



Cour I
A-1098/2019

Arrêt du 10 septembre 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Annie Rochat Pauchard, Daniel Riedo, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties A. _____

A. _____,
représenté par
Maître Pascal Pétroz,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (1er trimestre 2011 au 4e trimestre 2015) ; (taxation par voie d'estimation, restaurant, art. 79 al. 1 LTVA).

Faits :**A.**

A. _____ (ci-après : l'assujetti), exploite B. _____ (ci-après : le restaurant). Il fut inscrit en raison individuelle au registre du commerce du canton de [...] sous la raison de commerce « [...]» le 1^{er} octobre 2008 et immatriculé à compter de cette date au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) en qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

B.

A l'occasion d'un contrôle opéré chez l'assujetti durant l'année 2016 et portant sur les périodes de décompte allant du 1^{er} trimestre 2011 au 4^{ème} trimestre 2015, l'AFC constata que des manquements dans la comptabilité de l'assujetti avaient conduit à des omissions dans l'imposition de son chiffre d'affaires. Plus précisément, il fut constaté qu'aucun livre de caisse n'était tenu et que le compte caisse présentait des soldes négatifs et des ajustements par le biais d'apports. Par conséquent, l'AFC indiqua ne pas être en mesure de contrôler l'exhaustivité des recettes inscrites dans la comptabilité et dénia à celle-ci toute valeur probante. Partant, elle reconstitua les chiffres d'affaires par voie d'estimation.

C.

L'AFC arrêta le montant de la créance fiscale et la correction de l'impôt pour les périodes contrôlées par notification d'estimation du 6 décembre 2017. Dite notification d'estimation porta sur un montant total d'impôt de CHF 200'851.--, plus intérêts moratoires dès le 30 avril 2014. Considérant, en substance, que l'année 2011 serait prescrite ainsi que la marge brute appliquée par l'AFC serait arbitraire et violerait le droit, l'assujetti, agissant par l'entremise de son conseil, contesta la notification d'estimation par plis des 8 janvier et 16 février 2018.

D.

Par décision du 23 mars 2018, l'AFC confirma le montant total de la correction d'impôt tel que déterminé par la notification d'estimation susmentionnée. Par courrier du 8 mai 2018, l'assujetti forma réclamation à l'encontre de la décision précitée. Il invoqua, notamment, une violation par l'AFC de la maxime inquisitoire. Il contesta également le droit de cette dernière de procéder à une estimation ainsi que la marge retenue afin de procéder à dite estimation.

E.

Par décision sur réclamation du 29 janvier 2019, l'AFC rejeta la réclamation

de l'assujetti et prononça que ce dernier devait encore verser à titre de TVA pour les périodes fiscales correspondant aux années 2011 à 2015 le montant de CHF 200'405.--, plus intérêts moratoires dès le 30 avril 2014.

F.

Par recours du 4 mars 2019, l'assujetti (ci-après : le recourant) a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, entre autres, à l'annulation de la décision du 23 mars 2018 ainsi que de la décision sur réclamation du 29 janvier 2019.

Par réponse du 9 mai 2019, l'AFC (ci-après : autorité inférieure) a conclu au rejet du recours. Dite réponse a été transmise au recourant en date du 14 mai 2019, sans engendrer de réplique de sa part.

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

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues sur réclamation par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF (cf. également art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). Le Tribunal de céans est donc compétent pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 En sa qualité de destinataire de la décision sur réclamation du 29 janvier 2019, notifiée le 31 janvier 2019, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a dès lors qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Déposé le 4 mars 2019, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

Par ailleurs, dans une procédure devant le Tribunal administratif fédéral, la décision détermine l'objet de la contestation (Anfechtungsgegenstand) qui peut être déféré en justice par voie de recours. Or, seule peut être attaquée la décision de l'autorité inférieure. Elle remplace l'éventuelle décision de l'autorité antérieure, qui est ainsi considérée comme nécessairement attaquée par le recours contre la décision de l'autorité inférieure (effet dévolutif; ATF 134 II 142 consid. 1.4; arrêts du TAF A-2932/2017 du 18 janvier 2018 consid.1.4, A-2177/2016 du 19 juillet 2016 consid. 1.2, A-2771/2015 du 27 octobre 2015 consid. 1.2; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., 2013, n. marg. 2.7). En l'occurrence, il ne peut être entré en matière sur la conclusion prise par le recours à l'encontre de la décision du 23 mars 2018.

1.3 Le recourant 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 ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 2.149).

Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s. ; arrêt du TAF A-2720/2016 du 31 mai 2018 consid. 1.3.2). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement ; cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 12 et 13 PA, applicables en vertu de l'art. 83 al. 1 LTVA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA).

En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.). Le Tribunal administratif fédéral s'impose en outre une certaine retenue dans son examen en matière de taxation par estimation justifiée (cf. arrêts du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid.1.3, A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 1.4.3).

1.4 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 et 133 II 384 consid. 4.2.3 ; arrêt du TF 2C_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 1.4, A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 et A-3018/2016 du 30 avril 2018 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144).

En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, 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 (cf. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3^e éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2010, n. marg. 1563).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 8.3 ; arrêts du TAF A-2786/2017 du 28 février 2019 consid. 1.3.2, A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4). Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 et A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.5). Pour ce qui a trait à la taxation par voie d'estimation dans le domaine de la TVA, la jurisprudence a précisé la répartition spécifique du fardeau de la preuve, qui sera présentée ci-dessous (consid. 2.5).

