Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-175/2014

Arrêt du 9 décembre 2014

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Sara Friedli, greffière.

Parties

A._____,
représentée par …,
recourante,

contre

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

Objet

taxe sur la valeur ajoutée; taxation par estimation; aLTVA/LTVA; période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2010.

Faits :

A.
A._____ SA a donné son nom à un groupe d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le groupe TVA "A._____") composé, en sus de cette société, des entités suivantes : B._____, C._____, D._____ et E._____. Le but de ces sociétés consiste pour l'essentiel en la production d'articles de boulangerie-pâtisserie-confiserie et tous produits alimentaires, respectivement la gestion, sous forme de franchise, de commerce de détails dans le domaine de la boulangerie et de l'alimentaire, de la vente à l'emporter, ainsi que le développement de la gestion de concepts commerciaux et de l'image des enseignes. Depuis le 1er janvier 2005, ledit groupe TVA (ci-après également : l'assujetti) est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC), sous le n° (…).

B.
À l'occasion du contrôle opéré du 4 juin 2012 au 6 juin 2012, du 6 juin 2012 au 8 juin 2012 et du 8 août 2012 au 10 août 2012 auprès du groupe TVA "A._____" et portant sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2010, l'AFC a constaté que la comptabilité de l'assujetti comportait des lacunes du point de vue matériel qui remettaient en cause sa force probante. En particulier, l'AFC a retenu que pour huit de ses points de vente – à savoir ceux de l'aéroport de Q._____, de R._____, le S._____ de T._____, de U._____, de V._____, du W._____ à X._____, de Y._____ et du Z._____ – la ventilation des chiffres d'affaires entre taux réduit et taux normal n'était pas correcte : l'assujetti avait typé, comptabilisé et décompté un certain nombre de ventes de nourriture et de boissons consommées sur place au taux réduit au lieu du taux normal. Elle s'est donc vue contrainte de reconstituer par estimation la répartition des chiffres d'affaires entre les ventes à l'emporter et les prestations de la restauration réalisées au cours des périodes fiscales considérées. À cet effet, elle a appliqué (a) principalement *une méthode reconstructive* (elle a plus spécifiquement procédé par extrapolation des résultats obtenus pendant le contrôle détaillé du mois de juillet 2012 sur la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2010) et (b) lorsque des circonstances particulières l'exigeaient (changement de la configuration spatiale d'un point de vente, respectivement cessation d'activité d'un point de vente rendant une comparaison avec des données recueillies ultérieurement sur place impossible), *la simplification forfaitaire* mentionné au ch. 1.5.2 de la brochure n° 08 "Hôtellerie et Restauration", valable du 1er janvier

2008 au 31 décembre 2009 (imposition du chiffre d'affaires à raison de 50% au taux normal et 50% au taux réduit).

À l'issue de ce contrôle, l'AFC a remis sur place à l'assujetti un document détaillant le résultat du contrôle et faisant ressortir une correction d'impôt de 169'971 francs pour la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et de 77'526 francs pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

C.
Par courrier du 12 septembre 2012, le Groupe TVA "A._____" – par l'intermédiaire de son mandataire – a contesté aussi bien le droit de l'AFC de procéder à une estimation, que la méthode d'estimation appliquée pour reconstituer la répartition du chiffre d'affaires entre les ventes à l'emporter et les prestations de la restauration des six points de ventes suivants : l'aéroport de Q._____, Z._____, W._____ à X._____, Y._____, V._____ et U._____.

D.
Le 19 septembre 2012, l'AFC a adressé à l'assujetti deux notifications d'estimation, dont *la première* (n° [….]) relative à la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et portant sur un montant total d'impôt de 169'971 francs plus intérêts moratoires, et *la deuxième* (n° […]) relative à la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 et portant sur un montant total d'impôt de 77'526 francs plus intérêts moratoires.

E.
Le 11 octobre 2012, l'assujetti a formé – par l'intermédiaire de son mandataire – réclamation contre ces prononcés, en reprenant l'argumentation qu'il avait déjà développée précédemment. Il a conclu à l'annulation du chiffre 4 des notifications d'estimation précitées, en rapport avec la correction d'impôt concernant les six points de vente déjà évoqués sous let. C.

F.
Par décisions dénommées "*décisions sur réclamations*" du 26 novembre 2013, l'AFC a partiellement admis les deux réclamations. D'une part, elle a annulé la taxation par estimation pour les points de vente de Y._____ du W._____ et de V._____, seule subsistant celle relative aux points de vente de l'aéroport de Q._____, de U._____ et du Z._____. D'autre part, elle a corrigé le calcul estimatif relatif au point de vente de l'aéroport de Q._____ pour tenir compte du fait que les ventes d'alcool

– autre objet, non contesté, de la reprise fiscale – devaient être défalquées pour obtenir le taux de répartition ainsi que les chiffres annuels à répartir entre taux normal et taux réduit. En substance, l'AFC a ramené le montant de la créance fiscale à 130'464 francs pour la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et à 65'422 francs pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 (les décisions attaquées étant par ailleurs entrées en force pour les montants de 25'630 francs et 7'675 francs, la reprise fiscale n'étant pas contestée à cet égard).

G.
Par mémoire du 10 janvier 2014, le groupe TVA "A._____" (ci-après : le recourant) – toujours par l'intermédiaire de son mandataire – a interjeté recours contre les décisions précitées auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut principalement à l'annulation du ch. 4 du dispositif des deux décisions attaquées, à savoir de la reprise fiscale concernant les ventes de nourriture et boissons consommées sur place imposables au taux normal et typées, comptabilisées et décomptées au taux réduit pour ce qui est des points de vente de l'aéroport de Q._____, de U._____ et du Z._____. Le recourant fait en substance valoir que les chiffres tels qu'ils ressortent de la comptabilité sont corrects, que le typage pour chacun des points de vente concernés a été correctement effectué depuis 2007 et que la TVA payée correspond à la réalité de la consommation de la clientèle sur ces points de vente. Par conséquent, les conditions d'une taxation par estimation ne seraient pas remplies en l'espèce, ce qui entraînerait l'annulation de la reprise fiscale. Par ailleurs, il conteste les bases du calcul par estimation, au motif que celui-ci ne prendrait pas en compte la réalité économique de chacun des points de vente concernés et se baserait sur une extrapolation des résultats d'un seul mois (juillet 2012) à plusieurs années (5 ans), ce qui serait complètement disproportionné, voire arbitraire.

H.
Dans sa réponse du 11 février 2014, l'AFC conclut au rejet du recours, sous suite de frais, confirmant pour l'essentiel l'argumentation développée dans ses deux décisions du 11 octobre 2013.

I.
Les autres faits déterminants seront évoqués, en tant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 LTAF, celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

1.2 Concernant la *compétence fonctionnelle* du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

1.2.1 Selon l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 3 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 1.2 avec renvois).

En l'occurrence, l'AFC a adressé au recourant deux notifications d'estimation le 19 septembre 2012, dont l'une relative à la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 (n° […]) et l'autre relative à la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010 (n° […]). Elle a qualifié ces actes de "décisions" et y a mentionné que le recourant bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Le recourant a contesté ces notifications d'estimation par mémoire de réclamation du 11 octobre 2012. Les deux actes attaqués ont été rendus sur cette base le 26 novembre 2013 et l'AFC les a qualifiés de "décisions sur réclamation".

1.2.2 Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, confirmée par celle du Tribunal fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3, confirmé par l'ATF 140 II 202 consid. 5.6). Le procédé utilisé ici par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA. Il s'ensuit que le mémoire du recourant du 11 octobre 2012 ne vaut pas réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais doit bien être considérée comme une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c LTVA).

Partant, l'on ne saurait qualifier de "décisions sur réclamation", les prononcés de l'autorité inférieure du 26 novembre 2013. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

Toutefois, les deux décisions en cause, qui représentent indéniablement des décisions au sens de l'art. 5 PA, sont motivées en détail. Attendu que le recourant les a déférées directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'il a accepté, au moins implicitement, d'avoir été privé d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'il consent à ce que son recours soit traité comme un recours "*omisso medio*", par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 1.2; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2; A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3, confirmé par l'ATF 140 II 202 consid. 6.3.5). Le Tribunal de céans est donc compétent pour connaître du présent litige.

