



Cour I
A-5307/2023

Arrêt du 8 août 2025

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),
Iris Widmer, Keita Mutombo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par
Maître Pierre-Marie Glauser et Maître Alexandra Pillonel,
Oberson Abels SA,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (2015-2018), taxation par voie d'estimation.

Faits :**A.**

A. _____ (ci-après : la recourante), exploitante d'un Snack à ***, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis ***.

B.

B.a A la suite d'un contrôle opéré les 29 et 30 janvier 2020 auprès de la recourante, l'AFC, par notification d'estimation du 18 septembre 2020, a procédé à une correction d'impôt en sa faveur de 36'860.- francs pour les périodes fiscales 2015 à 2018. Par courrier électronique du 19 janvier 2021, complété par écrit du 28 mai 2021, la recourante a contesté le chiffre 1 de la notification d'estimation relatif aux chiffres d'affaires non comptabilisés et non déclarés.

B.b Après plusieurs échanges avec la recourante, l'AFC, par décision du 23 mai 2022, a partiellement admis la contestation de celle-ci et fixé la créance fiscale pour les années 2015 à 2018 à 27'023.- francs, intérêts moratoires en sus. Après avoir acquitté sous réserve ce montant en date du 30 mai 2022, la recourante a formé réclamation contre cette décision par mémoire du 22 juin 2022, concluant à ce que la correction de l'impôt en lien avec les chiffres d'affaires non comptabilisés et non déclarés, arrêté à 17'225.- francs, soit ramenée à 4'318.02 francs.

B.c Suite à un nouvel échange d'écritures avec la recourante, l'AFC, par décision sur réclamation du 11 septembre 2023, a constaté l'entrée en force de la créance fiscale pour un montant de 9'798.- francs, rejeté la réclamation du 22 juin 2022 et confirmé la correction de l'impôt pour les années 2015 à 2018 telle qu'établie par décision du 23 mai 2022.

C.

Par recours du 10 octobre 2023 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal), la recourante a conclu, avec suite de frais et dépens, à ce qu'il soit dit que la dette fiscale en lien avec les chiffres d'affaires non comptabilisés et non déclarés s'élève à 4'312.- francs. Par réponse du 24 novembre 2023, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, avec suite de frais.

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 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). En particulier, les décisions sur réclamation de l'AFC en matière de TVA (cf. art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]) peuvent être contestées devant le Tribunal, conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Le Tribunal est donc compétent pour connaître de la présente cause.

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF ou la LTVA n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; art. 81 al. 1 LTVA ; cf. ég. consid. 2.2.1 ci-après).

1.2 La recourante, destinataire de la décision attaquée, a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Le recours, intervenu en temps utile (cf. art. 20 al. 1, 21 al. 1 et 50 al. 1 PA), est pour le reste recevable (cf. art. 52 al. 1 PA ; cf. ég. art. 11 et 63 al. 4 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (art. 49 PA ; à ce propos, cf. MOSER ET AL., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd. 2022, n^{os} 2.149 ss). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié, ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, *Droit administratif II*, 3^e éd. 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

2.2

2.2.1 Selon la maxime inquisitoire, qui régit la procédure administrative contentieuse et s'applique en matière de TVA (cf. art. 12 ss PA, applicables en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA), l'autorité établit d'office les faits pertinents (cf. art. 81 al. 2 LTVA), dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi, sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TAF A-5881/2023 du 5 août 2024 consid. 2.2.1 ; MOSER ET AL., *op. cit.*, n^o 1.52 ; HÄFELIN ET AL., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8^e éd. 2020, n^{os} 1146 ss ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 295). 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), conformément auquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Aussi, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; KÖLZ ET AL., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3^e éd. 2013, n^{os} 1135 s.).

2.2.2 La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA, en relation avec l'art. 81 al. 1 LTVA).

L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et la valeur probante qu'elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le Tribunal forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant le cas échéant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 [confirmé par arrêt du TF 9C_371/2024 du 18 mars 2025] consid. 2.2 ; MOSER ET AL., *op. cit.*, n^o 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8^e éd. 2023, p. 620).

En matière de TVA, le principe de la libre appréciation des preuves est expressément consacré à l'art. 81 al. 3 LTVA, qui précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. 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. A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de l'administré ou de ses proches, de même que les preuves établies après coup et les documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.3 et A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.7).

2.2.3 S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens présentés doivent prouver l'état de fait de manière 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 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 qu'elle soit basée sur des motifs objectifs. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il revient 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. La seule allégation ne suffit pas (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.2 et 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.4 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 3.141).

2.2.4 Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, les expertises privées n'ont pas la même valeur que les expertises réalisées sur mandat de l'autorité (administrative ou judiciaire) qui est en charge de l'instruction de la cause. L'autorité doit en tenir compte avec circonspection : en effet, d'une part, les expertises privées ne sont présentées que si elles sont favorables à leur mandant ; d'autre part, contrairement à l'expert judiciaire, l'expert privé ne peut être considéré comme indépendant et impartial, en raison notamment de sa relation contractuelle avec l'intéressé. Il en découle que les résultats issus d'une expertise privée sont considérés comme des simples allégués de parties soumis à la libre appréciation de l'autorité (cf. ATF 141 IV 369 consid. 6.2, 132 III 83 consid. 3.4 et 127 I 73 consid. 3f/bb ; arrêt du TF 1C_106/2016 du 9 juin 2016 consid. 2.2.4 ; cf. é.g. arrêt du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 2.2).