2.

2.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément à l'AFC la créance fiscale et de verser

l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. art. 71 et 86 al. 1 LTVA ; ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TF 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 in RDAF 2015 II 171] consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.1 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 4.1 ; PIERRE SCHEUNER, in: Zweifel et al. [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2015 [ci-après cité: MWSTG-Kommentar], ch. 1 ss ad art. 71). Autrement dit, l'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle (cf. art. 78 LTVA), et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêts du TAF A-1679/2015 précité consid. 4.1 et A-2657/2014 du 1^{er} juin 2015 consid. 3.3 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, chap. 6 ch. 144 ss).

Même si le nouveau droit a, sur certains aspects, assoupli ce principe (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TF 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1 ; cf. également à cet égard le Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA, in : Feuille fédérale [FF] 2008 6277), il n'en reste ainsi pas moins qu'il appartient à l'administré d'examiner et de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement à la TVA et, le cas échéant, d'établir lui-même la créance fiscale le concernant. L'assujetti demeure en effet seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables, ainsi que du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du TF 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2 et 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5 ; ATAF 2009/60 consid. 2.5.1 ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.4.1 et A-1679/2015 précité consid. 4.1).

2.2 Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité. 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 des dispositions du droit commercial si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt.

2.2.1 Les opérations commerciales doivent être enregistrées dans l'ordre chronologique, sans discontinuité et de manière actuelle, c'est-à-dire sans délai suite à leur réalisation. L'assujetti est tenu d'enregistrer les recettes et les dépenses intégralement et en toute sincérité, sous une forme non modifiable (cf. Info TVA 16, « Comptabilité et facturation », ch. 1.3). Le suivi des opérations commerciales à partir de la pièce justificative individuelle

jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité, et vice-versa, doit pouvoir être garanti en tout temps et sans perte de temps, y compris par sondage. Ceci suppose en particulier une organisation claire des livres comptables, ainsi que des libellés compréhensibles dans les écritures comptables et dans les journaux, des pièces justificatives avec mention des imputations et des paiements, de même qu'un classement et une conservation en bon ordre et de manière systématique des livres comptables et des pièces justificatives (cf. Info TVA 16, ch. 1.5 ; arrêts du TAF A-1679/2015 précité consid. 4.2 et A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.2.2 et 5.2.3).

Conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, l'assujetti doit en outre 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 (cf. art. 42 al. 6 LTVA), l'art. 958f du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) étant réservé. Selon la pratique de l'AFC, confirmée par la jurisprudence, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence des comptes annuels, de documents et de justificatifs, peuvent entraîner une détermination par estimation de la TVA, fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. Info TVA 16, ch. 1.4 qui parle « d'approximation » ; arrêts du TAF A-1679/2015 précité consid. 4.2 et A-1662/2014 précité consid. 4.2.3 ; cf. également BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, IN : MWSTG-Kommentar, ch. 9 ss ad art. 70).

2.2.2 L'assujetti doit tenir au moins un livre de caisse, même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d'affaires et ceux-ci doivent être justifiés par les pièces correspondantes (arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-5892/2018 du 4 juillet 2019 consid. 2.4.3, A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 2.2.2, A-5743/2015 du 7 novembre 2016 consid. 3.2.4, A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4). Selon la jurisprudence constante précitée, lorsque l'on se trouve en présence d'un nombre important de transactions effectuées en espèces, la tenue d'un livre de caisse prend une importance centrale. En outre, la tenue détaillée et chronologique d'un livre de caisse répond à des exigences particulièrement élevées (voir également REHFISCH/ROHNER, op. cit., n. 9 ss ad art. 70 LTVA).

Si un livre de caisse est censé apporter la preuve de l'exactitude des paiements intervenus, il y a lieu d'exiger que les entrées et les sorties d'argent liquide soient indiquées sans exception, de manière suivie et par ordre chronologique. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en

caisse relevées régulièrement, et même tous les jours dans les entreprises recourant intensivement aux paiements en liquide (cf. Instructions 2001 sur la TVA (Instructions 2001), rédigées suite à l'adoption de l'aLTVA, ch. 884 ; Instructions 2008 ch. 884a, qui leur ont succédé ; arrêts du TAF A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.4.4). C'est ainsi seulement qu'il est possible de garantir que les liquidités encaissées soient enregistrées de manière complète (arrêt du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3 ; REHFISCH/ROHNER, op. cit., n. 9 ss ad art. 70 LTVA). En outre, l'utilisation d'une caisse enregistreuse ne libère en rien de l'obligation d'inscrire dans un livre de caisse les enregistrements provenant des bandes de la caisse enregistreuse dans un délai convenable (arrêt du TAF A-6390/2016 du 14 septembre 2017 consid. 2.3.3 et 3.1.2.1).

Ces principes – dégagés pour la plupart par la jurisprudence sous l'ancien droit – demeurent valables sous l'empire de la LTVA, le nouveau droit n'ayant pas opéré de réforme à cet égard (JÜRIG STEIGER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, op. cit., n. 1 ad art. 79 LTVA), la teneur de l'art. 79 al. 1 LTVA étant la même que celle de l'art. 60 aLTVA (arrêt 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3, in Archives 83 p. 57, RDAF 2015 II 17).