1.3 Cela étant, le mémoire de recours du 10 janvier 2014 a été déposé en temps utile par le destinataire des deux décisions attaquées, ici légitimé à recourir (cf. art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte qu'il est recevable et doit donc être examiné sur le fond.

2.
Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd. 2013, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd. 2010, ch. 1758 ss).

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et 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, 3e éd., 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 122 V 157 consid. 1a; 121 V 204 consid. 6c; ATAF 2007/27 consid. 3.3).

3.
La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

3.1 Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (cf. art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral [CF] du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA). En revanche, dans la mesure où la présente cause a trait aux périodes allant du 1er trimestre 2010 au 4ème trimestre 2010, la cause tombe matériellement sous le coup de la LTVA et de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201). Dans la mesure où les normes de la LTVA applicables en l'espèce reprennent pour l'essentiel celles de l'aLTVA, le Tribunal de céans citera ces dispositions en parallèle dans le cadre du présent arrêt, en signalant les éventuelles divergences.

3.2 Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (cf. art. 113 al. 3 LTVA; concernant "l'interprétation restrictive" de cette disposition cf. arrêts du TAF A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2; A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2; A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du TAF A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 1.2; A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du CF du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [ci-après : Message TVA; FF 2008 6521, p. 6394 s.]; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 1126 n. 157). En l'occurrence, la présente cause a

été initiée après l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

4.
Dans le cas d'espèce, le recourant conteste tout à la fois (i) le droit de l'AFC de procéder à une taxation par estimation (ii) la méthode d'estimation choisie et appliquée pour reconstituer la répartition du chiffre d'affaires entre les ventes à l'emporter et les prestations de la restauration des trois points de vente ici litigieux (l'aéroport de Q._____, U._____ et Z._____), (iii) et les résultats de ce calcul.

Dans ces circonstances, avant de statuer sur le fond du litige (cf. ci-après consid. 5), il convient de rappeler les règles concernant l'imposition des prestations de la restauration et des ventes à l'emporter "take away" (cf. ci-après consid. 4.1), celles relatives à l'auto-taxation (cf. ci-après consid. 4.2), celles relatives à la tenue de la comptabilité (cf. ci-après consid. 4.3) et enfin la problématique de la taxation par voie d'estimation (cf. ci-après consid. 4.4).

4.1
4.1.1 Sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant contre-prestation, pour autant que la loi ne l'exclue pas (cf. art. 18 al. 1 LTVA et art. 21 LTVA; art. 5 aLTVA et art. 18 aLTVA).

4.1.2 Dans le cas d'espèce, le taux de l'impôt ici applicable est normalement de 7.6% (cf. art. 25 al. 1 LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2010; art. 36 al. 3 aLTVA) et il est de 2.4% sur une série d'opérations, parmi lesquelles la livraison de produits comestibles et de boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques selon l'art. 36 al. 1 let. a ch. 2 aLTVA, respectivement de denrées alimentaires et d'additifs selon la loi fédérale du 9 octobre 1992 sur les denrées alimentaires et les objets usuels (LDAI, RS 817.0) selon l'art. 25 al. 2 let. a ch. 2 LTVA. En revanche, ce taux réduit ne s'applique pas aux produits comestibles et aux boissons, respectivement aux denrées alimentaires, remis dans le cadre de prestations de la restauration (cf. arrêt du TAF A-3603/2009 du 19 mars 2011 consid. 6.1.1).

4.1.3 La remise de ces produits est considérée comme *une prestation de restauration* lorsque l'assujetti les prépare ou les sert chez des clients ou lorsqu'il tient à la disposition de tiers des installations particulières pour leur consommation sur place. Lorsque ces produits sont destinés à *être*

emportés ("take away"), le taux réduit est applicable à condition que, d'une part, le client emporte avec lui ces produits – et donc qu'il ne les consomme pas à l'intérieur de l'établissement du fournisseur – et que, d'autre part, le fournisseur de prestations ait pris des mesures appropriées d'ordre organisationnel permettant de les enregistrer séparément (cf. art. 36 al. 1 let. a ch. 2 aLTVA; art. 25 al. 3 LTVA; ATF 123 II 16 consid. 6e et 6f; arrêt du TAF A-3603/2009 du 19 mars 2011 consid. 6.1.1 avec renvois; cf. également Brochure n° 08 "Hôtellerie et restauration", valable du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2009, ch. 1.3.2.1 [ci-après : Brochure n° 08]; Info TVA 08 concernant le secteur Hôtellerie et restauration, valable des le 1er janvier 2010, ch. 1.3 [ci-après : Info TVA 08]). Dès lors, les entreprises qui réalisent à la fois des prestations de restauration et des ventes de produits comestibles et de boissons non alcoolisées, voire de denrées alimentaires, destinées à être emportées doivent prendre des mesures d'ordre organisationnel pour enregistrer séparément les chiffres d'affaires résultant de ces deux types d'activités (cf. arrêt du TF 2C_175/2012 du 4 octobre 2012 consid. 4.3; Brochure n° 08, ch. 1.3.2.2; Info TVA 08, ch. 1.3.5; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 643 n. 200; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, la taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p. 213).

4.1.4 Cela étant, comme mesures appropriées d'ordre organisationnel, les instructions de l'AFC prévoient que si les prestations de la restauration et la vente à l'emporter sont enregistrées sur une même caisse, celle-ci doit être programmée de façon adéquate (p. ex. caisse enregistreuse ou caisse avec rubriques séparées). Les tickets de caisse et les coupons qu'elle imprime doivent en outre contenir les informations complémentaires suivantes : l'article ou, au moins, le groupe de marchandises (p. ex. eaux minérales), ainsi que leur prix et le taux d'impôt déterminant pour chaque article ou chaque groupe d'articles. Si les taux d'impôt sont indiqués sous forme codée, les codes peuvent être explicités par une légende. Si le prestataire ne dispose pas d'une telle caisse, il peut saisir les prestations de la restauration d'une part et la vente à l'emporter de l'autre, sur des caisses séparées. Les deux caisses doivent toutefois pouvoir imprimer des tickets de caisse affichant les informations susmentionnées (cf. Brochure n° 08, ch. 1.3.2.2; Info TVA 08, ch. 1.3.2).

4.1.5 Selon l'art. 56 OTVA, l'établissement d'une pièce justificative qui permet de distinguer entre la fourniture d'une prestation de la restauration et une livraison ou une vente à l'emporter constitue par exemple une mesure appropriée d'ordre organisationnel au sens de l'art. 25 al. 3 LTVA (cf. aussi Info TVA 08, ch. 1.3.2).

4.1.6 Cette pratique fiscale de l'AFC, dans la mesure où elle concerne la présente affaire, a été confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral qui a reconnu sa conformité avec le droit ici applicable (cf. arrêt du TF 2C_175/2012 du 4 octobre 2012 consid. 3.2.2 et 3.2.3). Par ailleurs, du moment que l'art. 56 OTVA ne fait que reprendre ce qui a été établi par la pratique fiscale de l'AFC et confirmé par la jurisprudence du Tribunal fédéral, le Tribunal de céans ne voit aucune raison de s'en écarter.

4.2 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation. Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable (cf. art. 46 aLTVA), respectivement la créance fiscale (cf. art. 71 al. 1 LTVA) à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci 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. 86 al. 1 LTVA; ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.1; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1 avec renvois). Autrement dit, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 838 n. 144 ss). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (cf. arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7.1). La TVA demeure perçue sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation, 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; Message TVA [FF 2008 6277]).

Il n'en reste pas moins que l'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du TF 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.1; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1 avec renvois).

4.3

4.3.1 Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité (cf. à ce sujet, arrêts du TF 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.1; 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.2.1; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1). Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour

la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.5.1). L'art. 70 al. 1 LTVA reprend en substance le même principe (cf. à ce sujet, arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.3).