2.3 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 (cf. arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.4 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, 489 ss, p. 504 s.).

En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, 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 148 II 285 consid. 3.1.3 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.4 ; RHINOW ET AL., *Öffentliches Prozessrecht*, 4^e éd. 2021, n^{os} 996 ss ; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que lorsqu'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 à la réalité avec un degré de certitude suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 2.2.2 ci-avant). En d'autres termes, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (cf. ATF 148 II 285 consid. 3.1.3 et 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 6.1 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.4).

3.

La LTVA 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 allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2018, les dispositions topiques de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur en vigueur avant et après la révision partielle de la loi au 1^{er} janvier 2018 (RO 2017 3575 ; FF 2015 2467) sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA). Cela étant, l'on observera que la jurisprudence rendue sous l'ancien droit, mais relative à des dispositions matérielles restées inchangées dans le nouveau droit, demeure valable, de sorte qu'il est toujours possible de s'y référer (cf. arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 3 et réf. cit.).

4.

4.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (cf. art. 66 al. 1, art. 71 al. 1 et art. 86 al. 1 LTVA). Même si le nouveau droit a assoupli ce principe sur certains aspects (cf. à ce propos ATF 140 II 202 consid. 5.4), il n'en demeure pas moins qu'il appartient à l'administré de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement à la TVA et, le cas échéant, d'établir la créance fiscale le concernant. L'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle, et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 5.1 ; FELIX GEIGER, in :

Zweifel et al. [édit.], Loi fédérale régissant la TVA, 2^e éd. 2025 [ci-après : Commentaire LTVA], art. 86 n° 1 ; LYSANDRE PAPADOPOULOS, Commentaire LTVA, art. 71 n^{os} 1 ss ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, p. 518 n° 329 s.).

4.2 Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. L'AFC a notamment fait usage de cette compétence dans le cadre de l'Info TVA n° 16 (« Comptabilité et facturation » [ci-après : Info TVA n° 16]). En outre, conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, l'assujetti doit conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à l'expiration de la prescription absolue de la créance fiscale, l'art. 958f du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) étant réservé.

Comme le prévoyait explicitement l'art. 58 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300), la tenue des livres comptables doit notamment permettre de constater aisément et de manière sûre les faits importants pour la détermination de l'assujettissement et le calcul de la créance fiscale (cf. ATF 140 II 495 consid. 3.4.4 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 5.1 ; ROHNER/BOBST, Commentaire LTVA, art. 70 n° 5). Selon la pratique administrative (cf. Info TVA n° 16, ch. 1.4), confirmée par la jurisprudence fédérale, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement peut entraîner une détermination par estimation de l'impôt fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.2 ; arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 [publication ATF prévue] consid. 2.2.4 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 5.2 ; cf. ég. ROHNER/BOBST, Commentaire LTVA, art. 70 n^{os} 9 ss).

5.

5.1 Selon l'art. 79 al. 1 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets (lacunes formelles), ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité (lacunes matérielles), l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.1 s. ; JÜRIG STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n° 7 ss ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par

estimation, in : Archives de droit fiscal suisse [ci-après : Archives] 69 511, ch. 3.1.2). Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'autorité fiscale n'est pas seulement autorisée, mais bien plus tenue de procéder par cette voie (cf. arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.5 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.3 ; BEATRICE BLUM, in : Geiger/Schluckebier [édit.], Kommentar MWSTG, 2^e éd. 2019, art. 79 n^{os} 6 s.).

5.2

5.2.1 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance et choisir la méthode d'estimation qui lui permet de tenir compte au mieux des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause. Elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité, comme le prescrit l'art. 79 al. 1 LTVA en exigeant que l'AFC procède dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.6 et 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.2 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.4 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 5 et 23).

En ce sens, elle doit certes procéder à une estimation prudente, mais n'est cependant pas tenue, en cas de doute, de retenir les hypothèses les plus favorables à l'assujetti. En effet, les cas dans lesquels ce dernier se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistants, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt. Au contraire, il s'agit d'éviter que l'assujetti qui a rempli son devoir de collaboration ne soit tenu de payer des impôts plus élevés que celui dont un contrôle ultérieur de la comptabilité est impossible pour des motifs qui lui sont imputables. La violation de devoirs de procédure ne doit pas être récompensée (cf. arrêt du TF 9C_371/2024 du 18 mars 2025 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.3 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 3 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.1).

Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité. Les parties probantes de la comptabilité et, le cas échéant, les pièces existantes doivent, autant que possible, être prises en compte dans l'estimation. Elles peuvent également servir de base de calcul à cette fin (cf. arrêt du TF

2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.4 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 25 ss).

