



Cour I
A-5308/2023

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 restaurant-snack, 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 14 mai et 3 septembre 2020, l'AFC, par notification d'estimation du 18 septembre 2020, a procédé à une correction d'impôt en sa faveur à hauteur de 19'508.- 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 14'799.- 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, arrêtée à 10'206.- francs, soit ramenée à 3'971.75 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 4'593.- 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 3'971.75 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'exécution de l'estimation, l'autorité fiscale se fonde en particulier 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'autorité fiscale 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).

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° 17], ch. 2.2). Le montant réclamé à ce titre s'élevant à 10'206.- 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 14'799.- francs (cf. consid. B.b et B.c ci-avant), est entrée en force à hauteur de 4'593.- francs, intérêt moratoire en sus (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'elle n'était pas en mesure 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 à l'aide des chiffres d'expérience (cf. décision entreprise, consid. 8.1 p. 17 s. ; à ce sujet, cf. ég. 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 certains éléments de calcul, à savoir la taille des portions de viande par kebab et la perte de poids de la viande à la cuisson, étant litigieuse (cf. à ce propos consid. 8.2 et 9.1 ci-après) – et n'apparaît pas douteuse. Il peut donc être renoncé à examiner ces points plus en détail également (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, dont les calculs ont été utilisés par l'AFC – 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° 10). 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 l'estimation de l'autorité inférieure en ce que celle-ci s'est à cet égard fondée sur une marge brute pondérée (ci-après également : la marge) de 61.33 % ; elle considère en substance qu'une telle marge serait trop élevée, ce qui aurait conduit à une surévaluation de ses chiffres d'affaires (cf. recours, p. 7 ss). Dans la suite de cet arrêt, il s'agit dès lors d'examiner la manière dont l'AFC a calculé la marge de la recourante (cf. consid. 8 ci-après) et les arguments que celle-ci fait valoir à ce propos (cf. consid. 9 ci-après).

8.

8.1

8.1.1 Pour calculer la marge pondérée de la recourante, l'autorité inférieure a dans un premier temps procédé par voie de reconstruction. Afin d'aboutir à un résultat aussi proche que possible de la réalité, elle s'est fondée sur des éléments concrets jugés fiables de la comptabilité (lacunaire) de la recourante, en partant des achats de marchandises qui y étaient correcte-

ment enregistrés et en s'appuyant sur les indications de la fiduciaire de cette dernière (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 – d'achat des marchandises ont bien été prises en compte dans l'estimation.

Concernant par ailleurs les prix des produits vendus dans l'établissement de la recourante durant les périodes sous contrôle, il convient d'observer que, contrairement à ce que celle-ci soutient (cf. not. recours, p. 11), il n'est pas établi à satisfaction de droit qu'ils étaient inférieurs à ceux de ses 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'autorité inférieure 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 pratiqués et des (éventuelles) spécificités, sur ce plan, de son établissement.

8.1.2 Une fois la marge de la recourante établie, l'autorité inférieure, dans un second temps, a vérifié le résultat auquel elle avait abouti, en recourant aux coefficients d'expérience (cf. décision entreprise, consid. 8.11 p. 34 s.). Il résulte du dossier (cf. pièce AFC n° 11.1) que ceux-ci ont été établis sur la base des données comptables jugées fiables de 26 établissements, couvrant une période de temps étendue (2007 à 2019) et relativement contemporaine à celles sous contrôle (2015-2018). L'échantillon retenu tient en outre bien compte des spécificités liées, entre autres, au type de produits vendus, à la localisation et à la situation de forte concurrence qui en résulte, ainsi qu'au volume de chiffre d'affaires de la recourante.