4.3.2 Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA et l'art. 70 al. 1 LTVA, l'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales sur la manière dont les livres comptables doivent être tenus, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001 et des Instructions 2008 sous l'aLTVA, de même que de l'Info TVA 16 "Comptabilité et facturation" sous la LTVA (cf. Instructions 2001 ch. 881 ss; Instructions 2008 ch. 881 ss; Info TVA 16). En substance, chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base des pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice, et vice versa (cf. Instructions 2001 ch. 890; Instructions 2008 ch. 890; Info TVA 16 ch. 1.5; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.2.2; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2 avec renvois). Une comptabilité qui n'est pas tenue correctement ainsi que l'absence de comptes annuels, de documents et de justificatifs peuvent, notamment en cas de contrôle fiscal, avoir des répercussions défavorables, notamment lors de contrôles fiscaux, et peuvent entraîner une détermination par approximation de la TVA par l'AFC (cf. Instructions 2001 ch. 892; Info TVA 16 ch. 1.4; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.2.2 et 5.2.3; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2 avec renvois). À cet égard, il convient de rappeler que les entreprises réalisant à la fois des prestations de la restauration et des ventes à l'emporter (soumises à des taux d'impôt différents), doivent prendre des mesures appropriées d'ordre organisationnel pour enregistrer séparément les chiffres d'affaires résultant de ces deux types d'activités et en permettre ainsi la distinction du point de vue comptable (cf. consid. 4.1.4 ci-avant).

4.3.3 Conformément à l'art. 58 al. 2 aLTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. Il est également précisé que lorsque, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les pièces précitées n’est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription (cf. art. 58 al. 2 *in fine* aLTVA; cf. également Instructions 2001 ch. 943 ss). Sous le nouveau droit, l'art. 70 al. 2 LTVA impose désormais à l'assujetti de

conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à la prescription absolue de la créance fiscale, les art. 957 et 962 CO étant applicables (arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 014 consid. 5.2.4; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.5).

4.4

4.4.1 Aux termes de l'art. 60 aLTVA et de l'art. 79 al. 1 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. 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-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.1; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.1 avec renvois). Cela étant, le nouveau droit prévoit désormais que la créance fiscale est établie par une notification d'estimation (cf. art. 79 al. 2 LTVA).

En particulier, une telle 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. entre autres, ATF 105 Ib 181 consid. 4a; arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3; 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.2; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2 avec renvois). Ainsi, la taxation par estimation est 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 que sur la base des documents comptables à disposition, il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme (cf. arrêt du TF 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.2; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2 avec renvois). En outre, une estimation intervient 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 vraisemblables les circonstances particulières à l'origine de cette diffé-

rence (cf. arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.2; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2 avec renvois).

4.4.2 Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue à procéder à une semblable 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 inexistants, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt (cf. arrêts du TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1; 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.3; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.3 avec renvois). Autrement dit, la violation des devoirs de procédure ne doit pas profiter à l'assujetti. Ces principes valent de manière inchangée sous le nouveau droit (cf. arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.3; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.3 et renvois).

4.4.3 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 aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1; 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.4; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4 avec renvois). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente (*méthodes reconstructives*) et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (*méthode des chiffres d'expérience ou des chiffres expérimentaux*; cf. arrêt du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.4; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4 avec renvois). 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. p. ex. arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2).

4.4.4 Parmi les méthodes d'estimation dites reconstructives, la *méthode par extrapolation* ("*Umlage*") consiste à établir le chiffre d'affaires 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 contrôlée. Cette méthode est admissible pour autant que les défauts constatés et les circonstances déterminantes prévalant pour la courte période contrôlée se retrouvent également au cours des périodes sujettes à extrapolation, de sorte que le résultat obtenu apparaît vraiment représentatif (cf. arrêts du TAF A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2 avec renvois; A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 878 n. 269). Par circonstances déterminantes on entend notamment la marche des affaires et la politique de l'entreprise (cf. arrêt du TF du 12 novembre 1998, publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 68 652 consid. 6d; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 878 n. 269). Cela étant, un faisceau d'indices, selon lesquels les circonstances déterminantes étaient les mêmes durant les périodes sujettes à extrapolation et durant la période contrôlée, peut suffire (cf. arrêts du TAF A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2 avec renvois; A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4). Or, plus grand est l'écart entre les données réelles ou plausibles et la période sur laquelle elles sont reportées, plus l'examen de similitude par l'inspecteur entre la période contrôlée et la période reportée doit être approfondi et contrôlable par les autorités judiciaires. Une extrapolation n'est pas admissible sans qu'un tel examen n'ait été fait par l'administration, au moins par un sérieux pointage (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 878 n. 269).

4.4.5 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 tel.

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-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6 avec renvois). 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 appartient à l'AFC. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. consid. 2 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 (cf. arrêts du

TAF A-1331/2014 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6 avec renvois). Toutefois, de jurisprudence constante, le Tribunal se doit de contrôler si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (cf. arrêt du TF 2C_370/2013 du 19 juillet 2014 consid. 1.4.2; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7; A-4876/2012 du 11 mars 2013 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, le Tribunal de céans faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3; 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2; arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6 avec renvois).

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 TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6 avec renvois). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation, vu qu'il a lui-même violé son devoir d'auto-taxation (cf. arrêt du TF 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (cf. arrêts du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.7; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6 avec renvois).

5.
En l'espèce, il convient donc de procéder en *trois étapes* (cf. consid. 4.4.5 ci-avant).Tout d'abord, il y aura lieu d'examiner les conditions de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 5.1 ci-après), puis de déterminer si l'AFC a procédé correctement à l'estimation en elle-même en analysant la méthode utilisée par l'AFC (cf. consid. 5.2 ci-après) et enfin de voir dans quelle mesure le recourant parvient à démontrer le caractère inexact de l'estimation opérée par l'AFC (cf. consid. 5.3 ci-après).

5.1 Il convient tout d'abord de vérifier si les conditions d'une taxation par voie d'estimation sont réalisées (*première étape*).

5.1.1 En préambule, il sied de rappeler que l'objet du présent litige concerne la reprise fiscale opérée sur trois points de vente (l'aéroport de Q._____, Z._____ et U._____), tous administrés à partir de la société "B._____", cheffe du groupe TVA. Par conséquent, leurs chiffres d'affaires provenant de la vente à l'emporter et de prestations de la restauration figurent entièrement dans la comptabilité de cette société. En substance, l'AFC reproche au recourant une tenue de la comptabilité présentant d'importantes lacunes pour l'ensemble de la période contrôlée, soit du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2010.

5.1.2 L'AFC indique que du point de vue organisationnel tout les points de ventes sont dotés de caisses enregistreuses paramétrées par défaut avec le taux réduit. Dès lors, en cas de consommation sur place, le vendeur doit appuyer sur une touche supplémentaire pour sélectionner le taux normal. Si aucune manipulation de la part du vendeur n'est effectuée, les ventes sont nécessairement et automatiquement facturées au taux réduit. Or, lors de fortes affluences, les vendeurs n'auraient ni le temps ni le souci de demander à chaque client s'il désire consommer sur place ou emporter la marchandise. Ils renonceraient dès lors à facturer toute une série de prestations au taux normal, alors même qu'elles seraient consommées sur place. Ceci conduirait à une déclaration des chiffres d'affaires y relatifs au taux réduit, car les chiffres d'affaires sont comptabilisés et déclarés par taux d'impôt à partir des données ressortant des caisses enregistreuses.

5.1.3 Le Tribunal de céans partage l'avis de l'AFC, selon lequel la comptabilité du recourant ne reflète pas la TVA due sur les chiffres d'affaires réalisés par le biais de prestations de la restauration (donc au taux normal). Les lacunes dont il est question ne concernent dès lors pas la comptabilisation des chiffres d'affaires dont il est question (ils ont bien été intégrés en comptabilité), mais celle de la TVA qui était due sur ces chiffres d'affaires : en effet, le recourant n'a pas facturé la TVA au taux normal, mais au taux réduit, sur une série de mets et boissons qui ont été consommés sur place. Par voie de conséquence, si l'on s'en tient à ses documents comptables qui ne cernent pas avec exactitude la situation économique de l'entreprise, il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme, ce qui rend une taxation par estimation inéluctable.