5.2.2 Parmi les méthodes d'estimation dites reconstructives, la méthode par extrapolation consiste à établir le chiffre d'affaires imposable pour un court laps de temps, par une autre voie de reconstruction, voire par une application des chiffres d'expérience, et à en appliquer le résultat obtenu à une période plus longue, voire à toute une période sous contrôle. Cette méthode est admissible pour autant que les défauts constatés et les circonstances déterminantes prévalant pour la courte période révisée se retrouvent également au cours des périodes sujettes à extrapolation, de sorte que le résultat obtenu apparaît vraiment représentatif (cf. arrêt du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.4 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 29).

5.2.3 Dans le cadre de l'estimation, l'AFC peut en particulier se fonder sur des chiffres d'expérience, que ce soit pour examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont remplies (cf. consid. 5.1 ci-avant), ou pour effectuer cette taxation elle-même. La jurisprudence a déjà relevé que cette manière de faire n'avait en principe rien de critiquable (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.8 ; arrêts du TAF A-2814/2023 du 19 avril 2024 [confirmé par arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024] consid. 2.5.5 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 [partiellement annulé par arrêt du TF 2C_998/2021 en raison de la prescription survenue en cours de procédure] consid. 3.4.3 ; cf. ég. STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 26).

Les coefficients d'expérience sont établis sur une base statistique au moyen de relevés effectués auprès d'entreprises dont la comptabilité est tenue de manière fiable. Ils ne constituent pas des règles de droit ni des moyens de preuve semblables à des livres comptables, du moins lorsqu'ils ne proviennent pas d'une expertise menée par un spécialiste (cf. arrêts du TAF A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.5.5.1 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.4.3 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 17 ; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [« dealing at arm's length »], in : Archives 77 658, p. 665 et p. 679). Les chiffres d'expérience permettent de savoir ce qui, dans une branche économique donnée, constitue la norme générale en matière de revenus. Toutefois, ils ne remplissent cette fonction que dans la mesure où ils reposent sur des bases solides (cf. ZWEIFEL/HUNZIKER, op. cit., p. 679).

Ces coefficients étant censés fournir des éclaircissements sur le chiffre d'affaires moyen correspondant à un type d'activité, ils doivent être largement corroborés et tenir compte de la structure de l'entreprise, de sa taille et des circonstances locales (cf. MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.2.3.1). En d'autres termes, ils doivent résulter d'un large échantillon représentatif, homogène et actuel. Cela signifie qu'ils doivent être établis sur la base d'un nombre de cas suffisant, même s'il n'est pas possible de fixer un chiffre absolu qui serait valable pour toutes les branches. L'échantillon ne doit pas non plus retenir des situations favorables ou défavorables uniquement. Il doit au contraire tenir compte de toutes les circonstances de manière appropriée, afin de donner des résultats représentatifs (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.8.2 ; arrêt du TAF A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.5.5.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n° 18).

Pour satisfaire à son obligation de motivation, l'autorité doit en outre exposer à l'assujetti les critères et la base statistique sur lesquels les chiffres d'expérience ont été établis et justifier les raisons pour lesquelles son entreprise correspond à celles retenues à fin de comparaison (cf. arrêt du TF 2C_370/2013 du 19 juillet 2014 consid. 1.4.2 ; ATAF 2009/60 consid. 2.8.4 ; arrêt du TAF A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.5.5.3 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n° 20). L'assujetti a en outre le droit d'être entendu sur les chiffres d'expérience (cf. art. 29 ss PA et art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101] ; ATF 141 V 557 consid. 3.1). De ce droit découle la possibilité de consulter – sur demande (cf. art. 26 à 28 PA) – le dossier spécial y afférent (cf. arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.4.3 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.4.3).

Comme les chiffres d'expérience constituent par principe des valeurs moyennes, ils ne doivent pas être appliqués de manière trop schématique. Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'AFC doit tenir compte de la fourchette (entre la valeur maximale et la valeur minimale) des chiffres d'expérience afin d'aboutir à une estimation aussi proche que possible de la réalité commerciale de l'assujetti. Elle doit également expliquer, dans ses décisions, la manière dont elle a fait usage de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du TAF A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.5.5.4 ; cf. ég. arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.8 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n° 19).

6.

6.1 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut d'une part remettre en cause la réalisation des conditions de l'estimation, ainsi que, d'autre part,

l'estimation du chiffre d'affaires en tant que telle. Dans un premier temps, il appartient à l'AFC de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. consid. 2.1 ci-avant ; ATAF 2009/60 consid. 2.9.2 ; arrêt du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 37).

6.2 Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve incombe à l'autorité. Le Tribunal examine notamment l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de l'entreprise. Cela étant, alors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. consid. 2.1 ci-avant), le Tribunal fait preuve d'une certaine retenue lors de l'analyse de l'exactitude de l'estimation. Il ne remplace l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes, c'est-à-dire si l'AFC a abusé ou excédé son pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du TF 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.6.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 36). Cette retenue se justifie notamment par le fait que l'autorité fiscale est plus proche du dossier et dispose de l'expérience et de l'expertise requises, alors que les moyens d'investigation du Tribunal sont limités (pour le détail, cf. arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 3.3 et 3.4 ; cf. ég. MOLLARD, op. cit., ch. 3.3.2). Toutefois, de jurisprudence constante, le Tribunal se doit de contrôler avec plein pouvoir d'examen si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (cf. arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5).