Par ailleurs et bien que la marge moyenne de l'échantillon analysé s'élevait à 64.8 %, venant confirmer le caractère prudent des calculs de marge qu'elle avait effectués, l'AFC n'a pas adapté à la hausse, sur la base des chiffres d'expérience, la marge de 61.33 % obtenue en application de la méthode reconstructive, ce afin de tenir compte « des prix plus bas et des portions plus généreuses chez la [recourante] » (cf. décision entreprise, consid. 8.11 p. 32). Il ne peut donc lui être fait grief d'avoir appliqué les coefficients de façon trop schématique. Sur ce point, l'estimation n'est donc

pas critiquable (cf. consid. 5.2.1 et 5.2.3 ci-avant) – et n'est du reste pas remise en cause par la recourante.

8.1.3 Il ne semble ainsi pas contestable que la méthode que l'autorité inférieure a appliquée pour estimer la marge pondérée de la recourante permet de prendre dûment en considération la réalité économique de celle-ci. La recourante en convient du reste implicitement, en tant, d'une part, qu'elle propose de retenir une marge de 58.51 %, en s'appuyant sur la même méthode de calcul ; d'autre part, si elle soulève des doutes quant à la façon dont l'AFC établit les coefficients d'expérience (cf. à ce propos consid. 9.2 ci-après), elle ne remet pas en question la représentativité de ceux utilisés en l'espèce, sur lesquels elle se fonde du reste pour appuyer le caractère plausible d'une marge de 58.51 % (cf. recours, p. 8 s. ; cf. ég. à ce propos consid. 9.1.2 ci-après).

Le litige porte en fait uniquement sur la taille des portions de viande par kebab et la perte de poids de la viande à la cuisson dont il y a lieu de tenir compte dans les calculs de marge (cf. recours, ch. 2.2.2.2 p. 7 ss). Il s'agit dès lors à présent d'examiner plus en détail la décision attaquée sur ces points (cf. consid. 8.2 ci-après).

8.2

8.2.1 Pour ses calculs de marge, l'AFC a d'une part retenu des portions de viande de 225 grammes par kebab (cf. décision entreprise, consid. 8.4 p. 18 ss). Elle s'est à cet effet notamment fondée sur les 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° 7.2 ; cf. ég. les photos figurant en p. 3 s. du procès-verbal de constat du 21 juin 2022 [pièce recourante n° 12, annexe 4]), et sur la carte des menus de l'établissement ***, qui indique que le poids des portions de viande est de 200 grammes (cf. décision entreprise, consid. 9.3 p. 39 s.). Sur ce point, l'AFC ne s'écarte au demeurant pas significativement des allégations de la recourante, qui revendique – sans pouvoir en apporter la preuve (cf. consid. 9.1.3 ci-après) – servir des portions de 250 grammes, respectivement de 220 grammes pour la viande d'agneau, qu'elle qualifie elle-même de « très généreuses » (cf. recours, p. 8).

Dans ces conditions – et au vu aussi des recherches succinctes effectuées par le Tribunal sur internet (cf. p. ex. l'étude menée par l'émission « A Bon Entendeur » de la Radio Télévision Suisse à partir de 27 échantillons provenant de toute la Suisse romande et faisant état de portions d'agneau représentatives d'environ 200 grammes [<https://www.rts.ch/emissions/abe/>]

2011/video/quelle-viande-dans-votre-kebab-26381938.html {dernière consultation le 8 août 2025}}) –, il n'apparaît pas que l'autorité inférieure ait manqué de prudence en se basant sur des portions – supérieures à la moyenne – de 225 grammes, ni que, ce faisant, elle ait outrepassé son pouvoir d'appréciation ou qu'elle en ait abusé. Le Tribunal ne saurait donc trouver à redire à l'appréciation de cette dernière (cf. consid. 6.2 ci-avant ; cf. ég. consid. 5.2.1 ci-avant).