2.2.3 Le compte caisse fait partie du grand-livre et doit être le reflet du livre de caisse. Il constitue un compte d'actif (circulant) qui mesure les variations de liquidités en cours d'exercice et leur montant à la fin de l'exercice. Il enregistre ainsi les mouvements d'espèces d'une entreprise et présente nécessairement un solde débiteur, c'est-à-dire positif (ou nul) (arrêt 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013, consid. 5.1 [confirmé par le TF par arrêt 2C_82/2014 du 6 juin 2014]). Chaque écriture du compte caisse doit être justifiée par une pièce comptable correspondante (MICHEL CALDERARA, Comptabilité générale, 2000, p. 242). La comptabilité de caisse saisit l'intégralité des transactions dont le paiement est réglé au comptant. En d'autres termes, ce compte représente les espèces que l'entreprise possède. Les transactions de caisse revêtent une importance particulière en matière de commerce de détail, dont fait partie le secteur de la restauration, étant donné qu'une large partie des transactions se règlent au comptant (dans ce sens arrêt du TAF A-3821/2017 du 24 avril 2019 [attaqué devant le Tribunal fédéral]). Les flux monétaires sont répertoriés par le biais de la caisse-enregistreuse et au moment de la clôture quotidienne de l'entreprise, un décompte est établi afin de comparer les espèces en caisse

avec le chiffre d'affaires journalier (JEAN-PIERRE CHARDONNENS, Comptabilité générale, 2012, 8^e éd., p. 70).

2.3

2.3.1 Si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation (art. 79 al. 1 LTVA ; cf. arrêts du TF 2C_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 et 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-5892/2018 du 4 juillet 2019 consid. 2.5.1, A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 2.3.1, A-1133/2018 précité consid. 2.5.1 et A-1679/2015 précité consid. 4.3.1). Les deux premières conditions sont de nature formelle, la dernière étant de nature matérielle. 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. arrêts du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.1 et A-1679/2015 précité consid. 4.3.1 ; JÜRIG STEIGER, IN : MWSTG-Kommentar, ch. 7 ss ad art. 79 ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 69 511, ch. 3.1.2).

2.3.2 L'art. 79 al. 1 LTVA distingue deux cas de figure. D'une part, une taxation par estimation a lieu lorsque des violations des règles formelles concernant la tenue des comptes apparaissent et qu'elles sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables s'en trouve remise en cause (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4a ; arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-5892/2018 du 4 juillet 2019 consid. 2.5.2, A-1133/2018 précité consid. 2.5.2 et A-1331/2013 précité consid. 5.3.2). La taxation par estimation est ainsi une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes dans la tenue d'une comptabilité. Autrement dit, celle-ci s'impose à chaque fois qu'il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme sur la base des documents comptables à disposition (cf. arrêt du TF 2A.552/2006 du 1^{er} février 2007 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1679/2015 précité consid. 4.3.1 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.2).

Une estimation intervient par ailleurs également lorsque les résultats présentés ne correspondent manifestement pas à la réalité, soit que des indices peuvent laisser apparaître que les documents comptables ne cernent pas avec exactitude la situation économique (ou réelle) de l'entreprise, soit que les résultats comptables présentés s'écartent

sensiblement des résultats obtenus au moyen des coefficients expérimentaux, le contribuable n'étant pas en mesure de rendre au moins vraisemblable les circonstances particulières à l'origine de cette différence (cf. arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.5.2, A-1331/2013 précité consid. 5.3.2 et A-704/2012 précité consid. 5.2.2 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.1.1).

2.4

2.4.1 Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une telle taxation. Les cas dans lesquels l'assujetti se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistant, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt. La violation des devoirs de procédure ne saurait en effet profiter à l'assujetti (cf. arrêts du TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1, 2C_1077/2012 précité consid. 2.3 et 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 2.4.1, A-1133/2018 précité consid. 2.6.1 et A-1679/2015 précité consid. 4.3.1 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.1).

2.4.2 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et aboutit à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 et 2C_576/2015 précité consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.6.2 et A-3141/2015 précité consid. 8.2 ; STEIGER, op. cit., ch. 23 ad art. 79). 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 (ou coefficients) d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (cf. arrêt du TF 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-3141/2015 précité consid. 8.2 et A-1331/2013 précité consid. 5.3.4 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.2). 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. arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.6.2, A-1331/2013 précité consid. 5.3.4 et A-704/2012 précité consid. 5.3.2).

2.4.3 Dans le cadre de l'exécution de l'estimation, l'autorité inférieure 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. 2.4.2 *in fine* 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 TAF A-5892/2018 du 4 juillet 2019 consid. 2.7, A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.7). 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 aussi longtemps qu'ils ne proviennent pas d'une expertise menée par un spécialiste ; cf. arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.7.1, A-1331/2013 précité consid. 5.3.5 et A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.1 ; 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 679 et les références citées).

Ces chiffres permettent de savoir ce qui, dans une branche économique donnée, constitue la norme générale en matière de revenus. Cependant, ils ne remplissent cette fonction que dans la mesure où ils reposent sur des bases solides (cf. ZWEIFEL/HUNZIKER, op. cit., p. 679). Les chiffres d'expérience 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 qui doit être 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 ; arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.7.2, A-7215/2014 du 2 septembre 2015 consid. 2.9.2 et A-1331/2013 précité consid. 5.3.5).