5.1.4 Certes, le recourant a pris des mesures organisationnelles, en ce sens que les caisses enregistreuses, paramétrées par défaut avec le taux réduit, comportent une touche spéciale destinée à sélectionner le taux normal lorsque les mets et les boissons sont consommés sur place.

Toutefois, le recourant ne peut guère prétendre avoir fait usage de cet outil correctement. Différents éléments enlèvent toute crédibilité à cette hypothèse.

5.1.5 *En premier lieu*, la répartition des chiffres d'affaires entre la part consommée sur place et celle emportée par les clients apparaît irréaliste.

S'agissant du point de vente de l'aéroport de Q._____, ainsi que cela ressort du rapport de révision, la quasi-totalité (99%) de toute une série de boissons et de mets (sandwichs, produits snacking, salades, tarteries, eaux minérales et eaux aromatisées) a été facturée au taux réduit. D'un autre côté, la quasi-totalité (99,7%) des boissons à base de café, de chocolat, lactées et à base de thé a été facturée au taux normal. Or, il apparaît peu probable que – dans le premier cas – ces denrées aient été quasiment toutes emportées et – dans le second cas – quasiment toutes consommées sur place.

Par ailleurs, s'agissant du point de vente du Z._____, la part imposable au taux normal des ventes de certains produits s'est élevée – lors du contrôle sur place annoncé à l'avance de juillet 2012 – au double, voire au triple de la part imposable au taux normal résultant de la comptabilité de 2009.

Enfin, concernant le point de vente de U._____, celui-ci a été fermé en juin 2008. A l'époque de son ouverture, il ne disposait ni de chaises, ni de tables, mais uniquement d'un comptoir. La surface de vente était d'environ 25 m^2. Ce point de vente proposait ainsi des boissons (essentiellement des cafés) à consommer au comptoir, debout. Il arrivait que les clients consomment par exemple une viennoiserie, mais – selon les indications du recourant – le lieu n'était pas équipé pour la consommation sur place. Cela dit, l'AFC a retenu que, en janvier 2008, l'intégralité des ventes de viennoiseries, tartes et desserts avait été facturée au taux réduit (à l'exception d'un croissant sur les 1212 vendus et 1 escargot sur les 311 vendus), alors qu'il a été vendu 395 cafés et 103 boissons au chocolat au taux normal. Si l'on s'en tient à ces chiffres, il faudrait constater que les centaines de personnes qui ont consommé café/boissons au chocolat sur place ont mangé en tout et pour tout un croissant et un escargot, ce qui n'apparaît guère crédible. La véracité des informations résultant de la comptabilité du recourant est ainsi sujette à caution.

Certes, le recourant prétend que ces statistiques s'expliquent par le concept de son enseigne, basé sur le principe de la consommation à

l'emporter. Toutefois, ceci n'explique pas pour quelle raison des mets et boissons qui sont généralement associés (p. ex. café et viennoiserie) se retrouvent, chez le recourant dissociés, en ce sens que les uns sont systématiquement consommés sur place et les autres systématiquement vendus à l'emporter. La marge d'erreur que le recourant concède ne justifie pas non plus les chiffres précités. Ses explications ne sont dès lors pas convaincantes.

5.1.6 *En deuxième lieu*, il existe une directive interne à l'entreprise du 18 mai 2009 qui démontre que le recourant avait conscience du problème lié à la programmation par défaut des caisses enregistreuses au taux réduit et de l'indifférenciation qu'elle générait entre les prestations de la restauration et les ventes à l'emporter.

5.1.7 *En troisième lieu*, l'AFC a effectué un contrôle des tickets des points de vente de T._____, du Z._____, du W._____, de la V._____ et de Y._____ en sélectionnant comme date de contrôle le 25 mars 2010. Or, il s'est avéré que 30 tickets comportaient des anomalies. Certes, ce contrôle n'a pas été effectué pour le point de vente de l'aéroport de Q._____, par manque de temps des inspecteurs. Toutefois, le Tribunal ne voit pas – et le recourant ne l'explique guère – pourquoi le point de vente de l'aéroport de Q._____ se distinguerait de ceux précités. En d'autres termes, il n'apparaît pas vraisemblable que les vendeurs de ce point de vente soient plus zélés ou mieux formés que ceux des autres points de vente contrôlés. Si l'on y ajoute les difficultés rencontrées par les inspecteurs de l'AFC lors du contrôle et dont il y a lieu de tenir compte à tout le moins dans le cadre de l'appréciation des preuves, le recourant saurait difficilement se plaindre – d'ailleurs ne le fait-il pas – du fait que le contrôle aurait dû être plus large. Il sied en effet de relever, à l'instar de l'AFC, que les journaux des transactions de caisses demandés par courrier du 8 juin 2012 (cf. acte 2 du dossier de l'AFC) n'ont été portés à la connaissance des inspecteurs qu'une heure avant la fin du dit contrôle, soit le 10 août 2012, après que ces derniers aient insisté pour en obtenir l'accès et seulement pour les dates sélectionnées relatives à l'année 2010 (non pour celles relatives à l'année 2008, comme requis). En sus, il doit être relevé qu'aucune impression sur place des tickets de caisse n'a été possible, car le système informatique ne le permettait pas. De même, ces informations n'étaient pas disponibles lors de la première partie du contrôle, car elles n'étaient pas consultables à l'écran.

5.1.8 *En quatrième lieu*, en vue des contrôles annoncés par courrier du 15 juin 2012 (cf. acte 3 du dossier de l'AFC) et effectués en juillet 2012 auprès de tous les points de vente (à l'exception de celui de U._____, fermé en juin 2008), les inspecteurs ont demandé au recourant de récolter durant tout le mois de juillet l'ensemble des tickets laissés par ses clients sur les plateaux servant à débarrasser les consommations des places assises. Or, seul un échantillon de tickets a été récolté par le recourant, le 12 juillet 2012 (cf. acte 5 du dossier de l'AFC). Sur la base de cet échantillonnage de tickets (20 pièces au total), il s'avère que dans près de la moitié des cas, les mets et boissons avaient été facturés au taux réduit, alors qu'il s'agissait de prestations consommées sur place (puisque les tickets se trouvaient sur les plateaux destinés à la consommation sur place). Dans ces conditions, le Tribunal de céans ne peut que partager l'appréciation de l'AFC, selon laquelle le paramétrage des caisses enregistreuses a conduit à des erreurs de facturation importantes et à une répartition incorrecte – en comptabilité – entre les prestations imposables au taux réduit et au taux normal, ce qui justifie une taxation par estimation. Quant au caractère représentatif de l'échantillonnage de tickets, le recourant saurait difficilement le remettre en cause, puisqu'il lui appartenait – selon les instructions données par l'AFC – de recueillir les tickets laissés sur les plateaux durant un mois et qu'il a délibérément limité sa récolte à une journée. Il ne saurait tirer aucun avantage des entraves qu'il a posées au bon déroulement du contrôle fiscal. En définitive l'AFC a considéré que la répartition des chiffres d'affaires n'était pas plausible pour ce point de vente. Quant à la question de savoir si le manque de coopération du recourant peut, à lui seul, justifier une taxation par estimation, elle peut demeurer ouverte.

5.1.9 Ce ne sont d'ailleurs pas les seules lacunes qui peuvent être reprochées au recourant. Pour les employés de l'aéroport de Q._____ bénéficiant d'un rabais, une touche spéciale est prévue sur les caisses enregistreuses et l'entier du chiffre d'affaires est imposé au taux réduit, alors même qu'il est potentiellement consommé sur place (et devrait être imposé au taux normal). Certes, d'après le recourant, les employés de l'aéroport auraient des temps de pause extrêmement courts, de sorte qu'ils n'auraient "*en général pas le temps de s'assoir pour consommer*". Cette affirmation n'est toutefois aucunement étayée et le Tribunal de céans ne saurait lui accorder un quelconque crédit.