8.2.2 D'autre part, l'autorité inférieure a tenu compte, dans ses calculs de marge, d'une perte de poids de la viande à la cuisson de 30 % (cf. décision entreprise, consid. 8.6 p. 22 ss). A cet égard, elle s'est notamment basée sur le résultat des recherches qu'elle a effectuées sur internet (cf. pièces AFC n^{os} 15.2 à 15.24 ; pour le détail des sources, cf. décision entreprise, consid. 8.6 p. 22 s.), ainsi que sur les attestations des fournisseurs de viande de kebab de la recourante (cf. pièces AFC n^{os} 7.1 et 9.4) ; selon ces dernières, la perte de poids est de 35 % au maximum, respectivement est comprise entre 25 % et 35 %. Largement concordantes, ces attestations doivent être considérées comme fiables et revêtant une valeur probante élevée, ce également eu égard à la qualité de leur émetteur respectif, à savoir les propres fournisseurs de la recourante. La perte de poids dont il a été tenu compte en l'espèce est ainsi inférieure de 5 % (seulement) au maximum indiqué par ceux-ci ; elle correspond en outre à la moyenne de la fourchette communiquée par l'un d'entre eux. Dans ces conditions, l'autorité inférieure ne peut pas non plus se voir reprocher à ce propos d'avoir manqué de prudence, ni, partant, d'avoir excédé sa marge d'appréciation. Partant, le Tribunal ne saurait non plus substituer son analyse à celle de cette dernière sur ce point (cf. consid. 6.2 ci-avant).

8.3 Sur le vu de ce qui précède, il apparaît que l'autorité inférieure a correctement procédé à l'estimation de la marge pondérée de la recourante et qu'elle est en particulier demeurée dans les limites de son pouvoir d'appréciation en se fondant à cet égard sur des portions de viande par kebab de 225 grammes et une perte de poids de la viande à la cuisson de 30 %. L'ensemble des circonstances ci-dessus incline à penser qu'elle aurait même pu, sans abuser de son pouvoir, se fonder sur une marge sensiblement plus élevée que celle de 61.33 % dont elle a tenu compte (cf. ég. à ce propos décision entreprise, consid. 9.4 p. 41, Tableau 5). Aussi 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 la remettre en cause à ce sujet. Il convient donc à présent d'examiner les arguments et les moyens de preuve de la recourante, étant rappelé qu'il revient à cette

dernière d'établir le caractère manifestement erroné de l'appréciation de l'autorité inférieure (cf. consid. 6.3 ci-avant ; consid. 9 ci-après).

9.

9.1

9.1.1 A l'appui de son recours, la recourante relève d'une part que le poids des portions de viande pris en compte par l'autorité inférieure avait été initialement arrêté à 250 grammes, respectivement à 220 grammes pour l'agneau, selon les allégations de la recourante et sur la base d'une photo transmise par sa fiduciaire ; ce n'est qu'au moment de l'émission de la première décision, qui coïncide avec la prise en compte d'une perte de poids de la viande à la cuisson de 30 %, que l'AFC a remis en cause le poids des portions de viande, le ramenant à 225 grammes. La recourante critique la valeur probante des pièces et le raisonnement de l'autorité inférieure, consistant en somme à retenir une corrélation entre la perte de poids à la cuisson et le poids des portions de viande servies, sur lesquels la décision est à cet égard fondée. Pour justifier la prise en compte de portions de 250 grammes (excepté pour l'agneau), elle rappelle en outre la situation de concurrence accrue dans laquelle elle se trouve, l'ayant conduite à offrir des portions très généreuses afin d'attirer et de fidéliser sa clientèle (cf. recours, p. 7 s.).

D'autre part, pour démontrer que la perte de poids de 30 % 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) ; elle en conclut à l'application d'une perte de poids moyenne de 37% compte tenu des quantités d'achat de chacun des mélanges (cf. recours, p. 9 s.).

La recourante souligne par ailleurs le caractère plausible d'une marge de 58.51 %. A cet égard, elle rappelle les spécificités de son établissement et s'appuie en outre sur les chiffres d'expérience de l'AFC, dans la fourchette desquels une telle marge « s'inscrit totalement » (cf. recours, p. 8 s.).