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'autorité doit tenir compte de la dispersion des données (entre la valeur minimale et la valeur maximale) si elle veut établir une estimation correcte qui tienne compte de l'ensemble des circonstances. L'administration doit d'ailleurs expliquer

dans ses décisions comment elle a fait usage de son pouvoir d'appréciation. Ainsi, il ne suffit pas que l'autorité cite les coefficients d'expérience ; elle doit encore expliquer les critères ainsi que la base statistique de ces chiffres pour remplir son devoir de motiver sa décision (cf. arrêt du TF 2C_370/2013 du 19 juillet 2014 consid. 1.4.2 ; ATAF 2009/60 consid. 2.8.4 ; arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.7.3 et 2.7.4, A-1331/2013 précité consid. 5.3.6 et A-4480/2012 précité consid. 4.3.2 ; MARTIN KOCHER, *Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen*, 2018, p. 143). L'assujetti a en outre le droit d'être entendu sur ces 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 et les références citées ; arrêt du TF 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 9). De ce droit découle la possibilité de consulter – sur demande (cf. art. 26 à 28 PA) – le dossier spécial y afférent (cf. arrêt du TAF A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 5.2.2).

Par ailleurs, il appartient au contribuable de prouver l'existence de conditions particulières devant conduire l'autorité fiscale à s'écarter des données d'expérience (cf. arrêt du TAF A-5743/2015 du 7 novembre 2016 consid. 3.3.5).

2.5 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle. Dans un premier temps, il appartient à l'administration 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. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2 ; arrêts du TAF A-3141/2015 précité consid. 8.31 et A-1679/2015 précité consid. 4.3.2 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, p. 881 s. n. marg. 277 s. ; consid. 1.3 ci-avant).

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. En particulier, le Tribunal examine 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 (arrêts du TAF A-3141/2015 précité consid. 8.3.2.2 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.4 et 5.2.2.1). Cela étant, le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. consid. 1.3 ci-avant) – fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes,

c'est-à-dire si l'autorité a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 2C_596/2016 du 11 janvier 2017 consid. 3.3.3, ainsi que 2C_950/2015 précité consid. 4.5 et 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3, in RDAF 2008 II 20, RF 63/2008 p. 289, Archives 77 p. 343 confirmant tous la pratique du Tribunal administratif fédéral qui observe alors une certaine retenue lors de son examen ; cf. aussi arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.8.1 et 2.8.2, A-3141/2015 précité consid. 8.3.2.3 et A-1679/2015 précité consid. 4.3.2 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.6). Toutefois, de jurisprudence constante, l'autorité de recours se doit de contrôler si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (arrêts du TAF A-1331/2013 précité consid. 5.3.7 et A-4876/2012 précité consid. 3.2.2).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration. 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 données 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 TF 2C_970/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 4.2 et 2C_429/2009 précité consid. 3 ; arrêts du TAF A-3141/2015 précité consid. 8.3.3, A-1679/2015 précité consid. 4.3.2 et A-5798/2011 précité consid. 5.2.1).

Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêts du TF 2C_1010/2018 précité, 2C_429/2009 précité consid. 3 et 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine ; arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.8.2 et A-3141/2015 précité consid. 8.3.3). L'assujetti doit en effet tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs.

3.

En l'espèce, le recourant conteste la décision entreprise. Il s'agira ici pour le Tribunal d'examiner si les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies (consid. 3.1 ci-après), puis, le cas échéant, de procéder au contrôle de l'estimation en elle-même (consid. 3.2 ci-après), ainsi

que de se pencher sur les arguments et les moyens de preuve du recourant (consid. 3.3 ci-après).

3.1 Concernant les conditions d'une taxation par estimation (première étape), il y a lieu d'exposer ce qui suit.

3.1.1 Il ressort de la décision entreprise que la tenue de la comptabilité du recourant présente d'importantes lacunes pour les périodes fiscales ici en cause. Or, le recourant reproche à l'autorité inférieure de ne pas expliquer en quoi il existerait une violation des règles formelles d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables devrait être remise en cause. Selon lui, les lacunes constatées ne correspondraient manifestement pas à la réalité. A cet égard, il s'agit d'observer ce qui suit.

3.1.1.1 L'analyse du dossier révèle premièrement, malgré l'importance des transactions au comptant, l'absence du livre de caisse. En outre, il ressort des pièces au dossier et des constatations de l'autorité inférieure qu'aucune comparaison des soldes avec les espèces en caisse n'a été effectuée, l'assujetti n'ayant réussi à fournir aucune documentation attestant d'un contrôle régulier du fond de caisse. Or, ce type de contrôle doit, selon la jurisprudence, être effectué régulièrement, voir même tous les jours dans les entreprises recourant intensivement aux paiements en liquide dont font partie, entre autres, les restaurants (cf. consid. 2.2.2 ci-avant). Le recourant soutient qu'il est manifestement inexact de considérer qu'il n'existe pas de livre de caisse. Ce dernier serait en effet tenu par le biais de la caisse enregistreuse, laquelle servirait à comptabiliser les enregistrements quotidiens de manière chronologique et à établir des feuilles récapitulatives.