Il apparaît ainsi qu'une partie du chiffre d'affaires a été facturée au taux réduit au lieu du taux normal. D'ailleurs, une série de tickets récoltés auprès du point de vente de l'aéroport de Q._____ le 12 juillet 2012 sur

les plateaux-repas, mentionnent le taux réduit alors qu'il s'agissait de mets et boissons consommés sur place. Ceci se retranscrit par une comptabilité erronée et une déclaration de la TVA tout aussi incorrecte.

5.1.10 Cela étant, le Tribunal de céans considère que, dans de telles circonstances, l'AFC n'était pas en mesure de vérifier de manière sûre la répartition des chiffres d'affaires réellement réalisés par le recourant entre le taux réduit et le taux normal, de sorte qu'une taxation par estimation apparaît effectivement justifiée sur son principe (cf. aussi arrêt du TF 2C_175/2012 du 4 octobre 2012 consid. 4.2 s.).

5.2 Il sied, dans *une deuxième étape*, de vérifier si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFC.

5.2.1 Afin d'estimer la répartition réelle du chiffre d'affaires du recourant entre les prestations de la restauration et les ventes de mets et boissons à l'emporter, s'agissant de la période contrôlée (du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2010) l'AFC a procédé de la manière suivante. Elle a traité individuellement chaque point de vente, ceci afin de tenir compte le plus possible de leurs spécificités. S'agissant de la méthode, l'AFC en a appliqué deux, à savoir (a) principalement *la méthode reconstructive*, en procédant à une extrapolation des résultats (répartition entre ventes au taux réduit et au taux normal) obtenus sur la base du contrôle détaillé du mois de juillet 2012 sur la période contrôlée et (b) dans certains cas, relevant de l'aLTVA, *la simplification forfaitaire* mentionnée au ch. 1.5.2 de la Brochure n° 08 "Hôtellerie et Restauration", valable du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2009, prévoyant une imposition du chiffre d'affaires à raison de 50% au taux normal et 50% au taux réduit.

Au premier abord, considérant que le Tribunal de céans doit faire preuve de retenue s'agissant du choix de la méthode d'estimation par l'AFC (cf. consid. 4.4.5 ci-avant), rien n'indique que ces méthodes soient inadéquates. Cela dit, il sied encore d'examiner pour chaque point de vente litigieux (l'aéroport de Q._____, Z._____ et U._____) si l'application de ces méthodes conduit à une évaluation du chiffre d'affaires proche de la réalité économique de l'entreprise.

5.2.2 Pour le *point de vente de l'aéroport de Q.*_____, l'AFC a effectué une distinction entre la période allant de janvier 2007 à fin juillet 2009 et celle allant d'août 2009 à décembre 2010, pour tenir compte de l'agrandissement du point de vente. En effet, l'AFC a constaté – sans être contredite sur ce point par le recourant – qu'une rénovation était interve-

nue en juillet 2009, avec un redimensionnement du point de vente lequel avait – depuis lors – disposé de 250 m^2 de surface. Elle a en outre noté que le point de vente se situait au premier étage de l'aéroport, juste avant le contrôle de police (métaux et passeport) permettant d'accéder à la zone de transit et aux portes d'embarquement. La terrasse – ouverte début août 2010 – ne se trouvait pas à proximité du point de vente, mais à l'autre bout du hall du premier étage. Cela étant, le Tribunal de céans relève ce qui suit.

5.2.2.1 S'agissant de la période précédant l'agrandissement – soit de janvier 2007 à fin juillet 2009 – l'AFC a indiqué que l'activité de ce point de vente était celle d'un snack dont l'ensemble des produits peut être consommé de manière nomade ou sur place. N'ayant pas d'autres informations à disposition pour effectuer la correction des irrégularités constatées pour cette période, l'AFC a procédé à une répartition du chiffre d'affaires à l'aide du forfait 50/50 (soit 50% au taux normal, 50% au taux réduit), tel qu'il était prévu au ch. 1.5.2 de la Brochure n° 08 "Hôtellerie et restauration" (valable jusqu'au 31 décembre 2009).

En soi, cette méthode ne prête pas le flanc à la critique. En effet, l'AFC peut utiliser des simplifications et des forfaits, qu'elle-même a établis conformément à l'art. 58 al. 3 aLTVA et à l'art. 80 LTVA, dans le cadre de l'estimation (cf. arrêts du TAF A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 2.3.3; A-1425/2006 et A-1426/2006 du 6 novembre 2008 consid. 5.4). Or, dans le cas d'espèce c'est justement le forfait 50/50 découlant de sa pratique en matière de répartition du chiffre d'affaires entre les prestations de la restauration et les ventes à l'emporter que l'AFC a appliqué (cf. Brochure n° 08, ch. 1.5.2). En outre, l'AFC a parfaitement motivé le choix de cette méthode, que le Tribunal de céans ne revoit qu'avec retenue.

5.2.2.2 Pour la période postérieure à l'agrandissement – soit d'août 2009 à décembre 2010 (17 mois) – l'AFC a appliqué aux chiffres d'affaires du recourant la même répartition que celle constatée lors du contrôle sur place en juillet 2012 (soit 76% des ventes imposées au taux normal et 24% au taux réduit). Selon l'AFC, ce pourcentage – qui ressort d'un contrôle annoncé à l'avance, lors duquel le recourant a vraisemblablement pris garde de facturer correctement la TVA (suivant que les prestations étaient consommées sur place ou à l'emporter) – est correct, malgré les quelques anomalies encore constatées dans la facturation.

Certes, les données qui sont extrapolées résultent d'un seul mois, à savoir celui de juillet 2012. Selon l'AFC toutefois, la sélection, pour les

besoins de l'extrapolation, du mois de juillet 2012 devrait profiter au recourant, puisqu'il s'agit d'une période de vacances durant laquelle les consommateurs ont plus tendance à emporter leur consommation que de la consommer sur place. Ce choix a donc dûment été justifié. En outre, l'AFC considère que la comparaison des moyennes annuelles annoncées par le recourant (34% en 2007, 36% en 2008, 48% en 2009, 53% en 2010 et 46% en 2011) avec les moyennes mensuelles des mois de juillet (36% en 2007, 34% en 2008, 61% en 2009, 55% en 2010 et 46% en 2011) de la période contrôlée fait ressortir un fort lien entre ces données (coefficient de corrélation entre les deux de 0.89). Pour le Tribunal de céans, il n'y a pas lieu d'en disconvenir : les données du mois de juillet 2012 ne sont pas dépourvues du caractère représentatif qui est exigé.

Certes encore, pour que les données relatives à un mois puissent être extrapolées sur une période plus longue, encore faut-il que les mêmes circonstances existent pendant toute la durée de cette période. Toutefois, l'autorité inférieure soutient avoir procédé à ce contrôle et être parvenue à la conclusion selon laquelle tant la politique de l'entreprise que la marche des affaires du recourant entre 2009 et 2012 sont restées en substance les mêmes (en particulier : vente de produits consommables sur place ou à l'emporter, répartition entre solide et liquide stable, chiffres d'affaires réalisés stables). Toujours selon l'AFC, l'application du résultat obtenu pendant le mois de juillet 2012 à une période de 18 mois (*recte* 17 mois, de août 2009 à juillet 2010) se concevrait, au regard de la jurisprudence. Le Tribunal de céans en convient : suivant les circonstances, le résultat d'une période de quelques mois peut être extrapolé à plusieurs années, voire à toute la période contrôlée (cf. en particulier arrêt du TF du 12 novembre 1998, in: Archives 68 652 consid. 6b et 6c; par ailleurs arrêts du TAF A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2 avec renvois; A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4 avec renvois; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 878 n. 269; en outre consid. 4.4.4 ci-avant). Le Tribunal fédéral a par exemple reconnu dans un cas particulier la validité de l'extrapolation des résultats de 3 mois de contrôle sur une période de 6 ans, au motif que la situation déterminante était restée la même pendant toutes les années en question (cf. arrêt du TF du 12 novembre 1998 in: Archives 68 652 consid. 6b et 6c). De son côté, dans un autre cas le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de reconnaître la validité de l'extrapolation des résultats d'un seul mois de contrôle sur une période de 5 ans ½, pour des motifs analogues (cf. arrêt du TAF A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 4.2.2). Or, il ne faut pas oublier que c'est selon les circonstances concrètes de chaque cas d'espèce que la validité d'une extrapolation doit être évaluée, raison pour laquelle le

rapport existant entre la période contrôlée et celle sujette à extrapolation peut varier de cas en cas et ne peut donc pas être ici généralisé. En d'autres termes, la brièveté de la période contrôlée ne saurait dans l'abstrait constituer un obstacle à toute extrapolation. Cela étant précisé, il importe surtout qu'un examen sérieux de similitude ait été diligenté, ce qui est le cas ici, l'AFC ayant dûment examiné si le mois de juillet 2012 pouvait servir de base à une moyenne annuelle et même pluriannuelle. Ses explications étant à cet égard convaincantes, le Tribunal de céans n'a pas de raison de les remettre en cause.