6.3 Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par estimation sont remplies (cf. consid. 6.1 ci-avant) et qu'il apparaît, sur le vu de l'examen du Tribunal, que l'estimation a été correctement réalisée (cf. consid. 6.2 ci-avant), il revient au recourant d'établir l'inexactitude de celle-ci. A cet égard, ce dernier ne peut pas se limiter à critiquer de manière générale les bases de calcul de l'estimation, ou simplement opposer à celle-ci la sienne propre ; il doit bien plus démontrer, preuves à l'appui, que l'estimation effectuée par l'AFC est manifestement erronée (cf. arrêts du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.9 et 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.5 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.6.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 38). Il appartient par ailleurs également au

contribuable, le cas échéant, de prouver l'existence de conditions particulières devant conduire l'autorité fiscale à s'écarter des coefficients d'expérience ; l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne doit pouvoir l'expliquer par des pièces justificatives (cf. arrêts du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5 et A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.5).

Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation réalisée par l'AFC ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation juridiquement incorrecte qu'il a lui-même créée. L'assujetti doit ainsi tolérer l'incertitude résultant nécessairement de l'estimation opérée en raison de la violation de ses devoirs (cf. consid. 5.2.1 ci-avant). Partant, ce n'est que s'il prouve que l'AFC a commis de très importantes erreurs que le Tribunal remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne (cf. arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 3.4.2 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.6.2).

7.

7.1 Concernant l'objet du litige, il y a lieu d'observer que la recourante conteste uniquement la correction de l'impôt dû sur les chiffres d'affaires non comptabilisés et non déclarés pour les périodes fiscale 2015 à 2018 (cf. recours, ch. 2.2.2 p. 7 ; cf. ég. réclamation du 22 juin 2022 [pièce AFC n° 18], ch. 2.2). Le montant réclamé à ce titre s'élevant à 17'225.- francs (cf. consid. B.b et B.c ci-avant), il s'agit donc de constater, à la suite de l'autorité inférieure, que la créance fiscale pour les périodes 2015 à 2018, fixée selon la décision entreprise à 27'023.- francs (cf. consid. B.b et B.c ci-avant), est entrée en force à hauteur de 9'798.- francs, plus intérêt moratoire (cf. consid. B.c ci-avant).

7.2

7.2.1 La recourante ne conteste pas que les conditions d'une taxation par estimation étaient réunies (cf. recours, ch. 2.2.2.1 p. 7). A cet égard, l'AFC a notamment retenu que la comptabilité de la recourante présentait d'importantes lacunes sur le plan formel, de sorte qu'il n'était pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme sur la base des documents à disposition (cf. décision entreprise, consid. 7.2.1 ss p. 14 ss). Dès lors, d'une part, que rien au dossier ne laisse à penser que tel ne serait pas le cas et, d'autre part, qu'il s'agit d'une raison suffisante pour entraîner une taxation par voie d'estimation, il peut être considéré que l'autorité inférieure était bien tenue de procéder par cette voie (cf. consid. 5.1 ci-avant ; cf. ég.

consid. 4.2 ci-avant), sans qu'il soit besoin d'examiner ce point plus avant (cf. consid. 2.2.1 [in fine] ci-avant).

7.2.2 La recourante ne conteste pas non plus le choix de la méthode utilisée par l'AFC, consistant en substance, d'une part, à reconstituer son chiffre d'affaires sur la base de ses données comptables considérées comme plausibles et des calculs de coût de revient de sa fiduciaire, et, d'autre part, à vérifier la pertinence du résultat ainsi obtenu au moyen des chiffres d'expérience (cf. décision entreprise, consid. 8.1 p. 17 s. ; cf. ég. à ce sujet consid. 8.1.3 ci-après). La validité de cette méthode combinée a du reste déjà été confirmée par la jurisprudence (cf. entre autres arrêt du TAF A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 6.1 ss [confirmé par arrêt du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.2 ss]). L'intégrité des calculs opérés pour reconstituer le chiffre d'affaires de la recourante n'est pas non plus contestée – seule la valeur retenue pour l'un des éléments de calcul, à savoir la perte de poids de la viande à la cuisson, étant litigieuse (cf. à ce sujet consid. 8.2 ci-après) – et n'apparaît pas douteuse. Il peut donc aussi être renoncé à examiner ces points plus en détail (cf. consid. 2.2.1 [in fine] ci-avant).

