al. 1 LTVA oblige le fournisseur, sur demande, à délivrer une facture répondant à certaines exigences de forme (cf. FF 2008 6277 ss, p. 6362). Un tel document demeure en effet un indice important – voire entraîne la présomption – de l'existence d'une prestation imposable et que la TVA y afférente a bien été transférée au destinataire par l'auteur de la facture et sera versée par ce dernier à l'AFC (cf. arrêts du TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3 ; 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.2.2 ; arrêts du TAF A-1996/2022 précité consid. 5.1 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 précité] ; A-2119/2021 précité consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité] ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 31 ad art. 28 ; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 12 ad art. 28).

Cela étant, comme sous l'ancien droit, toute facture comportant les indications prévues par la loi ne donne pas nécessairement droit à la déduction de l'impôt (cf. arrêt du TAF A-279/2014 du 17 novembre 2014

consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_1151/2014 du 4 juin 2015]). La valeur probante d'un tel document doit être appréciée concrètement, en tenant compte de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, conformément au principe de la libre appréciation des preuves ; en cas de doute, il appartient à l'autorité de déterminer si la preuve du transfert de l'impôt préalable a été apportée au moyen d'autres documents et justificatifs (cf. consid. 4.2 *supra*).

6.2 Selon l'art. 28 al. 4 LTVA (actuel art. 28 al. 3 LTVA à la suite de l'abrogation de l'ancien al. 3 par le ch. I de la loi fédérale du 30 septembre 2016 avec effet au 1^{er} janvier 2018 [RO 2017 3575]), l'assujetti peut déduire l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé. Dans le message sur la simplification de la TVA, le Conseil fédéral relève à ce sujet que selon l'ancien droit, il fallait nécessairement présenter une facture conforme aux prescriptions formelles pour avoir droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. FF 2008 6277 ss, p. 6364). Selon HENZEN (MWSTG-Kommentar, n° 41 ad art. 28), avec cette disposition, le législateur a ainsi clairement exprimé sa volonté de ne plus faire dépendre le droit à la déduction de la présentation de moyens de preuves précis.

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

Désormais, en revanche, il ressort du texte clair de la loi que le règlement effectif de l'impôt est une condition (supplémentaire) du droit à la déduction de l'assujetti – sous réserve des cas relevant de la déduction de l'impôt préalable fictif (cf. art. 28 al. 3 LTVA jusqu'au 31 décembre 2017, puis

l'art. 28a LTVA [RO 2017 3575]). Bien qu'il n'expose pas les raisons de ce changement, le message du Conseil fédéral, qui indique que la personne assujettie doit prouver qu'elle a effectué un paiement dans le cadre de l'une des formes de l'impôt énumérées à l'art. 28 al. 1 LTVA, est également explicite sur ce point (cf. FF 2008 6277 ss, p. 6364 et p. 6325). La jurisprudence, qui retient que l'assujetti peut déduire dans le cadre de son activité commerciale l'impôt préalable qu'il a effectivement supporté économiquement (« wirtschaftlich tatsächlich getragenen Vorsteuer »), ne laisse pas plus de doute à ce sujet (cf. ATF 142 II 488 consid. 2.3.3 ; arrêt du TF 2C_356/2020 du 21 octobre 2020 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-6905/2015 du 22 juin 2016 consid. 7.1). Cet avis est aussi largement partagé dans la doctrine qui considère que si le destinataire assujetti ne parvient pas à prouver avoir réglé la TVA qui lui a été facturée, la déduction des montants correspondants à titre d'impôt préalable doit être refusée (cf. BLUM, Kommentar MWSTG, n° 37 et 42 ad art. 28 ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 42 ad art. 28).

Il s'agit ainsi en définitive de constater que si le formalisme en matière de preuve a été abandonné et que la présentation d'une facture conforme aux exigences de l'art. 26 al. 2 et 3 LTVA n'est plus une condition nécessaire du droit à la déduction de l'impôt préalable, contrairement à ce qui valait sous l'ancien droit, elle n'est également plus suffisante à cet effet (cf. PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, annexe 3 ch. 476 ; voir cependant OBERSON, op. cit, p. 513 n° 307). En effet, si la facture constitue un indice important que la TVA a bien été transférée au destinataire (cf. consid. 6.1 *supra*), en revanche, elle ne dit en principe pas si celui-ci a bien réglé le montant en question au prestataire. La preuve de ce fait sera en règle générale apportée au moyen de pièces comptables et justificatifs de paiement (cf. HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 40 ad art. 28 ; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 38 ad art. 28), qui revêtent à cet égard une valeur probante accrue (cf. consid. 4.2 *supra*). Selon le principe rappelé à l'art. 81 al. 3 LTVA, l'assujetti demeure cependant libre de prouver par tout autre moyen qu'il a effectivement acquitté l'impôt (cf. consid. 4.2 *supra* ; arrêt du TF 2C_33/2014 précité consid. 2.3.2; BLUM, Kommentar MWSTG, n° 38 ad art. 28 ; HENZEN, MWSTG-Kommentar, n° 40 s. ad art. 28).

6.3

6.3.1 Selon l'ancien droit, comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 6.2 *supra*), les exigences formelles en matière de factures et autres pièces justificatives limitaient le droit à la déduction de l'impôt préalable. Avec le temps, l'AFC avait cependant assoupli ce formalisme. Lorsqu'il

apparaissait à l'occasion d'un contrôle fiscal qu'une facture n'était pas conforme aux exigences de l'art. 37 al. 1 aLTVA, l'AFC donnait la possibilité au destinataire de la prestation de régulariser la situation en lui adressant un formulaire 1310/1550 (intitulé « Attestation du prestataire au destinataire de sa prestation dans le but de permettre ultérieurement la déduction de l'impôt préalable en cas de facture/note de crédit formellement insuffisante ») – à établir par le prestataire – en vue d'obtenir tout de même la déduction de l'impôt préalable. Cette possibilité n'existait toutefois que si la facture était viciée par l'absence d'un ou de plusieurs des éléments suivants, qui étaient considérés comme non essentiels : numéro d'immatriculation du prestataire, date ou période de la livraison ou de la prestation de services, genre, objet et importance de la livraison ou de la prestation de services, taux de l'impôt (à la fois lorsque l'impôt était mentionné à part et lorsqu'il était inclus dans le prix) et, pour les factures établies en monnaie étrangère le taux de l'impôt ou le montant d'impôt en francs suisses (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 4.2.2 et les références citées). En revanche, les noms et adresses du prestataire et du destinataire, ainsi que la contre-prestation et le montant de l'impôt dû (sauf lorsque le montant de l'impôt était inclus dans le prix) constituaient des éléments essentiels dont le défaut d'indication sur les factures ne pouvait être régularisé (cf. arrêts du TAF A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 4.2 ; A-3603/2009 précité consid. 4.2.2, tous deux avec les références citées). On évitait de cette manière les abus, soit par exemple qu'un tiers, lequel n'était pas le destinataire de la prestation, réclame la déduction de l'impôt préalable sur la base d'une facture qui ne lui était pas adressée ou qu'un assujetti prétende à la déduction d'un impôt dont le montant n'était pas déterminé (cf. arrêt du TAF A-1483/2006 précité consid. 4.2). Le bien-fondé de cette pratique avait été confirmé par la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3).