En l'occurrence, il sied de rappeler ici qu'il suffit que les pièces justificatives ne soient pas disponibles, alors qu'elles devraient l'être au regard de l'art. 70 al. 2 LTVA, pour conclure que le recourant n'a pas respecté les règles formelles ; il n'est en revanche pas nécessaire d'en rechercher la cause, respectivement de déterminer si cela est ou non imputable à une faute de l'intéressé pour juger si, sur le principe, la taxation par estimation est justifiée. Le recourant ne soutient ainsi pas tant avoir tenu un livre de caisse, mais indique uniquement que les enregistrements de la caisse enregistreuse seraient suffisants. Or, de jurisprudence constante (cf. consid. 2.2.2 ci-avant), l'utilisation d'une caisse enregistreuse ne libère aucunement de l'obligation d'inscrire dans un livre de caisse les enregistrements provenant des bandes de la caisse enregistreuse dans un délai convenable. La tenue correcte d'un livre de caisse permet en effet un contrôle

des entrées et sorties de liquidités que le seul recours à une caisse enregistreuse ne suffit pas à garantir. On précisera par surabondance que dans le domaine de la restauration, une quantité très importante de liquidités circule chaque jour, de sorte que l'absence d'un livre de caisse permettant de justifier toutes les opérations par des pièces écrites constitue un manquement grave, rendant le mouvement des espèces incontrôlable pour l'autorité inférieure, mais également pour l'assujetti lui-même (cf. arrêt du TAF A-5743/2015 du 7 novembre 2016 consid. 4.2.2 et réf. cit.). Il n'est en conséquence pas possible de vérifier si tous les encaissements ont été introduits en comptabilité et si l'assujetti a procédé à l'enregistrement systématique et complet des transactions effectuées. Cela dit, l'absence du livre de caisse pourrait être quelque peu relativisée si la tenue du compte caisse était irréprochable (cf. infra consid. 3.1.1.2).

Il s'avère ainsi que le recourant n'a pas respecté les règles formelles régissant la tenue de la comptabilité et la conservation des pièces justificatives en omettant de tenir un livre de caisse.

3.1.1.2 S'agissant de la tenue du compte caisse, le recourant affirme mettre à jour le compte caisse, notamment grâce aux rouleaux de caisse et autres relevés des dépenses tenus (cf. recours p. 7, n°15.). Ainsi, le chiffre d'affaires serait déterminé selon les tickets Z mensuels.

On relèvera cependant, contrairement aux allégations du recourant, que la tenue du compte caisse n'est en rien irréprochable. En effet, le dossier révèle que s'il est vrai que le recourant a été en mesure de fournir les "Z", à savoir les tickets récapitulatifs mensuels de la caisse enregistreuse, c'est cependant à juste titre que l'autorité inférieure précise dans la décision entreprise que, si ces documents sont certes importants, ils ne permettent pas – à eux seuls – de vérifier la régularité d'une comptabilité, en particulier l'enregistrement chronologique, systématique et complet des transactions effectuées car la pièce justificative de base fait défaut. Le recourant ne saurait donc être suivi en tant qu'il affirme qu'étant donné que la TVA est un impôt sur la consommation visant le chiffre d'affaires, il y a lieu de tenir compte uniquement des tickets Z mensuels et non du livre de caisse. De surcroît, il ressort de l'analyse du dossier qu'il existe, pour le mois de juillet 2013, une différence de CHF 50'024.50 entre le chiffre d'affaires réalisé selon la bande récapitulative (CHF 147'660.70) et celui inscrit dans la comptabilité (CHF 97'636.2). Force est donc de constater, contrairement à ce que prétend le recourant, que l'on est bel et bien ici face à du chiffre d'affaires non comptabilisé et non déclaré.

En outre, il sera rappelé que le compte caisse enregistre les mouvements d'espèces de l'entreprise et présente toujours un solde débiteur (ou nul) (cf. consid. 2.2.3 ci-avant). En l'occurrence, dit compte caisse présente de nombreux soldes négatifs et parfois des soldes positifs exorbitants pour une entreprise de cette taille. S'agissant de ces soldes, le dossier révèle que les soldes négatifs sont corrigés par des écritures « caisse à compte titulaires » et que ces « apports » ne sont pas documentés de manière probante (cf. Rapport de révision du 6 octobre 2017, pièce AFC n° 2). Le recourant soutient que l'AFC aurait omis de tenir compte du fait que « la caisse servait également de compte courant et que lorsque le compte caisse présentait des soldes négatifs, c'est que l'argent se trouvait auprès du gérant qui le prélevait pour la bonne marche de la société. Ces prêts étaient ensuite comptabilisés ultérieurement et une écriture globale était passée en fin d'année ».