7.2.3 L'AFC a au surplus clairement exposé, dans les deux décisions qu'elle a rendues, la manière dont elle a procédé et les raisons qui l'ont conduite à opérer de la sorte. On relèvera que la recourante – notamment par le biais de sa fiduciaire – a été largement impliquée dans le processus de reconstitution de son chiffre d'affaires. L'autorité inférieure a de plus explicitement indiqué les bases sur lesquelles les coefficients d'expérience avaient été établis et les critères retenus à cet effet ; les données (anonymisées) de l'échantillon ont par ailleurs été communiquées à la recourante le 3 décembre 2021 (cf. pièce AFC n° 11). Il n'est donc pas douteux que l'AFC a dûment satisfait à ses obligations de motivation (cf. consid. 5.2.3 et 6.2 ci-avant). Ce point n'est pas non plus litigieux.

7.3 En définitive, la recourante conteste la marge brute pondérée (ci-après également : la marge) de 53 % qui a été prise en compte pour évaluer son chiffre d'affaires. A cet égard, elle fait en substance valoir que la perte de poids de la viande à la cuisson de 25 % prise en considération par l'AFC dans ses calculs serait insuffisante, conduisant à une surestimation de sa marge, laquelle ne s'élèverait qu'à 48.2 % en tenant compte d'une perte de poids appropriée (cf. recours, p. 8 ss).

La recourante met par ailleurs en cause la représentativité des chiffres d'expérience utilisés par l'AFC. En somme, elle rappelle d'une part à cet

égard qu'il y a lieu de tenir compte des spécificités de son établissement, qui induiraient une marge inférieure à celles d'établissements concurrents ; d'autre part, elle met en doute l'exhaustivité de l'échantillon retenu. Faisant en particulier valoir des prix inférieurs à ceux de ses concurrents, elle soutient qu'une marge de 48.2 % est ainsi tout à fait plausible et ne saurait être écartée sur la base des coefficients en question (cf. recours, p. 7 s. et p. 10).

Dans la suite du présent arrêt, il s'agira en conséquence, dans un premier temps, de se pencher sur la manière dont les chiffres d'expérience ont été établis et appliqués, et de vérifier si les spécificités de la recourante ont bien été prises en considération dans l'estimation de l'autorité inférieure (cf. consid. 8.1 ci-après). Il s'agira, dans un second temps, d'examiner la question de la perte de poids de la viande à la cuisson (cf. consid. 8.2 ci-après).

8.

8.1

8.1.1 En l'espèce, il résulte du dossier que les chiffres d'expérience utilisés pour les besoins de l'estimation ont été établis sur la base des données comptables jugées fiables de 26 établissements, couvrant – dans leur ensemble – les périodes fiscales 2007 à 2019 ; il en ressort que les marges réalisées par ceux-ci se situaient dans une fourchette allant de 53.1 % à 72.3 %, avec une moyenne de 64.8 % (cf. pièce AFC n° 11.1).

Pour constituer l'échantillon, l'AFC a tenu compte du fait que la recourante servait principalement des kebabs et d'autres mets d'origine orientale ou turque, mais qu'elle vendait aussi des salades, des frites et des nuggets. 21 de ces établissements se trouvaient en zone urbaine à semi-urbaine, comme la recourante, alors que 5 étaient situés à la campagne. En outre, ils réalisaient des chiffres d'affaires, soit comparables, soit plus ou moins importants que celui de la recourante, et, pour la plupart, inférieurs au million de francs par année, ce qui est aussi le cas de cette dernière. L'autorité inférieure indique par ailleurs que l'échantillon ne comporte que 26 entrées, du fait qu'un panel plus large n'était pas disponible à l'échelle nationale, sauf à y inclure des établissements dont la situation n'était pas similaire à celle de la recourante (cf. décision entreprise, consid. 8.11 p. 34). Il ressort également de la décision entreprise que l'AFC a décidé de prendre en compte une marge de 53 %, inférieure à la valeur la plus basse de l'échantillon et se situant près de 12 points en dessous de la moyenne de celui-ci, afin de tenir compte « des prix plus bas et des portions plus

généreuses chez la [recourante] » (cf. décision entreprise, consid. 8.11 p. 35).

L'échantillon retenu repose ainsi sur des données fiables couvrant une période relativement étendue et contemporaine à celles sous contrôle, et tient en outre bien compte des spécificités liées, notamment, au type de produits, à la localisation et au volume de chiffre d'affaires de la recourante ; il apparaît par ailleurs que pour tenir compte des prix pratiqués dans l'établissement de cette dernière et des portions qui y étaient servies, l'autorité inférieure, en se fondant sur une marge inférieure à la valeur la plus basse de la fourchette des chiffres d'expérience, a fait preuve de retenue dans l'application de ceux-ci (cf. consid. 5.2.3 ci-avant). Partant, la décision entreprise n'apparaît pas critiquable sur ce point.

8.1.2 Concernant par ailleurs les arguments de la recourante, celle-ci se limite à ce propos à rappeler les spécificités de son établissement, sans même expliquer en quoi il n'en aurait pas été tenu compte pour constituer l'échantillon ; cette façon de procéder, purement appellatoire, ne suffit manifestement pas à établir l'existence de conditions particulières, qui justifieraient que l'on s'écarte des chiffres d'expérience. La recourante doit en supporter les conséquences (cf. consid. 6.3 ci-avant).

Dans la mesure où ils ne sont étayés d'aucune façon, les doutes que cette dernière soulève en outre concernant l'exhaustivité de l'échantillon ne permettent pas non plus de remettre en cause la représentativité de celui-ci. Au demeurant, l'on ne saurait raisonnablement exiger de l'autorité inférieure qu'elle prouve ne pas disposer de données supplémentaires concernant des établissements similaires, la preuve d'un fait négatif étant par nature difficile – voire impossible – à apporter. On rappellera encore à ce propos que, selon les explications de l'autorité inférieure, si l'échantillon retenu ne compte que 26 entrées au niveau national, c'est du fait qu'il est composé uniquement d'établissements dont la situation était à maints égards comparable à celle de la recourante (cf. décision entreprise, consid. 8. 11 p. 34). De l'avis du Tribunal, la taille relativement restreinte de l'échantillon est dès lors compensée par la précision qui en résulte et ne saurait en conséquence affecter sa représentativité.

Infondés, les griefs de la recourante sur ce point doivent donc être rejetés.

8.1.3 Il convient au surplus d'observer ici que la marge de 53 % dont l'AFC a tenu compte pour estimer les chiffres d'affaires de la recourante a été calculée par voie de reconstruction. Ce n'est qu'ensuite, dans un second

temps et à seule fin de vérifier le résultat auquel elle avait abouti, que l'autorité inférieure a recouru aux chiffres d'expérience, ne procédant au surplus à aucune adaptation à la hausse, sur cette base, de la marge de 53 % – inférieure à la limite basse de l'échantillon – obtenue au moyen de la méthode reconstructive (cf. décision entreprise, consid. 8.3 ss p. 18 ss). Aussi, quand bien même il faudrait considérer – contrairement à l'analyse ci-dessus (cf. consid. 8.1.1 et 8.1.2 ci-avant) – que l'échantillon souffre d'un défaut de représentativité, cela ne permettrait pas de remettre en cause la validité de l'estimation. Le fait qu'une marge de 48.2 % serait alors tout à fait plausible, comme le fait valoir la recourante (cf. recours p. 7 [in fine] et p. 8), ne serait pas suffisant à cet effet. La possibilité que la marge réalisée par la recourante entre 2015 et 2018 soit inférieure à celle dont il a été tenu compte est en effet inhérente à la notion d'estimation – étant à ce propos rappelé que tout risque de sous-estimation doit être évité (cf. consid. 5.2.1 ci-avant). On l'a vu, la recourante doit le tolérer, le Tribunal n'intervenant, s'agissant d'une taxation par estimation justifiée sur le principe (1^{re} étape ; cf. consid. 6.1 et 7.2.1 ci-avant), que s'il apparaît que l'AFC a abusé de son pouvoir (2^e étape ; cf. consid. 6.2 ci-avant), ou si la recourante établit le caractère manifestement inexact de l'estimation (3^e étape ; cf. consid. 6.3 ci-avant). Il s'agit dès lors d'examiner d'abord si l'autorité inférieure a bien tenu compte des particularités de l'établissement de la recourante dans le cadre de la reconstitution du chiffre d'affaires de celle-ci.

A ce propos, il résulte du dossier qu'afin d'aboutir à un résultat aussi proche que possible de la réalité, l'autorité inférieure s'est fondée sur des éléments concrets de la comptabilité (lacunaire) de la recourante, en partant des achats de marchandises qui y étaient enregistrés et en s'appuyant sur les indications de la fiduciaire de celle-ci (cf. décision entreprise, consid. 8.3 ss p. 18 ss). Dans cette mesure, les spécificités de la recourante liées, entre autres, au prix – le cas échéant plus élevé – des marchandises et à la taille – généreuse – des portions servies ont bien été prises en compte dans l'estimation. Concernant par ailleurs les prix pratiqués dans l'établissement de la recourante durant les périodes sous contrôle, on observera d'abord que, contrairement à ce que celle-ci soutient (cf. not. recours, p. 10), il n'est pas établi à satisfaction de droit qu'ils étaient inférieurs à ceux d'établissements concurrents. A cet égard, le fait que tel soit actuellement le cas peut tout au plus constituer un indice ; quant à l'affiche publicitaire non sourcée, ni datée, que la recourante a produite (cf. pièce recourante n° 8, annexe 2), elle ne revêt pas une valeur probante suffisante eu égard aux exigences de la procédure fiscale (cf. consid. 2.2.3 [ab initio] ci-avant). Cela étant, dans la mesure où, pour ses calculs, l'AFC s'est basée sur les chiffres d'affaires relevés sur la caisse enregistreuse de la recourante et

les tableaux établis par la fiduciaire de celle-ci (cf. à ce propos décision entreprise, consid. 8.7 p. 26), il apparaît qu'il a été tenu compte au mieux des prix des produits vendus et des (éventuelles) spécificités, sur ce plan, de son établissement.