9.1.2 Concernant tout d'abord ce dernier point, l'on rappellera, d'une part, que l'estimation a été réalisée sur la base des données comptables de la recourante et des indications de sa fiduciaire et, d'autre part, que les chiffres d'expérience sur lesquels l'AFC s'est appuyée sont issus d'un échantillon représentatif ; aussi, comme il a été constaté (cf. consid. 8.1 ci-

avant), les spécificités de son établissement – liées, notamment, au prix d'achat des marchandises, à sa localisation en zone urbaine à semi-urbaine et à la concurrence accrue qui en résulte, ainsi qu'aux prix pratiqués et à la générosité des portions servies dans ces conditions – ont dans cette mesure été dûment prises en compte par l'autorité inférieure.

Au surplus, la possibilité que la marge réalisée par la recourante entre 2015 et 2018 soit inférieure à celle dont il a été tenu compte est inhérente à la notion d'estimation – étant 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 (cf. consid. 6.3 ci-avant). De même, il importe peu que l'échantillon intègre un établissement réalisant une marge brute de 53 %, ni qu'une telle marge ait par ailleurs été considérée comme acceptable dans le cadre d'un autre litige, comme la recourante le met en avant (cf. recours, p. 8 et p. 9). Il revient en effet bien plus à celle-ci d'établir le caractère manifestement inexact du résultat auquel l'autorité inférieure est en l'occurrence parvenue (cf. consid. 6.3 ci-avant). Il s'agit dès lors d'examiner les arguments et les moyens de preuve qu'elle fait valoir à cet égard.

9.1.3 A ce propos, l'on observera d'abord qu'en égard aux exigences en matière de preuve (cf. consid. 2.2.2 [in fine] et 2.2.3 [ab initio] ci-avant), la photo réalisée après coup d'un sandwich emballé et pesé produite par la recourante (cf. pièce recourante n° 5) n'est pas propre à établir que le poids des portions de viande servies entre 2015 et 2018 était de 250 grammes, respectivement de 220 grammes pour l'agneau, comme elle le soutient. Ses allégations sur ce point ne reposent ainsi sur aucune pièce probante, telle par exemple une carte des menus datant de cette époque et contenant des indications à ce sujet. Elles ne sauraient par conséquent être retenues (cf. consid. 2.2.3 [in fine] ci-avant). Le simple fait d'invoquer la situation de forte concurrence dans laquelle elle se trouvait n'est pas non plus suffisant à cet effet. Il s'agit encore une fois de rappeler à ce propos que l'AFC a du reste bien tenu compte de cette circonstance et de ses répercussions sur la taille des portions de viande : elle s'est ainsi d'une part fondée sur des portions de 225 grammes, assez largement supérieures à la moyenne au vu, en particulier, des indications figurant sur les broches pour kebab de l'un des fournisseurs de la recourante, dont la valeur probante paraît à cet égard suffisante ; d'autre part, cette circonstance a également été prise en considération, dans le cadre tant de l'établissement que de l'application des coefficients d'expérience (cf. consid. 8.1.2 et 8.2.1 ci-avant).

Il importe peu, enfin, qu'en cours de procédure, l'autorité inférieure ait revu à la baisse le poids des portions de viande. Dans le cadre de l'estimation

à laquelle elle est tenue de procéder, du fait de la violation par la recourante de ses devoirs comptables (cf. consid. 7.2.1 ci-avant), l'AFC bénéficie en effet 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). Comme la recourante le souligne elle-même, dans le même temps, la perte de poids à la cuisson prise en compte a ainsi également été relevée de 15 % à 30 %, cette fois à l'avantage de la recourante, l'ensemble de ces adaptations étant par ailleurs dans leur globalité favorable à cette dernière (cf. à ce sujet décision entreprise, consid. 8.4 p. 19 [1^{er} par. in fine]). Dans la mesure où, comme on l'a vu (cf. consid. 8.2.1 ci-avant), l'AFC a fait preuve de prudence en se fondant sur des portions de 225 grammes, n'excédant pas son pouvoir, et dès lors que la recourante échoue à établir que les portions qu'elle servait étaient plus généreuses, le Tribunal ne saurait s'écarter de l'estimation sur ce point (cf. consid. 6.3 ci-avant) ; il n'est par conséquent pas besoin d'examiner plus en détail les raisons qui ont amené l'autorité inférieure à adapter sa position à ce propos.