6.3.2 Au 1^{er} juillet 2006 sont ensuite entrés en vigueur les art. 15a et 45a de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA, RO 2000 1347 et RO 2006 2353). L'art. 15a aOLTVA concernait les factures dans lesquelles l'indication du fournisseur ou du destinataire était déficiente. S'agissant des autres vices formels affectant une facture, c'était l'art. 45a aOLTVA qui entrait en ligne de compte. De manière générale, l'art. 45a aOLTVA disposait qu'un vice de forme n'entraînait pas à lui seul de reprise d'impôt, s'il apparaissait ou si l'assujetti prouvait que la Confédération n'avait subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou cette même ordonnance, sur l'établissement de justificatifs. Les vices formels affectant une facture

pouvaient ainsi être corrigés par le biais de l'art. 45a aOLTVA, dans la mesure où les conditions prescrites par cette disposition étaient réunies, à savoir l'absence de préjudice financier subi par l'Etat, sans que le recours au formulaire 1310/1550 soit nécessaire. Les formes prescrites par les normes législatives et/ou par la pratique administrative devaient ainsi être appliquées sans formalisme outrancier, mais avec pragmatisme. Cela étant, il n'était pas concevable de prétendre que l'art. 45a aOLTVA pût primer, voire effacer les termes de la loi elle-même. Il convenait de garder à l'esprit que l'art. 45a aOLTVA concernait uniquement les vices de forme. Il ne protégeait aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation des conditions matérielles. Le Tribunal administratif fédéral avait admis la pertinence de l'art. 45a aOLTVA dans le cas de vices formels affectant des éléments non-essentiels de la facture, comme l'absence du numéro de contribuable du fournisseur (cf. arrêt du TAF A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 3.4, 4.2.2) ou en cas d'absence du taux de l'impôt (cf. arrêt du TAF A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 5.2.3). En revanche, il était acquis que l'existence-même d'une facture (ou d'une pièce justificative équivalente) constituait une condition matérielle (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_263/2007 du 14 août 2007 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.3.3 ; A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 3.3). La faculté de corriger la facture sur la base du formulaire 1310/1550, de même que l'application de l'art. 45a aOLTVA (plus précisément la condition de l'absence de préjudice financier) dépendaient de savoir si le fournisseur avait payé l'impôt dont le destinataire réclamait la déduction à titre d'impôt préalable. En effet, la congruence entre l'impôt décompté par le fournisseur et l'impôt préalable à la déduction duquel prétendait le destinataire était inhérente au système de la taxe sur la valeur ajoutée et constituait le fondement de ces différentes dispositions (sur l'ensemble, voir arrêt du TAF A-3603/2009 précité consid. 4.3 et 4.4).

6.4 Selon les explications du Conseil fédéral relatives à l'art. 59 al. 1 OTVA, l'un des objectifs de la réforme est de garantir le droit à la déduction de l'impôt préalable, étant donné que par le passé, le principe de connexité avec le chiffre d'affaires imposable, interprété de manière restrictive, permettait de refuser la déduction de l'impôt préalable dans de nombreux cas et d'imposer ainsi les entreprises au sein de la chaîne de création de valeur par le biais de la taxe occulte. L'art. 59 al. 1 OTVA précise que le droit matériel à la déduction de l'impôt préalable est uniquement lié à la condition que le destinataire de la prestation sache qu'il a payé une prestation avec TVA au fournisseur. Cette connaissance du paiement de la TVA doit en outre ressortir du comportement du fournisseur et ne peut pas

être déduite du seul fait qu'une prestation est imposable selon la loi. La déduction de l'impôt préalable étant un fait qui réduit l'impôt, l'assujetti qui la revendique doit être en mesure de prouver de manière juridiquement valable ce droit matériel à la déduction de l'impôt préalable. Cela ne sera possible dans la plupart des cas qu'au moyen d'une facture mentionnant la charge. La nouvelle loi renonce toutefois à toutes les exigences de forme et prévoit également la liberté de la preuve pour la déduction de l'impôt préalable. Pour cette raison, une facture n'est pas un élément indispensable pour le droit à la déduction de l'impôt préalable (Commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA] du 27 novembre 2009, art. 59 al. 1 ; texte disponible sur : <<https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-30396.html>> ; dernière consultation le 27 janvier 2025).

6.5 Selon la Web-Info TVA 09 « Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable », dans sa version en vigueur pendant les périodes fiscales visées dans la présente procédure, le montant de l'impôt réclamé (montant, taux d'impôt applicable) doit pouvoir être prouvé par l'assujetti qui souhaite déduire l'impôt préalable (ch. 1.6.1). D'après l'AFC, cette preuve n'est pas encore fournie lorsqu'une facture (cf. art. 3 let. k LTVA) porte uniquement la mention « TVA comprise », sans autre indication du montant de l'impôt ou du taux d'impôt applicable. Cette position est également partagée par certains auteurs qui considèrent que la charge fiscale doit être quantifiable ; une simple mention « TVA incluse » ne suffit pas (cf. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, p. 197 ch. 20).

7.

Il s'agit d'examiner si c'est à bon droit que l'AFC a refusé la déduction, à titre d'impôt préalable, d'un montant de TVA de CHF 42'370.30, au motif que les recourants n'ont pas été en mesure de démontrer que l'impôt leur a été transféré et qu'ils l'ont payé.