Il ne semble ainsi pas contestable que la méthode que l'autorité inférieure a appliquée pour estimer la marge brute pondérée de la recourante permet de prendre dûment en considération la réalité économique de celle-ci. La recourante en convient du reste implicitement, lorsqu'elle propose de retenir une marge de 48.2 % en s'appuyant sur la même méthode de calcul. Le litige porte donc ici uniquement sur la perte de poids de la viande à la cuisson dont il y a lieu de tenir compte dans ce cadre. Il convient dès lors d'examiner plus en détail la décision entreprise et les moyens de la recourante sur ce point (cf. consid. 8.2 ci-après).

8.2

8.2.1 Dans le cadre de son estimation, l'autorité inférieure a tenu compte d'une perte de poids de 25 %, en se basant notamment sur le résultat des recherches effectuées par ses soins sur internet (cf. pièces AFC n^{os} 16.2 à 16.24 ; pour le détail des sources, cf. décision entreprise, consid. 8.6 p. 24), ainsi que sur les attestations des fournisseurs de viande de kebab de la recourante, faisant état, pour l'une, d'une perte de poids maximale de l'ordre de 35 %, et, pour l'autre, d'une perte se situant entre 25 % et 35 % (cf. pièces AFC n^{os} 8.1 et 10.4). Dans ces conditions, en particulier au regard desdites attestations, la prise en considération d'une perte de poids de l'ordre de 25 % n'apparaît pas critiquable. Cette proportion correspond certes à la limite inférieure de la fourchette fournie par l'un des fournisseurs de la recourante. Cela étant, lorsqu'un élément pertinent pour l'estimation ne peut être établi après coup, comme il en va en l'espèce de la perte de poids de la viande à la cuisson (cf. à ce propos consid. 8.2.2 ci-après), l'AFC ne doit ni ne peut retenir systématiquement les hypothèses les plus favorables à la recourante (cf. consid. 5.2.1 ci-avant).

Or, l'on rappellera à ce sujet qu'il a déjà été tenu compte, dans le calcul de marges, de portions de viande de 300 grammes (cf. consid. 8.1.3 ci-avant), sans que ce fait ne soit dûment établi ; à cet égard, la photo réalisée après coup d'un sandwich emballé et pesé que la recourante a produite (cf. pièce recourante n° 5) n'est d'aucune valeur (cf. consid. 2.2.2 [in fine] et 2.2.3 [ab initio] ci-avant). L'AFC s'est ainsi basée sur des portions assez largement supérieures à la moyenne, comme cela ressort déjà des déclarations de la recourante (à ce propos, cf. p. ex. pièce recourante n° 8, sous ch. 3.2 [2^e §] p. 3) ; cela résulte notamment aussi des indications figurant sur l'étiquette

des broches pour kebab de l'un des fournisseurs de la recourante, faisant état de portions standards de 120 grammes (cf. pièce AFC n° 8.2 ; cf. ég. les photos figurant en p. 3 s. du procès-verbal de constat du 21 juin 2022 [pièce recourante n° 12, annexe 2] ; sur ce point, cf. ég. décision entreprise, consid. 9.3 p. 40 s.).

Aussi, il s'agit de constater que l'autorité inférieure aurait valablement pu se fonder sur des portions moins généreuses. Comme elle le met en avant, même en tenant compte d'une perte de poids de l'ordre de 35 %, comme réclamé par la recourante, la marge se monterait par exemple à 54.1 % sur la base de portions – déjà généreuses – de 250 grammes, et à 67.5 % sur la base de portions – standards – de 120 grammes ; en se fondant sur une perte de poids de 30 %, correspondant à la moyenne de fonte selon les indications de l'un des fournisseurs de la recourante, la marge serait alors de 55.9 % avec des portions de 250 grammes, respectivement de 68.4 % avec des portions de 120 grammes (à ce propos, cf. décision entreprise, consid. 9.4 p. 41 s., en particulier le tableau 6). On observera en outre que l'autorité inférieure a d'une part tenu compte des repas que la recourante soutient – sans pouvoir en apporter la preuve – avoir offerts à ses clients dans le but de les fidéliser (cf. décision entreprise, consid. 8.7 p. 26 s.), et qu'elle s'est d'autre part fondée sur les achats qui avaient été comptabilisés par cette dernière, ce malgré les écarts constatés, et pour certains restés inexpliqués, avec les relevés détaillés des fournisseurs de celle-ci, qui laissaient apparaître des quantités supérieures (cf. décision entreprise, consid. 8.3 p. 18 s.) – ce qui est à l'avantage de la recourante.

Dans ces conditions, et au regard également des coefficients d'expérience, il apparaît que l'autorité inférieure aurait pu se fonder sur une marge sensiblement plus élevée que celle de 53 % dont elle a tenu compte, sans outrepasser son pouvoir d'appréciation. Inversement, se fonder sur une perte de poids de la viande à la cuisson de l'ordre de 35 % aurait entraîné un risque trop important de sous-estimation, ce qui ne saurait être admis (cf. consid. 5.2.1 ci-avant). Partant et compte tenu de la retenue dont il y a lieu de faire preuve dans l'analyse de l'estimation (cf. consid. 6.2 ci-avant), le Tribunal ne saurait trouver à redire à l'appréciation de l'autorité inférieure sur ce point. Il s'agit dès lors d'examiner les arguments de la recourante, étant rappelé qu'il revient à celle-ci d'apporter la preuve du caractère manifestement inexact de l'estimation (cf. consid. 6.3 ci-avant).