Une telle argumentation n'est manifestement pas propre à démontrer la bonne tenue du compte caisse. Bien au contraire, par ces derniers aveux, le recourant admet explicitement ne pas tenir correctement sa comptabilité et contrevenir au principe de régularité ancré à l'art. 957a al. 2 cum art. 957 CO étant donné que les comptes n'ont pas la clarté et l'intelligibilité requise. La Cour relève encore que le recourant n'explique aucunement comment l'argent pouvait se trouver auprès du gérant. Or, pour obtenir un solde négatif, il est nécessaire de puiser d'avantage que les espèces disponibles en caisse, ce qui est impossible à moins d'avoir omis de comptabiliser des recettes. La Cour se demande également comment un contrôle du solde de caisse aurait pu être établi lorsque la caisse présentait des soldes négatifs (cf. consid. 3.1.2 ci-avant). Par ailleurs, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de dire que le fait que le compte caisse d'une entreprise présente un solde négatif – alors que, par nature, son solde est nécessairement débiteur – constitue un indice important de l'existence de chiffres d'affaires non comptabilisés ou n'ayant pas été comptabilisés correctement (cf. entre autres ; arrêt du TAF A-2826/2017 consid. 3.1 et réf. cit.). Cette jurisprudence s'applique *mutatis mutandis* aux raisons individuelles. S'agissant des soldes positifs mentionnés ci-avant, il ressort des documents comptables que le compte caisse présente parfois des soldes positifs colossaux et démesurés pour une entreprise de cette taille. Par exemple, CHF 46'178.87 au 30 novembre 2012, CHF 36'543.69 au 31 janvier 2014, et supérieur à CHF 100'000 aux 31 mars 2015, 30 avril 2015 et 31 mai 2015. Ceci, conjugué aux manquements comptables, permet de remettre fortement en doute la gestion régulière des liquidités.

3.1.1.3 Ces éléments pris ensemble démontrent bien que d'une manière générale, la comptabilité du recourant n'est manifestement pas probante. En effet, celle-ci est gravement lacunaire et les éléments existants sont en outre peu fiables. Or, la taxation par voie d'estimation s'impose à chaque fois que sur la base des documents comptables à disposition, il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme (cf. consid. 2.3.1 ci-avant), ce qui est bien le cas ici. Il sera encore relevé que point n'est besoin de se poser la question de savoir si les marges réalisées durant la période sous enquête justifieraient à elles-seules une reprise. En effet, lorsqu'une comptabilité contient des lacunes formelles, il n'est pas nécessaire de se demander si elle présente également des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. consid. 2.3 ci-avant).

Par conséquent, il y a lieu de constater que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont ici réunies.

3.2 Il convient à présent d'examiner l'estimation réalisée par l'autorité inférieure, en particulier sous l'angle du choix de la méthode et de son application au cas particulier, étant à cet égard rappelé que le Tribunal s'impose une certaine retenue et n'intervient qu'en cas d'abus ou d'excès du pouvoir d'appréciation, ainsi que sous l'angle de la motivation suffisante (deuxième étape ; cf. consid. 2.5 ci-avant).

3.2.1 Il ressort de la décision entreprise, ainsi que du rapport de révision du 6 octobre 2017 et de la notification d'estimation du 6 décembre 2017 qu'afin de déterminer le chiffre d'affaires réalisé par le recourant de la manière la plus proche possible de la réalité, l'autorité inférieure a procédé de la manière suivante.

L'AFC a procédé sur place selon la méthode des coefficients d'expérience et a par la suite comparé la marge obtenue avec celle réalisée par le recourant. Afin d'estimer le chiffre d'affaires non comptabilisé, elle a commencé par déterminer, pour les années 2011 à 2015, le prix de revient d'achat des marchandises vendues sur la base des informations à sa disposition (ramené au net, soit sans impôt). A cette fin, elle a calculé les charges directes selon la comptabilité en additionnant les achats à 8%, les achats à 2.5%, les achats auprès de producteurs de produits naturels et de vins. L'autorité inférieure a ensuite retranché de ces montants les parts privées et les achats non-alimentaires (« *non-food* »). En tenant compte des particularités de l'entreprise en cause, l'AFC a ensuite établi que ce montant représentait, pour lesdites années, le [...] % du chiffre d'affaires net, en corollaire à une marge de bénéfice brut de [...] %.

L'autorité inférieure a finalement retranché des chiffres d'affaires nets (soit sans TVA) calculés pour les années 2011 à 2015 les chiffres d'affaires ressortant de la comptabilité et rajouté ceux provenant de la vente de tabac (déterminés sur la base des achats auxquels une marge de [...] % a été rajoutée). Enfin, l'autorité inférieure est arrivée à la conclusion qu'il résulte de la différence nette (soit sans TVA) entre le chiffre d'affaires estimé et comptabilisé, pour la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, un montant total d'impôt de CHF 144'978.--. Ce montant a été calculé au taux de 8%.

3.2.2 De manière générale, la façon de procéder de l'autorité inférieure n'apparaît pas critiquable. A ce stade de l'analyse, il y a lieu de rappeler qu'en matière de taxation par voie d'estimation, la marge d'appréciation dont bénéficie l'autorité inférieure est très large et que, dans ce cadre, elle doit en particulier se fonder sur les parties probantes de la comptabilité, ainsi que sur des chiffres d'expérience (cf. consid. 2.4.2 et 2.4.3 ci-avant). Partant, le procédé utilisé par l'AFC dans le cas présent n'apparaît pas contraire au droit fédéral et doit donc être confirmé.

En effet, le choix de l'autorité inférieure de procéder à l'estimation du chiffre d'affaires du recourant en utilisant la méthode des chiffres d'expérience n'apparaît pas critiquable au vu des éléments du dossier. Conformément à son obligation de motivation, l'AFC a en outre bien exposé les raisons qui l'ont conduite à opérer de la sorte. En effet, dans la décision dont est recours ici, l'autorité inférieure explique que, selon le rapport de révision, B. _____ est un restaurant, ouvert tous les jours de la semaine, situé en ville et qui propose une carte qui peut être qualifiée de « traditionnelle ». L'autorité inférieure expose également, qu'ayant déjà contrôlé un autre établissement appartenant au recourant, elle a d'emblée cherché à obtenir un échantillon plus précis que la marge brute calculée à l'échelon national afin de déterminer la marge de bénéfice brute retenue pour l'estimation. A cette fin, elle n'a pris en compte que les établissements sis dans le Canton [...], sans tenir compte de ceux établis à la campagne. Elle a en outre employé uniquement des données contemporaines. Sur la base des explications contenues dans la décision entreprise, la Cour relève que cet échantillon apparaît suffisamment représentatif. Comme exposé par l'AFC dans sa décision, il ressort de cet échantillon que le nombre de données est suffisant et l'écart-type faible afin d'obtenir un résultat fiable, soit encore une fois, une marge brute moyenne supérieure à [...] %.

La marge brute de [...] % sur laquelle l'AFC s'est en l'occurrence fondée pour estimer le chiffre d'affaires du recourant n'apparaît dès lors pas excessive au regard des chiffres d'expérience de l'AFC. La décision de l'autorité inférieure apparaît même à cet égard plutôt clémente, dans la mesure où la marge appliquée est inférieure à la marge brute moyenne cantonale pour les établissements de même catégorie que celui du recourant. L'autorité inférieure n'a donc à cet égard pas outrepassé son pouvoir d'appréciation. C'est également le lieu de rappeler qu'il appartient au recourant de supporter l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de ses manquements (cf. consid. 2.5 ci-avant). On notera également que si l'autorité fiscale doit certes procéder à une estimation prudente, elle n'est cependant pas tenue, en cas de doute, de retenir l'hypothèse la plus favorable à l'assujetti, la violation de devoirs de procédure ne devant en effet pas être récompensée (cf. consid. 2.4 ci-avant). Enfin, en tant que le Tribunal de céans n'a aucune raison de douter des chiffres en question, il est au surplus renoncé à requérir la production de ces données dans le cadre de la présente procédure de recours (cf. également consid. 1.3 et 1.4 ci-avant).

En définitive, il suit de l'examen qui précède, d'une part, que rien n'indique que l'autorité inférieure aurait abusé de son pouvoir d'appréciation lorsqu'elle a procédé à l'estimation des chiffres d'affaires du recourant, de sorte que le tribunal de céans n'a aucune raison de s'écarter de l'appréciation de celle-ci. D'autre part, il apparaît que l'autorité a dûment motivé son estimation, tant concernant les méthodes qu'elle a choisi d'appliquer que les critères retenus dans ce cadre.

3.3 Il convient finalement de se pencher sur les arguments du recourant (troisième étape).

3.3.1 Le recourant estime que l'application des coefficients d'expérience ne tiendrait pas compte des circonstances particulières du cas d'espèce. Dans la décision entreprise, l'AFC aurait omis de prendre en compte le fait que l'établissement est régulièrement partenaire pour l'organisation et le soutien d'évènement sportifs et sociaux (cf. recours p. 6, n°9 et pièces 8 et 9 jointes au recours). En effet, le recourant offrirait depuis 2010 le repas de la soirée du [club sportif] C. _____ qui réunit entre 220 et 240 personnes (cf. recours p. 6, n°10 et pièce 9 jointe au recours). Il ne serait également pas rare que le recourant offre des cafés ou des digestifs aux habitués du restaurant (cf. recours p. 5, n°8 et pièces 6 et 7 jointes au recours). En outre, l'autorité inférieure n'aurait pris en compte ni le fait que le prix d'achat

des marchandises serait supérieur à [...] par rapport à la moyenne nationale, ni la politique de « l'assiette généreuse » et de prix attractifs pratiquée par l'établissement et voulue par la Commune (cf. recours p. 4 s., n°4 s. ; fait notoire). Selon le recourant, le coefficient d'expérience aurait ici été appliqué de manière trop schématique par l'AFC (cf. recours p. 21).

La marge brute effectivement réalisée par le recourant ne serait pas consécutive d'une tricherie ou de manquements au principe d'auto-taxation mais relèverait uniquement des caractéristiques particulières de l'entreprise (cf. recours p. 21). Cette marge serait inférieure à celle retenue par l'estimation et l'application de cette dernière serait arbitraire et violerait le droit (cf. recours p. 22). L'estimation établie ne serait dès lors pas correcte car elle ne tiendrait pas compte de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

3.3.2 En l'occurrence, aucun argument ne permet de justifier l'application d'une marge inférieure à [...] %.

3.3.2.1 A titre liminaire, la Cour rappellera ici qu'elle s'impose une certaine retenue s'agissant de l'examen d'une taxation par estimation justifiée et qu'il appartient en conséquence au contribuable d'apporter la preuve du caractère manifestement inexact de celle-ci. En effet, le Tribunal n'intervient que si l'autorité inférieure, dans le cadre des pouvoirs conférés par l'art. 79 LTVA, viole les principes juridiques qui les restreignent et qu'elle abuse ainsi de son pouvoir. 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 données d'expérience ; l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne doit pouvoir l'expliquer par des pièces justificatives.

3.3.2.2 En l'occurrence, la Cour de céans constate premièrement que le recourant ne produit aucune preuve relative au fait que la Commune lui aurait demandé de pratiquer des prix attractifs, ainsi qu'à sa prétendue stratégie de l'« assiette généreuse » et pratique de prix d'appel.