7.1

7.1.1 Les recourants rappellent que l'impôt qui a été facturé à l'assujetti par son fournisseur en lien avec des opérations réalisées sur le territoire suisse peut être déduit au titre de l'impôt préalable. Ils soulignent que, à la suite de l'entrée en vigueur de la LTVA au 1^{er} janvier 2010, il ne peut plus être exigé de l'assujetti qui fait valoir la déduction de l'impôt préalable d'être en possession de documents spécifiques, à savoir des factures, mais qu'il prouve avoir payé le montant de TVA à son fournisseur. Ainsi, la

présentation d'une facture conforme aux exigences légales ne constitue plus une condition matérielle du droit à la déduction (les recourants citent l'arrêt du TAF A-1996/2022 précité consid. 5.1). Ils se réfèrent par ailleurs à l'approche retenue par la Cour de Justice de l'Union européenne (ci-après : CJUE), qui a conclu que le droit à la déduction de l'impôt préalable pouvait être exercé, même en l'absence de certaines mentions obligatoires sur la base de la directive européenne sur la facture, pour autant que les conditions de fond, soit les conditions matérielles comme l'assujettissement du fournisseur et l'utilisation, dans le cadre d'une activité ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable, des biens et/ou services dont l'acquisition était grevée de TVA, soient remplies (ils citent les arrêts de la CJUE dans les affaires C-516/14 et C-518/14, les deux du 15 septembre 2016).

Ainsi, les recourants estiment que le droit à la déduction de l'impôt préalable est ouvert dès lors que l'assujetti est en mesure de démontrer qu'il a supporté la charge fiscale, et ce, par tous les moyens à sa disposition en application du principe de la libre appréciation des preuves, notamment des pièces comptables et des preuves de paiement (recours, p. 9, note 7 et les références citées).

Ils se réfèrent par ailleurs à l'art. 59 al. 1 OTVA et aux explications du Conseil fédéral relatives à cette ordonnance. Ils en déduisent que même si la référence « TTC » ne correspond pas aux recommandations de facturation au sens de l'art. 26 LTVA, elle devrait, selon les circonstances, notamment lorsque le numéro de TVA du fournisseur figure également sur la facture, « suffire à démontrer que le fournisseur entendait inclure la TVA dans le prix des prestations facturées » (recours, p. 9). Selon eux, la référence « TTC », qui est d'usage commun, est comprise comme incluant la TVA.

Ils soulignent en substance que le droit à la déduction de l'impôt préalable ne dépend pas du paiement de l'impôt par le prestataire. Ainsi, même si le fournisseur ne s'acquitte pas de l'impôt, le destinataire ne doit pas en être pénalisé.

A l'appui de leurs recours, ils reprochent à l'AFC d'avoir adopté envers eux « l'approche la plus fiscalisante possible » (recours, p. 10).

Premièrement, en ce qui concerne les factures émises par la société D._____, dont le siège est à ***, ils reconnaissent que celles-ci ne comportaient pas la référence au taux de TVA. Ils relèvent cependant qu'il était en revanche clairement indiqué sur les factures en question que le montant

de chacune de ces dernières devait s'entendre « TTC ». En outre, ils précisent que le numéro de TVA de la société D. _____ figurait en bas des deux factures. Ils en déduisent que les indications précitées suffisaient, à elles seules, « à démontrer que la TVA était comprise dans les factures émises par l'entreprise D. _____ » (recours, p. 10). De plus, ils soulignent que les prestations de peinture étaient imposables au taux normal. Ils se réfèrent enfin, par surabondance, à différentes pièces fournies par la société D. _____ « qui permettent de démontrer de manière indubitable que les prestations fournies par D. _____ ont bien été soumises à la TVA ». Dans ces conditions, ils estiment qu'il y a lieu d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec les deux factures émises par la société précitée, soit au total un montant de CHF 10'370.35 (CHF 3'703.70 + CHF 6'666.65).

Deuxièmement, s'agissant des factures émises par l'entreprise individuelle E. _____, dont le siège était à ***, actuellement radiée du registre du commerce, ils relèvent que ces factures ne comportaient pas la référence au taux de TVA, mais qu'elles indiquaient clairement que le montant de chacune des factures concernées devait s'entendre « TTC ». Une des deux factures comportait en outre un numéro de TVA. Ils ajoutent que cette « analyse est corroborée par la confirmation et les pièces fournies par E. _____ qui permettent de démontrer de manière indubitable que les prestations fournies par cette dernière ont bien été soumises à la TVA au taux normal ». Dans ces circonstances, ils considèrent qu'il y a lieu d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec les deux factures précitées, soit un montant total de CHF 8'148.15 (CHF 4'444.45 + CHF 3'703.70).

Troisièmement, par rapport aux factures émises par la société F. _____ en liquidation, radiée du registre du commerce le ***, ils reconnaissent également qu'elles ne comportaient pas la référence au taux de TVA. Ils soulignent cependant que les factures indiquent clairement que le montant de chacune d'elles devait s'entendre « TTC ». De plus, le numéro de TVA de l'entreprise figurait en bas des deux factures concernées. Ainsi, selon les recourants, ces indications seraient suffisantes, à elles seules, à démontrer que la TVA était comprise dans les factures émises par la société précitée, étant encore précisé que, s'agissant de prestations d'installations de chauffage et sanitaire, ces dernières étaient imposables au taux normal. Ils ajoutent que les deux exemples précédents concernant les factures émises par la société D. _____ et par E. _____ « démontrent bien que ce n'est pas parce qu'un assujetti a omis d'indiquer le taux de l'impôt sur une facture que cela signifie que le montant de TVA n'a pas été payé ». Ainsi, ils

estiment qu'il y a lieu d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec les deux factures émises par la société précitée, soit un montant total de CHF 20'740.70 (CHF 18'518.50 + CHF 2'222.20).

Quatrièmement, s'agissant de la facture émise par l'entreprise individuelle G._____, dont le siège est à ***, ils relèvent qu'elle fait clairement référence au numéro de TVA de l'entreprise, de sorte qu'il « paraît très probable que cette entreprise ait décompté l'impôt au taux normal sur cette prestation ». Ils ajoutent que l'AFC aurait pu, en cas de doute, demander à la société en question qu'elle lui confirme qu'elle a bien décompté la TVA sur les prestations qu'elle leur a facturées en lien avec cette facture. Ils rappellent au demeurant que « ce n'est pas parce qu'un assujetti a omis d'indiquer le taux de l'impôt sur une facture que cela signifie que le montant de TVA n'a pas été payé ». Dans ces conditions, ils considèrent qu'il y a lieu d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec la facture émise par l'entreprise individuelle G._____, soit un montant total de CHF 1'851.85.

Cinquièmement, en ce qui concerne la facture émise par l'entreprise de génie civil H._____, dont le siège était à ***, actuellement radiée du registre du commerce, ils soulignent que la facture en question ne comportait certes pas la référence au taux de TVA, mais indiquait clairement que le montant de chacune des factures concernées devait s'entendre « TTC ». De plus, selon les recourants, il ressortait du registre d'identification des entreprises que l'entreprise précitée était enregistrée en tant que contribuable TVA. Ils estiment par conséquent qu'il y a lieu de considérer que la TVA était comprise dans les factures émises par cette entreprise, étant encore précisé que, s'agissant de prestations d'installations de chauffage et sanitaire, celles-ci étaient imposables au taux normal. Dans ces conditions, ils partent du principe qu'il y a lieu d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec la facture précitée, soit un montant total de CHF 1'259.25.

7.1.2 De son côté, l'AFC insiste sur le fait que le transfert de l'impôt est une condition matérielle et non formelle de la déduction de l'impôt préalable. Selon elle, cette condition n'est pas remplie lorsque la facture porte uniquement la mention TTC ou TVA comprise, sans autre indication du montant de l'impôt ou du taux de l'impôt applicable (réponse, p. 3, citant BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., p. 196 ch. 16 et p. 197 ch. 20 ; Web-Info TVA 09, op. cit., ch. 1.6.1). Elle rappelle que l'impôt préalable est un fait qui réduit la charge fiscale, ce qui signifie que le fardeau de la preuve du transfert de la TVA incombe à l'assujetti. Si ce dernier ne parvient pas à

apporter la preuve pleine et entière du transfert, la déduction est proscrite. En l'espèce, l'AFC relève que ni les factures litigieuses ni aucune autre des pièces justificatives liées aux opérations facturées ne mentionnent le taux ou le montant d'impôt dû. Elle en déduit par conséquent qu'aucune TVA n'a été transférée de manière apparente et identifiable aux recourants et que lesdites factures n'ouvrent pas le droit à la mise en compte de la charge préalable (l'AFC mentionne à ce sujet les références suivantes : arrêt du TAF A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.3 ; A-1643/2006 du 19 août 2008 consid. 3.1 ; A-1483/2006 précité consid. 5.2.3 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., p. 196 ch. 16 et p. 197 ch. 20 ; Web-Info TVA 09, op. cit., ch. 1.6.1).

Elle considère par ailleurs que la production d'attestations de certains prestataires selon lesquelles ils auraient effectivement décompté ces prestations ne saurait aucunement modifier cette conclusion. Selon l'AFC, la déduction de l'impôt préalable ne dépend pas du paiement de l'impôt par le prestataire ; peu importe que celui-ci remplisse ses obligations vis-à-vis de la Confédération. Elle ajoute que la déduction de l'impôt préalable dépend du paiement de celui-ci par l'acquéreur, et donc de son transfert à ce dernier (elle cite à cet égard les références suivantes : art. 28 al. 3 LTVA ; art. 59 al. 1 OTVA ; CÉDRIC BALLENEGGER, Le transfert de l'impôt au destinataire de la prestation en matière de TVA, in : Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 2018 II p. 576).

L'AFC en conclut que les recourants n'ont pas été en mesure de démontrer que l'impôt a été transféré de manière reconnaissable, de sorte que la déduction est proscrite. Elle souligne en outre que les conclusions de l'arrêt du TAF A-1996/2022 précité ne s'écartent pas de celles de la décision attaquée. Certes, la présentation d'une facture conforme aux exigences légales ne constitue plus une condition matérielle du droit à la déduction. Il n'en demeure pas moins que la preuve du transfert de l'impôt, de même que celle du paiement de l'impôt, doivent toujours être apportées. Elle ajoute que l'arrêt en question ne conclut en aucun cas que la condition du transfert de l'impôt serait remplie lorsque l'on est en présence de factures émises par des assujettis sans mention du taux ou du montant de l'impôt. Enfin, toujours selon l'AFC, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, dont se prévaut la recourante, n'a pas de pouvoir décisif.

En résumé, l'AFC considère que les mentions TTC ou TVA incluse apparaissant sur les factures produites par les recourants sont insuffisantes pour ouvrir leur droit à la mise en compte de la charge de l'impôt préalable.

Les recourants doivent donc supporter les conséquences découlant de l'échec de la preuve qu'il leur incombait d'apporter, soit que la TVA qu'ils ont portée en déduction leur a été facturée et qu'ils l'ont payée.

7.2

7.2.1 En l'espèce, les recourants ne contestent pas que les factures qu'ils ont produites ne remplissent pas les exigences de l'art. 26 al. 2 LTVA. Ils soutiennent toutefois que la référence « TTC » devrait, selon les circonstances, notamment lorsque le numéro de TVA du fournisseur figure également sur la facture, « suffire à démontrer que le fournisseur entendait inclure la TVA dans le prix des prestations facturées » (recours, p. 9). Selon eux, la référence « TTC », qui est d'usage commun, est comprise comme incluant la TVA.

Pour rappel, selon la lettre a de l'art. 26 al. 2 LTVA, la facture doit en règle générale mentionner le nom du fournisseur de la prestation et la localité tels qu'ils apparaissent dans les transactions commerciales, l'indication selon laquelle le fournisseur de la prestation est inscrit au registre des assujettis et le numéro sous lequel il est inscrit. En outre, en vertu de la lettre f de cette même disposition, la facture doit mentionner le taux d'imposition applicable et le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation, étant précisé que si l'impôt est inclus dans la contre-prestation, l'indication du taux applicable suffit. Comme on l'a vu plus haut, la présentation d'une facture conforme aux exigences légales n'est cependant plus une condition matérielle du droit à la déduction de l'impôt préalable, contrairement à ce qui prévalait selon l'ancien droit (cf. consid. 6.1 et 6.2 *supra*). En vertu du principe de la liberté de la preuve, l'assujetti est en effet désormais autorisé à prouver par d'autres moyens que l'impôt lui a été facturé et qu'il l'a réglé.

Il convient d'examiner les documents qui ont été produits par les recourants, afin de déterminer s'ils permettent d'établir que l'impôt leur a été transféré et qu'ils l'ont payé.

7.2.2 Le Tribunal constate que les deux factures émises par la société D._____, l'une du 26 août 2015, l'autre du 18 avril 2016, mentionnent les montants dus par les recourants, accompagnés des mentions « Total TTC », sans aucune information concernant le taux d'imposition applicable et le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Un numéro de TVA figure en outre sur les deux factures (pièces n° 12 et 13 verso du dossier des recourants).

Concrètement, les indications sur la facture du 26 août 2015 se présentent comme suit :

« 3ème demande d'acompte	CHF	50'000.00
Total TTC	CHF	50'000.00 ».

La seconde facture du 18 avril 2016 est notamment libellée ainsi :

« treilli [sic] et crepi [sic] de finitions	CHF	90'000.00
Total TTC	CHF	90'000.00 ».

En l'occurrence, le Tribunal considère que l'indication « Total TTC » sur les deux factures précitées est insuffisante, à elle seule, pour en déduire que le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA aux recourants d'une manière reconnaissable pour eux. Dans la doctrine, comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 6.5 *supra*), certains auteurs considèrent qu'une simple mention « TVA incluse » ne suffit pas (cf. BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., p. 197 ch. 20), position qui est partagée par l'AFC (cf. Web-Info TVA 09, op. cit., ch. 1.6.1). On relèvera que la mention « Total TTC » utilisée ici est encore moins précise que l'indication « TVA incluse » mentionnée par la doctrine. Dans le cas présent, la charge fiscale n'est en effet ni identifiable (la mention « TTC » signifiant « toutes taxes comprises », sans que l'on sache précisément de quel impôt il s'agit) ni quantifiable. Au surplus, le fait que le numéro de TVA du fournisseur soit mentionné sur les factures ou que le fournisseur soit assujéti à la TVA n'y change rien. D'ailleurs, *in casu*, le numéro de TVA figurant sur la facture correspond à l'ancienne norme alors que cette dernière n'était plus effective depuis le 1^{er} janvier 2014. En effet, à partir de cette date, seul le Numéro d'identification des entreprises (IDE) pouvait être utilisé valablement comme numéro de TVA (cf. p. ex. Département fédéral de l'économie, de la formation et de la recherche [DEFR], Portail PME pour petites et moyennes entreprises, Taxe sur la valeur ajoutée [TVA] : fonctionnement, disponible sur : <<https://www.kmu.admin.ch/kmu/fr/home/savoir-pratique/finances/im-pots/tva.html>> ; dernière consultation le 27 janvier 2025).

Ainsi, contrairement à l'avis des recourants (cf. consid. 7.1.1 *supra*), les indications précitées sont insuffisantes, à elles seules, à démontrer que la TVA était comprise dans les factures émises par l'entreprise D._____. Il convient d'examiner si les autres pièces transmises par les recourants permettent d'apporter une telle preuve.

Les recourants ont produit deux avis de débit de leur compte auprès de la banque Crédit Suisse, l'un du 16 septembre 2015, l'autre du 27 avril 2016,

mentionnant des versements de CHF 50'000.- et CHF 90'000.- au bénéfice de la société D._____ (même pièces n° 12 et 13 *recto* du dossier des recourants). Ils ont en outre produit un compte intitulé « 6000 Chiffre d'affaires (TVA à 6,7 %) », issu de la comptabilité générale de la société D._____, pour la période du 6 janvier au 30 juin 2015 (pièce n° 15.1 du dossier des recourants). Il y figure en particulier, en date du 8 juin 2015, un montant de CHF 50'000.- versé par les recourants (dont le libellé est « Simple Composée de A._____ ET B._____ »). Le montant du chiffre d'affaires pour cette période, qui s'élevait à CHF 651'472.05 (y compris le montant de CHF 50'000.- précité), a été indiqué dans le décompte TVA de la société D._____ pour la période correspondante (S06/2015), avec la mention d'un taux de TVA à 6,7 %, décompté selon la méthode des taux de la dette fiscale nette (ci-après : TDFN ; même pièce n° 15.1 des recourants). Ils ont en outre produit un compte intitulé « 6000 Chiffre d'affaires (TVA à 6,7 %) », toujours issu de la comptabilité générale de la société D._____, pour la période du 26 janvier au 23 juin 2016 (pièce n° 17.1 du dossier des recourants). Il y figure notamment, en date du 26 avril 2016, un montant de CHF 90'000.- versé par une société libellée « Société Composee », soit très vraisemblablement la société simple composée des recourants. Le montant du chiffre d'affaires pour cette période, qui s'élevait à CHF 687'444.05 (y inclus le montant de CHF 90'000 précité), a été mentionné dans le décompte TVA de la société D._____ pour la période en question (S06/2016), avec la mention d'un taux de TVA à 6,7 %, décompté selon la méthode des TDFN (même pièce n° 17.1 du dossier des recourants).

Le Tribunal constate que les deux versements de CHF 50'000.- et CHF 90'000.- effectués par les recourants correspondent aux montants « Total TTC » qui figurent sur les deux factures émises par la société D._____. De plus, la société précitée a mentionné les deux versements effectués par les recourants dans ses comptes de chiffre d'affaires, issus de sa comptabilité générale, sur lesquels figure un taux de TVA à 6,7 %. Les montants précités ont également été indiqués dans les décomptes TVA de la société D._____ en tant que chiffre d'affaires imposable à un taux de 6,7 %. On rappellera encore que la société D._____ était assujettie à la TVA lorsqu'elle a émis les deux factures en question.

Le Tribunal considère que l'ensemble des éléments précités permettent d'aboutir à la conclusion que la charge fiscale a bien été transférée aux recourants et qu'ils l'ont payée, cela malgré le caractère insuffisant à la base de la seule mention sur la facture « Total TTC ». En effet, le prestataire a indiqué dans sa comptabilité et ses décomptes TVA les montants

qui ont été facturés aux recourants et versés par ces derniers en tant que chiffre d'affaires imposable à un taux de 6,7 %. Il s'agit en l'espèce d'un indice selon lequel le fournisseur a facturé aux recourants une prestation incluant la TVA. En effet, la connaissance du paiement de la TVA par le destinataire de la prestation doit aussi ressortir du comportement du fournisseur (cf. consid. 6.4 *supra*). En outre, comme le fait valoir l'AFC, il est exact que la déduction de l'impôt préalable ne dépend pas du paiement de l'impôt par le prestataire, mais du paiement de celui-ci par l'acquéreur, et donc de son transfert à ce dernier (cf. consid. 7.1.2 *supra*). Il n'en demeure pas moins que ce transfert peut être prouvé par d'autres moyens, en particulier par le comportement du prestataire.