8.2.2 Pour démontrer que la perte de poids de 25 % prise en compte dans les calculs de marge est insuffisante, la recourante s'appuie sur un procès-verbal de constat établi le 21 juin 2022 par un huissier judiciaire du canton

***, faisant état d'un « différentiel de poids entre la viande crue et la viande cuite (...) de - 33.91 % » pour le mélange veau et poulet et « de - 43.26 % » pour le mélange agneau et veau (cf. pièce recourante n° 12, annexe 2, p. 7 et 9) ; la recourante en conclut à l'application d'une perte de poids moyenne de 36% compte tenu des quantités d'achat de chacun des mélanges (cf. recours, p. 8). L'on remarquera d'abord à ce propos que, si le fait que ce constat a été établi par un huissier judiciaire offre certes certaines garanties, en tant qu'il a été réalisé sur mandat de la recourante, il s'agit néanmoins d'en tenir compte avec circonspection (cf. consid. 2.2.4 ci-avant).

En outre et surtout, comme la recourante le souligne elle-même, le procès-verbal de constat qu'elle produit ne fait que « décrire objectivement une situation réelle, à un moment précis » (cf. recours, p. 8 s.). En d'autres termes, ce document n'est propre – au mieux – qu'à démontrer que, dans les conditions qui prévalaient lorsqu'il a été établi, la perte de poids de la viande à la cuisson est celle qui a été constatée ; il ne permet pas, en revanche, de tirer la moindre conclusion concernant la perte de poids (moyenne) de la viande au cours des périodes fiscales visées, dans les conditions réelles d'exploitation de l'établissement de la recourante. En effet, au-delà du fait que ledit constat n'a pas été réalisé dans ce dernier, comme il est indiqué en préambule, on ne peut en particulier rien en inférer concernant la cuisson de la viande servie entre 2015 et 2018 aux clients de la recourante – ce qui constitue un paramètre déterminant pour évaluer la perte de poids qu'elle subissait effectivement.

On ne saurait par ailleurs faire abstraction du fait que ce constat a été établi après coup, alors que les éléments du calcul de l'AFC étaient connus de la recourante, dans le but de démontrer que la perte de poids dont il a été tenu compte dans ce cadre était insuffisante et, partant, que la marge réelle était inférieure à celle prise en considération. Aussi, si l'on ne saurait partir du principe qu'à cette occasion, le temps de cuisson ait été sciemment prolongé afin de parvenir au résultat souhaité, il n'est pas non plus possible de l'exclure (cf. ég. consid. 2.2.2 [in fine] ci-avant). La recourante ne peut dès lors rien déduire en sa faveur dudit procès-verbal. De même, on ne pourrait pas tirer plus de conclusions de la contre-expertise à laquelle la recourante se dit ouverte à se prêter (cf. recours, p. 9 [in fine]). La manière dont la viande était cuite durant les périodes sous contrôle est typiquement un élément qu'il n'est pas possible d'établir a posteriori avec certitude, faisant obstacle à une reconstitution fidèle et exacte du chiffre d'affaires de la recourante. Celle-ci doit tolérer l'incertitude qui en résulte, qui découle

directement de la violation de ses obligations comptables (cf. consid. 6.3 et 7.2.1 ci-avant).

Il convient également de rappeler que, dans un tel cas de figure, l'AFC bénéficie d'un certain pouvoir d'appréciation des faits (cf. consid. 5.1 et 6.2 ci-avant ; s'agissant de la nature de ce pouvoir d'appréciation, cf. arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.5) ; par conséquent, la recourante ne peut pas non plus tirer argument du fait qu'une perte de poids de 30 % a été admise pour un autre établissement, comme elle le soulève (cf. recours, p. 8). Cela ne permet en effet nullement de conclure que l'estimation de l'autorité inférieure serait manifestement erronée dans le cas présent, comme il revient à la recourante de l'établir (cf. consid. 6.3 ci-avant). L'on observera qu'il est du reste douteux que cette dernière soutienne seulement que tel soit le cas, puisqu'elle concède elle-même que l'écart entre la marge de 48.2 % qu'il serait justifié de prendre en compte et celle retenue par l'AFC « n'est pas considérable » (cf. recours, p. 8).

8.3 En conclusion, il n'apparaît pas que l'autorité inférieure ait outrepassé son pouvoir d'appréciation. Par ailleurs, les arguments de la recourante, dans la mesure où ils ont été motivés, et les moyens de preuve qu'elle produit, ne suffisent pas à démontrer que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité. La recourante doit en supporter les conséquences et tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée par l'AFC dans les limites de son pouvoir ; le Tribunal ne saurait donc s'écarter de l'appréciation de cette dernière (cf. consid. 6.2 et 6.3 ci-avant).

9.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Les frais de procédure, par 2'200.- francs, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée, ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 2'200.- francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Raphaël Bagnoud

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 :

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