Ensuite, s'agissant de l'activité de partenariat pour l'organisation et le soutien d'événement sportifs et sociaux alléguée, le recourant joint à son recours diverses attestations. Il s'agit notamment d'une lettre (cf. pièce jointe au recours n°8) datée 17 octobre 2018 par laquelle club sportif C._____ atteste que l'établissement du recourant lui offre depuis 2010 le repas pour sa soirée annuelle et que cette contribution [...] concerne la préparation et la livraison d'un repas pour 220 à 240 personnes contenant

environ 35-40 kg de sauce bolognaise, 5 à 8 kg de sauce tomate ainsi que 40 kg de macaroni. Le recourant joint également à son recours une attestation (cf. pièce jointe au recours n°9) datée du 22 octobre 2018 et émise par le club sportif D. _____ par laquelle le club atteste que B. _____ est un sponsor important pour lui et qu' « [a]u-delà de la publicité dans notre salle du club sportif [...], B. _____ nous soutient lors d'apéritifs organisés par notre comité pour nos sponsors, ainsi que pour l'organisation de repas lors d'évènements pour nos équipes juniors ». Enfin, deux autres attestations, respectivement datées des 25 octobre et 12 novembre 2018, signées par plusieurs clients réguliers de l'établissement attestent que des digestifs, des cafés, parfois de la viande séchée ou des repas, leur ont été offerts.

A cet égard, la Cour constate que les preuves offertes par le recourant ne permettent pas de prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité. Premièrement, hormis celle qui émane du club sportif C. _____, ces attestations ne contiennent aucun élément chiffré. Il est dès lors impossible de connaître les quantités de marchandises offertes ni de se faire une idée de l'influence de ces « cadeaux » sur le chiffre d'affaires de l'assujetti. L'on remarquera d'ailleurs qu'il est usuel dans le secteur de la restauration, afin notamment de fidéliser la clientèle ou de la remercier pour dite fidélité, d'offrir certaines prestations, par exemple les cafés ou les digestifs ; que ce geste commercial n'est a priori pas susceptible d'influencer de manière conséquente le chiffre d'affaires réalisé, en raison, entre autres, du prix d'achat relativement faible – en général – de la marchandise offerte. Dès lors que ces pratiques sont relativement usuelles, il faut admettre que leur impact sur le chiffre d'affaires est déjà pris en considération dans la marge brute moyenne des établissements comparables. Il en va de même du repas de soutien offert au club sportif. Si certes, il apparaît que le recourant a offert un repas pour un nombre relativement élevé de convives, force est toutefois de constater qu'il s'agit là d'un repas simple et économique n'ayant selon toute vraisemblance pas la capacité d'influer grandement sur le chiffre d'affaires de ce dernier. Enfin, ces attestations, à elles seules et au vu, entre autres, des autres manquements constatés, ne sauraient convaincre et ne possèdent pas la force probante requise pour démontrer que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité.

En outre, le recourant ne saurait être suivi en tant qu'il estime que l'autorité inférieure n'aurait pas pris en compte le fait que le prix d'achat des marchandises serait supérieur à [...] par rapport à la moyenne nationale. Bien

au contraire, l'autorité inférieure a d'emblée cherché à obtenir un échantillon plus précis que la marge brute calculée à l'échelon national afin de déterminer la marge de bénéfice brute retenue pour l'estimation. A cette fin, elle n'a pris en compte que les établissements sis dans le Canton [...], sans tenir compte de ceux établis à la campagne.

Enfin, l'autorité inférieure indique que le coefficient de [...] % de marge brute retenu par elle dans le cas d'espèce prend déjà en considération la situation particulière du recourant. En effet, la marge moyenne constatée dans le canton est de [...] %. En retenant une valeur inférieure, force est d'admettre que l'autorité inférieure a pris en considération les spécificités qu'allègue sans les prouver totalement le recourant. Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat d'une estimation justifiée ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences (cf. consid. 2.5 ci-avant). Or, il ressort des considérations qui précèdent que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont ici réunies, que rien n'indique que l'autorité inférieure aurait abusé de son pouvoir d'appréciation lorsqu'elle a procédé à l'estimation des chiffres d'affaires du recourant et qu'elle a dûment motivé son estimation.

3.3.3 Enfin, par appréciation anticipée des preuves (cf. consid. 1.4 ci-avant), dans la mesure où le dossier est complet, l'état de fait suffisamment établi et la conviction du Tribunal de céans acquise, il ne sera pas nécessaire que le recourant produise les tickets Z (recours, p. 2). La demande d'audition de témoins devient également sans objet (recours, p. 7 ss).

Il suit de ce qui précède que l'estimation de l'autorité inférieure n'est critiquable, ni dans son principe, ni quant à son résultat. Dans ces circonstances, la décision entreprise doit être confirmée. En effet, le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée. L'assujetti doit en effet tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs (cf. consid. 2.5 ci-avant).

4.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, dans la mesure de sa recevabilité. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF. 8'500.– (huit mille cinq cents), sont mis à la charge du recourant, 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 le recourant, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (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, pour autant que recevable.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de CHF 8'500.– (huit mille cinq cents), sont mis à la charge du recourant. Ce montant est imputé sur l'avance de frais déjà versée.

3.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire)

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

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai 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 :