9.1.4 Concernant ensuite le procès-verbal de constat sur lequel se base la recourante pour démontrer que la perte de poids prise en compte par l'AFC serait insuffisante, l'on remarquera d'abord que, si le fait que ledit 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. 9 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. 11 [ab initio]). La façon 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 devoirs comptables (cf. consid. 6.3 et 7.2.1 ci-avant).

9.1.5 Il suit de ce qui précède que la recourante échoue à établir le bien-fondé de ses allégations concernant les portions de viande servies et la perte de poids de la viande à la cuisson, comme il lui revient (cf. consid. 2.3 [2^e par.] ci-avant). Dans ces conditions, compte tenu du caractère en soi prudent de l'estimation réalisée par l'autorité inférieure (cf. consid. 8 ci-avant), se fonder sur ces allégations aurait induit un risque trop important de sous-estimation, ce qui ne saurait être admis (cf. consid. 5.2.1 [2^e par.] ci-avant). Le caractère manifestement erroné de l'appréciation de l'autorité inférieure sur ces points n'étant ainsi pas démontré, il n'y a pas lieu de revenir sur celle-ci dans le cadre du présent arrêt (cf. consid. 6.3 ci-avant).

9.2

9.2.1 La recourante remet finalement en doute la façon dont l'AFC établit les coefficients d'expérience. En réponse à « [l']argument de [l'AFC] selon lequel la marge brute de 53 % réalisée par un établissement pris en compte dans l'échantillon aurait été intégrée pour influencer favorablement [le résultat de l'estimation pour] la Recourante », celle-ci fait valoir qu'une telle façon de procéder serait « de nature à remettre en cause les estimations effectuées » ; selon la recourante, l'AFC « ne devrait pas pouvoir exclure certaines données, car cela fausserait tout le calcul de la marge brute et, par conséquent, de l'estimation » (cf. recours, p. 8).

9.2.2 A ce propos, l'on relèvera d'abord qu'en ce qu'elle critique la manière dont les coefficients d'expérience ont été établis, tout en se fondant sur ceux-ci pour appuyer ses conclusions (cf. recours, p. 8 s.), la recourante adopte un comportement contradictoire, contraire à la bonne foi (« venire

contra proprium factum » ; art. 2 al. 2 CC). Elle apparaît en outre particulièrement malvenue de se plaindre de la sélection opérée par l'AFC afin d'exclure les établissements dont la situation n'est pas similaire à la sienne et d'aboutir ainsi à un échantillon qui soit suffisamment représentatif, dès lors que cette sélection lui est en l'occurrence favorable. Par surabondance, on relèvera que, même s'il fallait considérer – contrairement à l'analyse ci-dessus (cf. consid. 8.1.2 ci-avant) – qu'en l'occurrence, l'échantillon souffre d'un défaut de représentativité, cela ne permettrait pas de remettre en cause l'estimation réalisée par voie de reconstruction, dont la validité a été confirmée dans le présent arrêt (cf. consid. 8 et 9.1 ci-avant).

L'argument de la recourante sur ce point ne lui est ainsi d'aucun secours.

9.3 Il suit des considérations ci-dessus que la recourante ne parvient pas à démontrer que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité ; partant, il lui appartient d'en supporter les conséquences et tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée par l'AFC dans les limites de son pouvoir (cf. consid. 6.3 ci-avant). La décision attaquée doit dès lors être confirmée.

10.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Les frais de procédure, par 1'300.- 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).

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 1'300.- 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)