Il s'avère ainsi que l'AFC a dûment justifié le choix de sa méthode d'estimation et que celle-ci ne saurait être qualifiée d'inadéquate, compte tenu de la retenue dont le Tribunal de céans doit faire preuve dans le cadre de son appréciation.

5.2.3 Pour le *point de vente du Z._____,* l'AFC a indiqué que celui-ci se situe à l'intérieur du centre commercial O._____, à proximité de surfaces de restauration assise, dont notamment un "sushi" et un bar à tapas. Il est principalement destiné à la consommation à l'emporter. La surface du point de vente est de 58 m^2. Il dispose d'un seul comptoir avec 10 chaises. Les inspecteurs ont constaté que des places communes destinées à la consommation se situent à proximité du point de vente. Elles peuvent être également utilisées par les clients. De plus, le point de vente se situe à proximité des quais du P._____ et de la place du Z._____(ce qui, d'après l'AFC, favoriserait les ventes à l'emporter à la belle saison).

Pour reconstituer la répartition entre les ventes imposables au taux normal et celles au taux réduit de la période sous revue dans ce point de vente, l'AFC a procédé par extrapolation : elle a appliqué aux chiffres d'affaires réalisés entre 2007 et 2010 (soit 48 mois) les mêmes pourcentages que ceux relevés pour le mois de juillet 2012 (soit 28% au taux normal, 72% au taux réduit). Or – comme le Tribunal de céans vient de le préciser pour le point de vente de l'aéroport de Q._____ – suivant les circonstances particulières de chaque cas d'espèce, le résultat d'une période de quelques mois peut être extrapolé à plusieurs années, voire à toute la période contrôlée (cf. consid. 5.2.2.2 ci-avant).

Certes, les données qui sont ici extrapolées résultent d'un seul mois – à savoir celui de juillet 2012 – et ils ont été appliqués à 48 mois, mais ce choix a dûment été justifié par l'autorité inferieure. Le pourcentage du mois de juillet 2012 est le pourcentage le plus haut de la période

contrôlée. Cela dit, il n'en est pour autant improbable, puisqu'il s'élève à 24.8% et qu'un pourcentage de chiffre d'affaires imposables au taux normal supérieur à 20% a été constaté au moins onze fois et ce sur toute la période considérée. Ce résultat apparaît aux yeux de l'AFC comme la conséquence logique du fait d'avoir annoncé un contrôle de la répartition à l'avance, ce qui est tout a fait probable, si l'on songe que au cours d'un contrôle fiscal, le recourant a naturellement pu être incité à vérifier correctement ses chiffres d'affaires. Par ailleurs, l'AFC a procédé à une comparaison des moyennes annuelles annoncées par le recourant dans son recours au ch. 70 (18.4% en 2007, 16.5% en 2008, 15.2% en 2009, 15.5% en 2010 et 18.5% en 2011) avec les moyennes mensuelles des mois de juillet (17.8% en 2007, 13.6% en 2008, 14.9% en 2009, 14.8% en 2010 et 19.4% en 2011) de la période contrôlée, ce qui a fait ressortir un fort lien entre ces données (coefficient de corrélation entre les deux de 0.85). À cela s'ajoute qu'aucun élément du dossier n'incite le Tribunal de céans à retenir que la politique de l'entreprise et la marche des affaires du recourant entre 2007 et 2012 auraient changé. D'ailleurs, le recourant n'indique rien qui puisse mettre en doute cette conclusion. Pour le Tribu nal de céans, il n'y a pas lieu d'en disconvenir : les données du mois de juillet 2012 ne sont pas dépourvues du caractère représentatif qui est exigé, raison pour laquelle l'extrapolation sur 48 mois apparait ici comme appropriée, dans ces circonstances particulières qui caractérisent le cas d'espèce.

Il s'avère ainsi encore une fois que l'AFC a dûment justifié le choix de sa méthode d'estimation et que celle-ci ne saurait être qualifiée d'inadéquate, compte tenu de la retenue dont le Tribunal de céans doit faire preuve dans le cadre de son appréciation.

5.2.4 Pour le *point de vente de U._____,* l'AFC a relevé que celui-ci avait cessé son activité en juin 2008.

Ne pouvant de ce fait utiliser les données issues d'un contrôle relatif à une période ultérieure (comme pour les autres points de vente), l'AFC a opté pour une méthode forfaitaire : elle a donc procédé à la répartition du chiffre d'affaires à l'aide du forfait 50/50 (soit 50% au taux normal, 50% au taux réduit) prévu sous le ch. 1.5.2 de la Brochure n° 08 "Hôtellerie et restauration".

Le choix de cette méthode, tout comme pour le point de vente de l'aéroport de Q._____ (cf. consid. 5.2.2.1 ci-avant), dûment motivé, peut ainsi être approuvé.

5.3 Il appartient enfin au Tribunal de céans de voir dans quelle mesure le recourant parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFC (*troisième étape*).

5.3.1 Le recourant fait valoir qu'une enseigne telle que le "N._____" doit être traitée différemment d'une boulangerie tea-room traditionnelle, en ce sens que – s'agissant d'un concept novateur – il est tout à fait logique d'y trouver une prédominance de ventes à l'emporter. Cela étant, la référence à la logique ne saurait suffire à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation de l'AFC. S'agissant du point de vente du Z._____, l'AFC a retenu – sur la base des données de juillet 2012 – une proportion de ventes à l'emporter équivalente à 72%, donc largement prédominantes. Certes, cette proportion est diamétralement inverse, s'agissant du point de vente de l'aéroport de Q._____ (76 % de consommations sur place, ce qui a servi de base à une extrapolation pour la période allant d'août 2009 à décembre 2010). Toutefois, ce chiffre ressort également des données recueillies sur place pour le mois de juillet 2012 et saurait donc difficilement être remis en cause en fonction d'une hypothétique logique de consommation qui n'a – dans les faits et selon toute évidence – pas été suivie. Certes, l'AFC a fait usage d'une méthode forfaitaire (50/50) pour le point de vente de U._____ ainsi que pour celui de l'aéroport de Q._____ (pour la période précédant sa transformation). Toutefois, encore faudrait-il que le recourant démontre pleinement que les résultats de cette méthode sont *manifestement* erronés, ce qui sera examiné ci-après au travers de ses autres arguments (dans la mesure où ils sont pertinents).

5.3.2 Le recourant considère que l'application du pourcentage d'un seul mois – en l'occurrence du mois de juillet 2012 – aux cinq dernières années, sans prendre en compte la réalité économique de chacun des points de vente et les conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (notamment les fortes fluctuations du chiffre d'affaires selon la saison concernée en rapport à la vente à l'emporter) serait complètement disproportionnée, voire arbitraire. Ce grief tombe à faux, puisque l'AFC a distingué non seulement les points de vente litigieux, mais au surplus les transformations dont ils avaient fait l'objet. Quant au recours aux données du mois de juillet 2012 pour les besoins de l'extrapolation, il a été motivé de manière convaincante par l'AFC.