On relèvera que si le Tribunal suivait la position de l'AFC, la preuve du transfert de la charge fiscale serait dans tous les cas impossible à apporter par l'assujetti lorsque la facture est libellée de manière insuffisante, comme dans le cas d'espèce avec la mention « Total TTC ». Une telle solution irait à l'encontre de l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA et réintroduirait la condition de la présentation d'une facture conforme aux exigences de l'art. 26 al. 2 et 3 LTVA. Seule une telle facture remplissant ces conditions serait ainsi apte à prouver le transfert de la charge fiscale. On soulignera que, déjà sous l'ancien droit, lorsque la facture était viciée par l'absence d'un ou de plusieurs éléments qui étaient considérés comme non essentiels, à savoir notamment lorsque l'impôt était inclus dans le prix sans mention du taux applicable, comme dans le cas d'espèce, l'AFC donnait la possibilité au destinataire de la prestation de régulariser la situation en lui adressant un formulaire ou en examinant si les conditions de l'art. 45a aOLTVA étaient remplies (cf. consid. 6.3 *supra*). Il n'y a pas lieu d'être plus strict sous l'empire du nouveau droit.

Le recours doit par conséquent être admis sur ce point. La décision est ainsi réformée en ce sens qu'il y a lieu d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec les deux factures émises par la société D._____, soit au total un montant de CHF 10'370.35 (CHF 3'703.70 + CHF 6'666.65) (cf. les montants retenus dans l'annexe à la notification d'estimation n° ***).

7.2.3 Le Tribunal constate que les deux factures émises par l'entreprise individuelle E._____, l'une du 29 juin 2015, l'autre du 15 avril 2016, indiquent les montants dus par les recourants, accompagnés des mentions « Montant total TTC », sans aucune information concernant le taux d'imposition applicable et le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Il est précisé que la facture de 2016 comprend en plus l'indication « TVA »,

ainsi que le numéro de TVA de la société en question, sans autre indication (pièces n° 18 et 19 verso du dossier des recourants).

Concrètement, les indications sur la facture du 29 juin 2015 se présentent comme suit :

« Montant total TTC		60'000.00
Total de la facture	CHF	60'000.00 ».

La facture du 15 avril 2016 comporte quant à elle les indications suivantes :

« TVA	(***) TVA	
Montant total TTC		50'000.00
Total de la facture	CHF	50'000.00 ».

En l'occurrence, les développements qui ont été présentés plus haut en ce qui concerne les factures émises par la société D._____ peuvent être repris ici (cf. consid. 7.2.2 *supra*). L'indication « Montant total TTC » sur les deux factures précitées est insuffisante, à elle seule, pour en déduire que le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA aux recourants d'une manière reconnaissable pour eux. L'indication « TVA », ainsi que la mention du numéro de TVA du fournisseur sur la facture de 2016, sans aucune information concernant le taux d'imposition applicable et le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation, sont également insuffisantes. Même si l'on considérait que la mention « TVA » s'apparente à l'indication TVA incluse, ce qui ne va pas de soi, celle-ci ne serait pas non plus jugée suffisante. Ainsi, les indications précitées sont insuffisantes, à elles seules, à démontrer que l'entreprise individuelle E._____ a transféré la charge fiscale aux recourants. Il convient d'examiner si les pièces transmises par les recourants permettent d'apporter une telle preuve.

Les recourants ont produit deux avis de débit de leur compte auprès de la banque Crédit Suisse, l'un du 10 juillet 2015, l'autre du 27 avril 2016, mentionnant des versements de CHF 60'000.- et CHF 50'000.- au bénéfice de l'entreprise individuelle E._____ (mêmes pièces n° 18 et 19 *recto* du dossier des recourants). Ils ont en outre produit deux relevés de compte de l'entreprise individuelle E._____, l'un établi le 3 octobre 2015, l'autre le 2 juillet 2016, sur lesquels figurent des virements d'un montant de CHF 60'000.- en date du 10 juillet 2015 et d'un montant de CHF 50'000.- en date du 27 avril 2016 (pièces n° 21 et 23 du dossier des recourants). Ils ont également produit un décompte TVA de l'entreprise individuelle précitée pour la période du 1^{er} juillet au 30 septembre 2015 sur lequel figure un chiffre d'affaires imposable de CHF 92'530.- au taux de 7,6 % (en réalité

8 % selon le montant d'impôt indiqué ; pièce n° 22 du dossier des recourants). D'après le relevé de compte de l'entreprise individuelle, les entrées d'argent pour la même période s'élevaient à CHF 100'007.65. Ils ont par ailleurs transmis un décompte TVA de l'entreprise individuelle en question pour la période du 1^{er} avril au 30 juin 2016 sur lequel figure un chiffre d'affaires imposable de CHF 78'048.- au taux de 8 % (pièce n° 24 du dossier des recourants). Selon le relevé de compte de l'entreprise individuelle, les entrées d'argent pour la même période s'élevaient à CHF 54'297.23. Ils ont enfin produit un courriel qui leur a été adressé par E._____ à teneur duquel il est notamment indiqué ce qui suit : « Les factures ont bien été déclarés (sic) en tant que chiffres (sic) d'affaires imposables. La TVA relative a bien été payée aux autorités » (pièce n° 20 du dossier des recourants).

Le Tribunal constate que les deux versements de CHF 60'000.- et CHF 50'000.- effectués par les recourants correspondent aux montants « Total TTC » qui figurent sur les deux factures émises par l'entreprise individuelle E._____. Par ailleurs, en examinant les documents transmis, il est impossible d'affirmer, avec un degré de preuve suffisant, que les deux montants de CHF 60'000.- et CHF 50'000.- ont bien été intégrés dans les décomptes TVA produits. En effet, les montants totaux d'entrées d'argent des relevés de compte ne se recoupent pas avec les montants des chiffres d'affaires indiqués dans les décomptes TVA. Cependant, de l'avis du Tribunal, il est possible d'accorder une valeur probante au courriel de E._____, lorsque ce dernier affirme que les factures ont bien été déclarées en tant que chiffre d'affaires imposable, l'intéressé n'étant en particulier pas concerné par la présente procédure. On relèvera encore que l'entreprise individuelle E._____ était assujettie à la TVA lorsqu'elle a émis les deux factures en question.

Le Tribunal considère que l'ensemble des éléments précités permettent d'aboutir à la conclusion que la charge fiscale a bien été transférée aux recourants et que ces derniers l'ont payée, cela malgré le caractère insuffisant, à la base, des mentions se trouvant sur les deux factures (« Montant total TTC » figurant sur les deux factures, ainsi que l'indication « TVA » sur la facture du 15 avril 2016). Pour le surplus, il peut être renvoyé aux explications qui figurent au considérant précédent (cf. consid. 7.2.2).

Le recours doit par conséquent être admis sur ce point également. La décision est ainsi réformée en ce sens qu'il y a lieu d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec les deux factures émises par l'entreprise individuelle E._____, soit au total un montant de CHF 8'148.15

(CHF 4'444.45 + CHF 3'703.70) (cf. les montants retenus dans l'annexe à la notification d'estimation n° ***).

7.2.4 Le Tribunal constate que les deux factures émises par la société F._____ en liquidation, l'une du 28 janvier 2016, l'autre du 20 avril 2016, indiquent les montants dus par les recourants, accompagnés des mentions « Total, TTC » et « TTC », sans aucune indication du taux d'imposition applicable et du montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Enfin, un numéro de TVA à six chiffres figure sur les deux factures (« TVA n° *** ») (pièces n° 25 et 26 verso du dossier des recourants).

La facture du 28 janvier 2016 comporte notamment les indications suivantes :

« Total, TTC	Frs	250'000.00
Acompte 5 demandé, TTC	Frs	250'000.00 ».

Quant à la facture du 20 avril 2016, elle se présente en particulier comme suit :

« Total, TTC	Frs	30'000.00
Acompte 6 demandé, TTC	Frs	30'000.00 ».

En l'occurrence, les développements présentés plus haut en ce qui concerne les factures émises par la société D._____ et l'entreprise individuelle E._____ peuvent, pour l'essentiel, être repris ici (cf. consid. 7.2.2 et 7.2.3 *supra*). Les indications « Total, TTC » et « TTC » sur les deux factures précitées sont insuffisantes, à elles seules, pour en déduire que le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA aux recourants d'une manière reconnaissable pour eux. Par ailleurs, les deux factures mentionnent un numéro de TVA à six chiffres, alors que ce dernier n'était plus effectif depuis deux ans et remplacé par l'IDE (cf. consid. 7.2.2 *supra*).

Ainsi, les indications précitées sont insuffisantes, à elles seules, à démontrer que la société F._____ en liquidation a transféré la charge fiscale aux recourants. Il convient à nouveau d'examiner si les pièces transmises par les recourants permettent d'apporter une telle preuve.

Les recourants ont produit deux avis de débit de leur compte auprès de la banque Crédit Suisse, l'un du 2 mars 2016, l'autre du 27 avril 2016, mentionnant des versements de CHF 250'000.- et CHF 30'000.- au bénéfice de la société F._____ en liquidation. Ils ont en outre produit un extrait du

registre du commerce de la société précitée (pièces n° 25, 26 et 27 du dossier des recourants).

Le Tribunal considère que les documents précités, ainsi que la mention « Total, TTC » et « TTC » figurant sur les deux factures, sont insuffisants pour établir que la charge fiscale a bien été transférée aux recourants et qu'ils l'ont payée. Il convient de rappeler à cet égard que le fardeau de la preuve du transfert de la TVA incombait aux recourants.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité inférieure a refusé d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec les deux factures émises par la société F. _____ en liquidation. Mal fondé, le recours doit par conséquent être rejeté sur ce point.

7.2.5 Le Tribunal constate que la facture émise par l'entreprise individuelle G. _____, du 8 janvier 2017, indique le montant dû par les recourants, accompagné de la mention « Total net » (pièce n° 28 *verso* du dossier des recourants).

Plus précisément, cette facture comporte les indications suivantes :

« Sous-total		25'000.00
TVA n° (***) TVA	%	-
Total net		25'000.00 »

En l'espèce, sur la base des indications mentionnées ci-dessus, le Tribunal considère que le fournisseur de la prestation n'entendait réclamer aucune TVA aux recourants. En effet, la mention d'un montant identique en ce qui concerne le « sous-total » et le « total net », l'absence d'indication d'un chiffre à côté du numéro de TVA et du pourcentage, ainsi que le signe « - » dans la rubrique (à droite) relative au montant dû donne l'impression qu'aucune TVA n'est réclamée aux recourants. De plus, l'indication « total net », à elle seule, ne permet pas de déduire que le montant concerné inclurait une éventuelle taxe, encore moins qu'il s'agirait de TVA. Dans ces circonstances, il est évident que la TVA n'est pas mentionnée de manière reconnaissable pour les recourants. L'indication d'un numéro de TVA ou le fait que l'entreprise soit assujettie à la TVA n'y change rien.

Les recourants ont uniquement produit un avis de débit de leur compte auprès de la banque Crédit Suisse, du 6 février 2017, mentionnant un versement d'un montant de CHF 25'000.- au bénéfice de l'entreprise individuelle G. _____ (même pièce n° 28 *recto* du dossier des recourants).

Compte tenu de ce qui précède, le Tribunal considère que les recourants n'ont pas établi que la charge fiscale leur a bien été transférée et qu'ils l'ont payée, étant rappelé que le fardeau de la preuve de ce transfert et de ce paiement leur incombait. A cet égard, dans une telle constellation, il ne saurait être exigé de l'AFC qu'elle effectue des recherches auprès du fournisseur de la prestation contrairement à ce que demandent les recourants, considérant de plus, dans le cas d'espèce, que l'entreprise individuelle G._____, a été entretemps déclarée en faillite et radiée du registre du commerce.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que l'autorité inférieure a refusé d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec la facture émise par l'entreprise individuelle G._____. Le recours doit par conséquent être rejeté sur ce point également.

7.2.6 Le Tribunal constate finalement que la facture émise par l'entreprise de génie civil H._____, du 20 février 2017, indique le montant dû par les recourants, accompagnés de la mention « Total TTC », sans aucune indication du taux d'imposition applicable et du montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. Aucun numéro de TVA ne figure en outre sur cette facture (pièce n° 29 verso du dossier des recourants). Elle est plus précisément notamment libellée comme suit :

« Total Travaux HT	17'000.00
Total TTC	17'000.00 »

En l'espèce, comme cela a déjà été relevé, la mention « Total TTC » sur une facture est insuffisante, à elle seule, pour en déduire que le fournisseur de la prestation a réclamé la TVA aux recourants d'une manière reconnaissable pour eux (cf. consid. 7.2.2, 7.2.3 et 7.2.4 *supra*). Le cas présent est cependant particulier, car la facture indique des montants identiques pour les prix hors taxes et toutes taxes comprises. Or, logiquement, si le fournisseur avait réclamé la TVA, le montant du prix hors taxe aurait été inférieur au montant du prix toutes taxes comprises. C'est en effet en ajoutant le montant de TVA dû au montant du prix hors taxe que l'on obtient le montant du prix à payer toutes taxes comprises. Tel n'est pas le cas en l'occurrence. On peut ainsi en déduire que le fournisseur n'entendait réclamer aucune TVA, à tout le moins que celle-ci n'était pas reconnaissable pour les recourants.

De toute manière, les recourants n'ont produit aucune pièce susceptible de démontrer que la charge fiscale leur a bien été transférée et qu'ils l'ont payée. Ils ont en effet uniquement produit un avis de débit de leur compte

auprès de la banque Crédit Suisse, du 9 mars 2017, mentionnant un versement d'un montant de CHF 17'000.- au bénéfice de l'entreprise de génie civil H._____ (même pièce n° 29 *recto* du dossier des recourants). On rappellera à cet égard que le fardeau de la preuve du transfert de la TVA incombait aux recourants.

C'est par conséquent à bon droit que l'autorité inférieure a refusé d'accepter la déduction de l'impôt préalable en lien avec la facture émise par l'entreprise de génie civil H._____. Mal fondé, le recours est aussi rejeté sur ce point.

7.2.7 Les recourants s'appuient enfin sur deux arrêts de la CJUE (cf. consid. 7.1.1 *supra*). Ils ont raison à cet égard lorsqu'ils indiquent que la jurisprudence qu'ils invoquent n'est pas obligatoire pour les tribunaux suisses. En effet, la Suisse n'est pas membre de l'Union européenne et n'est par conséquent pas liée par les arrêts de la CJUE (parmi d'autres, cf. arrêt du TAF A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 5.5.4).

Cela étant précisé, et quand bien même la Cour de céans n'est pas liée par la jurisprudence de la CJUE, le Tribunal note que la solution retenue dans le présent arrêt ne s'écarte pas de la jurisprudence citée par les recourants. En effet, dans l'affaire C-516/14 précitée, la CJUE retient que « l'administration fiscale ne saurait se limiter à l'examen de la facture elle-même » et qu'elle « doit également tenir compte des informations complémentaires fournies par l'assujetti » (CJUE, affaire C-516/14 précitée, ch. 44). Elle en conclut ainsi qu'il « appartient dès lors à la juridiction de renvoi de tenir compte de toutes les informations incluses sur les factures en cause et sur les documents annexes apportés par [l'assujetti] pour vérifier si les conditions de fond de son droit à la déduction de la TVA sont satisfaites » (CJUE, affaire C-516/14 précitée, ch. 45). Elle rappelle aussi « qu'il incombe à l'assujetti qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier (CJUE, affaire C-516/14 précitée, ch. 46). En l'occurrence, c'est précisément l'examen auquel le Tribunal a procédé plus haut.

Le recours doit par conséquent également être rejeté sur ce point.

7.3 En résumé, les recourants ont droit à une déduction d'un montant de CHF 18'518.50 (CHF 10'370.35 + CHF 8'148.15), à titre d'impôt préalable pour les années 2015 à 2017 (cf. consid. 7.2.2 et 7.2.3 *supra*). Le recours est donc partiellement admis sur ce point et rejeté pour le surplus.

8.

Selon le chiffre 3 du dispositif de la décision attaquée, l'AFC a fixé la créance fiscale due par les recourants solidairement pour les périodes fiscales correspondant aux années civiles 2015 à 2017 à un montant de CHF 77'672.-, à titre de taxe sur la valeur ajoutée plus intérêts moratoires dès le 1^{er} février 2017 (lendemain de l'échéance moyenne).

Compte tenu de l'admission partielle du recours (cf. consid. 7 *supra*), la décision sur réclamation de l'AFC est réformée en ce sens que la reprise d'impôt pour les périodes fiscales 2015 à 2017 en faveur de l'autorité inférieure est réduite à la somme de CHF 59'153.50 (CHF 77'672.- - CHF 18'518.50), intérêts moratoires en sus.

9.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours au sens des considérants 7 et 8, et à le rejeter pour le surplus.

9.1 Les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3, de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

9.2 Selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir, avant le prononcé, un décompte de leurs prestations au Tribunal (cf. art. 14 al. 1 FITAF). Les autorités fédérales n'ont pas droit aux dépens (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

9.3 En l'occurrence, le recours est admis à raison de CHF 18'518.50, pour une valeur litigieuse initiale de CHF 77'672.-. Ainsi, vu les effets du recours sur la décision entreprise (cf. à ce sujet ATF 123 V 156 consid. 3c et 123 V

159 consid. 4b ; arrêts du TAF A-5259/2017 du 12 août 2020 consid. 7.3 et A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 4.1), les frais de procédure, qui sont fixés à CHF 4'000.-, sont mis à la charge des recourants à hauteur de CHF 3'050.-. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par ceux-ci, la différence de CHF 950.- leur étant restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. Le solde de frais de procédure est pris en charge par la caisse du Tribunal.

Sur la base de calcul évoquée (voir art. 64 al. 1 PA, 7 ss FITAF et arrêts du TAF A-7800/2016 du 20 juin 2018 consid. 5 ; A-8274/2015 du 29 août 2016 consid. 9.2), les recourants ont droit à des dépens réduits de CHF 1'430.- (montant arrondi), qui sont mis à la charge de l'AFC. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à l'AFC (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.

La demande de jonction des procédures A-610/2023, A-860/2023, A-1140/2023 et A-1418/2023 est sans objet.

2.

Le recours est partiellement admis au sens des considérants 7 et 8 en ce sens que les recourants doivent solidairement s'acquitter pour les périodes fiscales des années 2015 à 2017 (du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017) d'un montant de CHF 59'153.50, à titre de taxe sur la valeur ajoutée plus intérêts moratoires dès le 1^{er} février 2017 (lendemain de l'échéance moyenne). Il est rejeté pour le surplus.

3.

Les frais de procédure de CHF 4'000.- sont partiellement mis à la charge des recourants à hauteur de CHF 3'050.-. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de CHF 4'000.-. Le solde de CHF 950.- leur sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

4.

Un montant de CHF 1'430.- est alloué aux recourants à titre de dépens réduits, à charge de l'autorité inférieure

5.

Le présent arrêt est adressé aux recourants et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Jérôme Gurtner

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- aux recourants (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)