5.3.3

5.3.3.1 En relation avec le *point de vente de l'aéroport de Q.*_____, le recourant fait valoir que le succès des vols low-cost a entraîné des

habitudes de consommation différentes et que la part des ventes à consommer sur place a augmenté au fil des années, par rapport aux ventes à l'emporter (cf. recours, p. 11 ch. 23). Si l'on suit ce raisonnement, il faudrait donc en déduire que la part de prestations facturées au taux normal en juillet 2012 (76%) est supérieure à celle qui l'a été durant les périodes précédentes. Le mois de juillet 2012 pourrait dès lors se trouver dépourvu de la représentativité voulue. Cependant, rien au dossier ne permet au Tribunal de céans d'aller dans cette direction. Les explications fournies par le recourant ressortent au domaine des hypothèses. Certes, le nombre de passagers a vraisemblablement augmenté au fil des années; toutefois rien ne permet d'affirmer que la consommation sur place aurait augmenté en conséquence et ne serait pas demeurée stable. Or, il sied de rappeler que la répartition entre le taux réduit et le taux normal du mois de juillet 2012 est le résultat d'un mois de contrôle de la part de l'AFC, pendant lequel les employés dudit point de vente ont reçu des instructions à suivre, de telle manière que la répartition qu'ils ont opérée – dans les factures – entre taux réduit et taux normal correspond vraisemblablement à la réalité. Cette répartition a été appliquée par l'AFC à la période qui a suivi l'agrandissement dudit point de vente (d'août 2009 à décembre 2010), en tenant ainsi compte de ses caractéristiques. Dans ces conditions, l'argument du recourant n'est pas propre à entamer la conviction du Tribunal, selon laquelle l'estimation a été faite correctement.

5.3.3.2 Toujours en relation avec ce point de vente, le recourant fait valoir que les consommations qui l'ont été sur la terrasse ouverte en 2010 représentaient des ventes à l'emporter (et non consommées sur place), dans la mesure où cette terrasse n'était pas la sienne mais celle de l'aéroport de Q._____ (cf. recours p. 11 ch. 23). A ce propos, le Tribunal de céans relève que selon la pratique fiscale de l'AFC une consommation sur place suppose l'existence d'installations particulières pour la consommation de produits comestibles et de boissons, notamment les tables et les autres aménagements prévus afin d'y déposer et de consommer lesdites produits. Or, le fait que ces installations et ces équipements appartiennent au prestataire ou, le cas échéant, à un tiers ne joue aucun rôle, comme il est sans importance que le client fasse usage ou non de ces installations ou encore qu'il y ait suffisamment ou pas assez d'installations et d'équipements particuliers permettant à tous les clients de consommer sur place (cf. Brochure n° 08, ch. 1.2.2; Info TVA 08, ch. 1.2.1). Cette pratique a été confirmée par le Tribunal fédéral, raison pour laquelle le Tribunal de céans n'a nulle raison de s'en distancer (cf. arrêts du TF 2C_175/2012 du 4 octobre 2012, consid. 2.3;

2C_662/2007 du 23 juillet 2008 consid. 2.1-2.3). Dans ces conditions, l'argument du recourant ne lui est d'aucun secours et doit être ici rejeté.

5.3.3.3 Au passage, il sied encore de relever que tous les tickets récoltés sur les plateaux lors du contrôle du 11 et 12 juillet 2012 ont été recueillis directement par le gérant de l'aéroport, comme il ressort clairement du dossier (cf. acte 5 du dossier de l'AFC), raison pour laquelle on ne saurait remettre en doute leur provenance et véracité. Dès lors, c'est à bon droit que l'AFC en a tenu compte dans l'évaluation de la crédibilité de la comptabilité du recourant et le calcul de la répartition du chiffre d'affaires.

5.3.3.4 Le recourant fait au surplus valoir que l'extension du point de vente de l'aéroport de Q._____ (250 m^2 dès août 2009) n'a pas influencé le chiffre d'affaires, ce qu'il serait intéressant de noter dans la mesure où le fait d'avoir plus de places assises n'a pas généré un chiffre d'affaires supplémentaire (cf. recours, p. 12 ch. 27). Cela étant, le recourant ne prétend pas que ces places assises supplémentaires n'étaient pas utilisées. Rien n'indique dès lors que, si le chiffre d'affaires du recourant n'a pas augmenté ensuite de cette transformation, la proportion existant entre ventes à l'emporter et ventes destinées à la consommation sur place soit demeurée identique. L'argument du recourant ne lui est dès lors d'aucune aide.

5.3.3.5 Le recourant explique encore qu'en réaction à l'accroissement de la concurrence entre snacks, restaurants et magasins de presse présents sur la plate-forme de départ de l'aéroport de Q._____, il a développé entre 2010 et 2012 de nouveaux assortiments de produits (salades, snacks salés, snacks sucrés) pour compenser la baisse des ventes de sandwichs et de boissons. La répartition des ventes entre produits solides et liquides aurait ainsi varié de manière substantielle entre 2008 et 2012 (de 50,52% en 2008 à 54,24% en 2012 pour les solides). Cela étant, si le recourant ne prouve pas simultanément que les solides font l'objet de *plus* de ventes à l'emporter, que ce qu'il en est des liquides, cet argument ne lui est d'aucun secours. Or, c'est précisément là que se pose le problème, en ce sens que le recourant n'a pas comptabilisé correctement les ventes à l'emporter par rapport à celles consommées sur place (ce qui a justifié le principe d'une taxation par estimation). Les ressources dont il dispose pour apporter cette preuve sont dès lors limitées. Aussi n'en fait-il pas la démonstration.

5.3.3.6 Le recourant tire encore argument du document remis aux employés en 2009 et destiné à leur rappeler les principes de facturation

de la TVA au taux réduit ou au taux normal. Selon le recourant, cette pièce aurait éventuellement incité les employés à modifier leur comportement et typer plus souvent les ventes au taux normal "par sécurité" (cf. recours, p. 15 ch. 36). Cela étant, ceci ressort au domaine des hypothèses.

5.3.4

5.3.4.1 S'agissant du *point de vente du Z._____*, le recourant relève que les places assises situées à proximité du point de vente peuvent – certes – être utilisées par les clients, mais n'appartiennent toutefois pas au recourant. Dès lors, lorsque les clients achètent des produits au point de vente du Z._____ et s'installent sur lesdites places assises, il s'agit de vente à l'emporter (cf. recours, p. 20).

5.3.4.2 Toujours pour ce point de vente, le recourant soutient en substance que la configuration des locaux ne se prête pas tellement à la consommation sur place (seules 10 places assises étant prévues), de sorte que l'essentiel des ventes s'effectue à l'emporter (cf. recours, p. 20). Ceci n'est pas nié par l'AFC. Cela étant, le recourant ne démontre pas en quoi l'estimation de l'AFC s'avérerait manifestement erronée. Certes, il produit des pourcentages de ventes au taux normal par mois et par année, pour la période allant de 2007 à 2012. Toutefois, ces chiffres sont apparemment tirés de sa comptabilité, laquelle n'est que le reflet de la facturation incorrecte des ventes (nombre de ventes ayant été facturées avec un taux réduit alors qu'elles auraient dû l'être au taux plein). Il n'est dès lors pas possible de considérer qu'elle restitue la réalité de la répartition de ses chiffres d'affaires (entre taux réduit et taux plein). L'argument contraire que soulève le recourant porte en définitive sur le principe-même de la taxation par estimation, que le Tribunal de céans a confirmé aux termes du consid. 5.1 ci-avant.

5.3.4.3 Quant à la variation des ventes en fonction du mois considéré, argument dont se saisit également le recourant sur la base des chiffres qu'il produit (cf. recours, p. 22), elle n'ôte pas au mois de juillet 2012 toute représentativité. Comme l'a relevé l'AFC, si l'on se fonde sur les moyennes annuelles déclarées par le recourant (18.4% en 2007, 16.5% en 2008, 15.2% en 2009, 15.5% en 2010 et 18.5% en 2011) [voir recours p. 22 ch. 70]; avec des chiffres légèrement différents, recours p. 23 ch. 74), il appert que celles-ci ne sont guère éloignées de celles des mois de juillet des années considérées (17.8% en 2007, 13.6% en 2008, 14.9% en 2009, 14.8% en 2010 et 19.4% en 2011). Les chiffres produits par le recourant démontrent ainsi que la moyenne du mois de juillet est

toujours proche de la moyenne annuelle. Partant, ce mois est suffisamment représentatif pour servir de fondement à l'estimation opérée par l'AFC.

Certes, le pourcentage de chiffre d'affaires imposable au taux normal de juillet 2012 est le plus haut de toute la période contrôlée. Cela étant, cet argument a déjà été soulevé par le recourant et écarté par l'autorité inférieure. A son instar, le Tribunal de céans relève que, si l'on se reporte aux chiffres fournis par le recourant lui-même (cf. recours, p. 22), le pourcentage de chiffre d'affaires imposable s'est élevé, en juin 2012, à 24.8% et un pourcentage supérieur à 20% se retrouve à onze reprises sur la période allant de janvier 2007 à juillet 2012. S'y ajoute le fait que ce pourcentage correspond à celui relevé lors du contrôle sur place et qu'il est raisonnable de penser que le recourant aura fait en sorte, lors de ce contrôle, de facturer correctement les prestations imposables au taux réduit et au taux normal, en fonction de leur consommation sur place ou à l'emporter. Dans ces conditions, le Tribunal de céans n'a pas de raison de remettre en cause la méthode adoptée par l'AFC pour reconstituer la répartition des chiffres d'affaires de ce point de vente. Certes, l'extrapolation est ici intervenue sur une période de 48 mois (de 2007 à 2010). Toutefois, il importe surtout que le mois de juillet 2012 – lequel a servi de base à l'extrapolation – soit suffisamment représentatif par rapport à la période en question (2007 à 2010). Plus précisément, il appartient au recourant de prouver que tel n'est manifestement pas le cas. Ayant échoué dans cette preuve, il doit s'accommoder des résultats de l'estimation.

5.3.5 Pour les points de vente *de l'aéroport de Q._____* et *du Z._____,* le recourant propose de prendre comme méthode alternative à celles appliquées par l'AFC la suivante : "[…] *calcul du pourcentage annuel de ventes au taux normal de janvier 2007 à juillet 2012 (i.e. chiffre d'affaires au taux normal par rapport au chiffre d'affaires total), en tenant également compte du pourcentage de juillet 2012* […]. *Sur cette base, détermination de la moyenne sur les 5 ans et 7 mois contrôlés* […]" (cf. recours, p. 17 ss et p. 23 ss). En appliquant le pourcentage obtenu au chiffre d'affaires réalisés pendant l'ensemble de la période contrôlée – de 49.78% pour l'aéroport de Q._____ et de 17.64% pour le Z._____ – la reprise fiscale résulterait de 51'304 francs (au lieu de fr. 189'572) pour l'aéroport de Q._____ et de 3'628 francs (au lieu de fr. 48'077) pour le Z._____.

Le Tribunal de céans relève – tout comme d'ailleurs l'AFC – que dans ces conditions, le recourant saurait difficilement s'en prendre à la méthode forfaitaire (50/50) que l'AFC a adoptée pour reconstituer la répartition des chiffres d'affaires du points de vente de l'aéroport de Q._____ (avant sa transformation). En effet, l'application de cette méthode aboutit à un résultat quasiment identique à celui auquel parvient le recourant (49,78%). Ceci permet de relativiser les autres facteurs dont se prévaut le recourant, s'agissant de la répartition des ventes au taux réduit et au taux plein entre 2007 et 2009. En effet, si les éléments en question – à savoir la réalisation d'un chiffre d'affaires plus important en 2007 entre juillet et décembre, l'augmentation du chiffre d'affaires entre 2007 et 2008, l'irrégularité des chiffres d'affaires de 2009 (cf. recours, p. 14) – ne tendent qu'à démontrer une différence de 0,22 en terme de pourcentages, la taxation n'est, de l'aveu même du recourant, pas *manifestement* erronée.

S'agissant du point de vente du Z._____, la technique préconisée par le recourant aboutirait à un résultat fort différent (voir son recours, p. 23 ch. 74) puisque la moyenne sur 5,58 années de vente au taux normal correspondrait à 17,64% (au lieu de 28%, moyenne relevée par l'AFC pour juillet 2012 et qui a servi de base à l'extrapolation). Toutefois, à nouveau, les chiffres sur lesquels se fonde l'AFC sont tirés de sa comptabilité dont les défauts ont déjà été suffisamment soulignés. Dans ces conditions, le recourant ne saurait démontrer – au moyen de cet instrument – le caractère manifestement erroné de l'estimation.

5.3.6 S'agissant enfin du *point de vente de U._____,* le recourant estime que, vu la configuration du magasin qui se prêtait mal à la consommation sur place (ne disposant pas d'un espace suffisant et étant dépourvu de chaises et de tables), en réalité les boissons vendues à taux normal auraient du l'être au taux réduit. Il s'agirait là d'une erreur manifeste de typage. Pour cette raison, le recourant considère que tout le calcul devrait être revu en appliquant le taux réduit à tout les produits vendus au taux normal. Il réclame donc une correction de l'imposition en sa faveur.

Le Tribunal ne saurait suivre la thèse du recourant. D'une part, comme le relève également l'AFC, les propos du recourant sont contradictoires. Il ne peut pas s'opposer à l'estimation en prétendant que sa comptabilité serait correcte (cf. recours, p. 6 : "[…] *Les chiffres tels qu'ils ressortent de la comptabilité sont dès lors corrects. Ainsi le typage pour chacun des points de vente concernés [i.e. aéroport, Z._____ et U._____] a été correctement effectué depuis 2007* […]") et en même temps soutenir que

les produits facturés dans ce point de vente au taux normal auraient dû l'être au taux réduit. D'ailleurs, le recourant ne démontre nullement que les personnes qui ont consommé les boissons en question ne l'ont pas fait au comptoir, c'est-à-dire sur place.

Dans ces conditions, l'estimation opérée par l'AFC n'apparaît pas manifestement erronée. L'on notera d'ailleurs que, en procédant à une répartition 50/50 (entre taux normal et taux réduit), l'AFC a réattribué une partie du chiffre d'affaires réalisé par le recourant grâce à la vente de boissons chaudes au taux réduit (alors qu'il avait été facturé au taux normal). En cela, l'estimation va donc dans le sens du recourant. Certes, la répartition 50/50 vaut de même s'agissant des autres mets et boissons (boissons froides, pains, chocolats, viennoiseries, desserts, sandwicherie, etc.). Toutefois, à défaut de démonstration du caractère manifestement erroné de cette estimation, le Tribunal de céans n'a nulle raison de s'en distancer.

Quant à l'évocation de l'art. 27 al. 2 let. b LTVA – auquel se réfère implicitement le recourant dans son recours (cf. p. 26 ch. 88), elle ne lui est d'aucun secours, cette disposition étant entrée en vigueur au 1er janvier 2010 et n'étant donc matériellement pas pertinente pour la période litigieuse. L'art. 45a OLTVA n'est pas d'avantage applicable, puisqu'il ne s'agit pas en l'espèce d'un vice de forme (cf. arrêts du TF 2C_486/2009 du 1er février 2010 consid. 3.7; 2C_470/2007 du 19 février 2008 consid. 3.7; ATAF 2007/25 consid. 6.1; arrêts du TAF A-6152/2009 du 22 mars 2012 consid. 4.4.3; A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 4.3.3 avec renvois).

5.3.7 En définitive, le recourant ne parvient pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle l'AFC a procédé ne correspond manifestement pas à la réalité. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'estimation opérée par l'AFC est exacte, tant sur le principe que sur le montant, sur lequel des intérêts moratoires sont dus.

6.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure par 5'000 francs comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant. Cette somme sera prélevée sur l'avance de frais déjà fournie, du même montant. Vu l'issue de la

cause, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure sont fixés à 5'000 francs et mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur le montant équivalent de l'avance de frais déjà versée.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. ***; acte judiciaire)

La présidente du collège : La greffière :

Marie-Chantal May Canellas Sara Friedli

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). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :