

BVGer A-5286/2024 vom 20. Juni 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-06-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5286_2024_d20240620

FR: TAF A-5286/2024 du 20 juin 2024

IT: TAF A-5286/2024 del 20 giugno 2024

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée | TVA (2016-2020); taxation par voie d'estimation; droit d'être entendu: décision du 20 juin 2024

Erwägungen

E. 1.1

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

E. 1.2

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

E. 1.3

Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en la forme requise (art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse lequel a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc en principe recevable et, sous réserve des considérants qui suivent, il peut être entré en matière sur ses mérites.

E. 1.3.1.1

En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours. Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation. L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où - d'après les conclusions du recours (cf. infra consid. 1.3.1.2) - il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (« Anfechtungsgegenstand ») et l'objet du litige (« Streitgegenstand ») sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, s'étendre au-delà de celui-ci ou être transformé par rapport à ce qu'il

l'était devant l'autorité inférieure (cf. pour toutes ces questions, ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les réf. citées ; Gregor T. Chatton, in : Bellanger/Candrian/Hirsig-Vouilloz [éd.], Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, [ci-après : CR-PA], art. 52 n° 21). Ainsi, les points non contestés d'une décision attaquée acquièrent force exécutoire formelle (cf. arrêts du Tribunal fédéral [TF] 1C_357/2020 du 18 mars 2021 consid. 7.2, 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 3.3 [non publié in ATF 138 II 536] ; ATAF 2014/24 consid. 1.4.1).

E. 1.3.1.2

Devant l'autorité de recours, les conclusions doivent être formulées de manière à ce que celle-ci comprenne avec précision ce que demande la personne recourante. Idéalement, les conclusions devraient, en cas d'admission du recours, pouvoir être reprises telles quelles dans le dispositif de l'arrêt (cf. parmi d'autres : arrêt du TF 1C_290/2020 du 15 septembre 2020 consid. 1.2). La pratique est toutefois assez peu formaliste et admet que les conclusions peuvent être implicites et donc résulter de la motivation (ATF 137 II 313 consid. 1.3, 123 V 335 consid. 1a ; arrêts du TF 2C_974/2014 du 27 avril 2015 consid. 1.2, 6S.554/2006 du 15 mars 2007 consid. 4 ; arrêts du TAF A-3360/2024 du 11 décembre 2024 consid. 1.3.2, A-5783/2020 du 12 avril 2022 consid. 2.4.1.1). Toutefois, une simple référence à des documents juridiques antérieurs ou à la décision attaquée ne suffit pas (ATF 129 II 40 consid. 3.2, 123 V 335 consid. 1a). Sous réserve de conclusions d'ordre procédural, l'ensemble des conclusions, principales et subsidiaires, doivent être formulées dans le délai non prolongeable pour recourir, sous peine d'irrecevabilité (cf. ATF 136 II 165 consid. 4 ; ATAF 2013/45 consid. 4.2.3 ; Chatton, CR-PA, art. 52 n° 22). En conséquence, au cours de la procédure de recours, l'objet du litige ne peut être ni étendu ni modifié sur le plan qualitatif (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-3360/2024 du 11 décembre 2024 consid. 1.3.2, A-6860/2023 et A-6868/2023 du 17 avril 2024, consid. 1.3.1, A-4510/2018 du 20 mai 2019, consid. 1.5.2). Seules des précisions ultérieures sont admissibles, la personne recourante pouvant compléter ses motifs mais pas ses conclusions (cf. ATF 133 II 30 consid. 2 ; ATAF 2013/45 consid. 4.2.3 ; cf. aussi art. 32 al. 2 PA et Benoît Bovay, CR-PA, art. 32 n° 9, en lien avec l'exclusion de l'art. 53 PA, cf. Chatton, CR-PA, art. 53 n° 19).

E. 1.3.1.3

En matière de TVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification (art. 83 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, en principe, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 [confirmé par arrêt du TF 2C_859/2020 du 3 mars 2021] consid. 1.2.1). En effet, dans un premier temps, la créance fiscale pour la période sous contrôle est déterminée par une notification d'estimation (cf. art. 78 al. 5 et 79 al. 2 LTVA), laquelle ne constitue pas une décision au sens de l'art. 82 LTVA mais un document par lequel l'AFC donne à connaître ses prétentions (arrêt de principe du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4.2.3) ; dans ce sens, elle permet aussi l'exercice du droit d'être entendu. En cas de contestation de la notification d'estimation, l'AFC va s'exprimer pour la première fois de manière contraignante par une décision formelle (cf. art. 82 LTVA). C'est dès lors la procédure de réclamation ultérieure qui va déterminer les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'AFC doit se prononcer et fixer l'objet du litige qui ne pourra plus par la suite être élargi (cf. arrêt du TAF A-3945/2013 du 2 avril

2014 consid. 2.1).

E. 1.3.2.1

En l'espèce, se pose la question de savoir si le recourant a élargi l'objet du litige en modifiant ses conclusions dans son écriture de réplique par laquelle il demande, d'une part, la nullité de la décision et, d'autre part et de manière subsidiaire, la fixation provisoire à 165'671 fr.55 du chiffre d'affaires non comptabilisé pour les périodes fiscales 2016-2020 pour la partie installation sanitaire de son activité ainsi que la réduction du chiffre d'affaires non comptabilisé pour 2016 pour son activité au B._____ (cf. supra consid. D.c).

E. 1.3.2.2

Dans son écriture de réclamation, le recourant a conclu à la réformation de la décision du 4 décembre 2023 en ce sens que le chiffre d'affaires retenu pour déterminer la créance fiscale est réduit, notamment et au minimum de 39'811 fr. 20 francs pour l'année 2016, de 102'385 fr. 35 pour l'année 2017, de 148'739 fr. 87 pour l'année 2018, de 276'596 fr. 39 pour l'année pour l'année 2019 et de 43'228 fr. 25 pour l'année 2020. Il soutenait, à l'appui de ses conclusions, que les virements de sa belle-mère à hauteur de 162'000 francs ainsi que des retraits en espèces de celle-ci pour 271'861 fr. 30, recredités sur son compte par des versements au bancomat étaient des dons en faveur de sa femme et ne pouvaient en aucun cas être considérés comme du chiffre d'affaires. Devaient également être exclus du chiffre d'affaires la somme de 10'368 francs ayant servi à l'achat d'un meuble (F._____), le montant de 18'265 fr. 40 qui correspondrait au remboursement en euros d'un prêt octroyé à son neveu au Y._____ ainsi que les euros que le recourant déposait au retour de ses séjours au Y._____ et qui correspondraient en partie à des donations de sa belle-mère. Dans ses motifs, il se plaignait également d'une violation du droit d'être entendu justifiant selon lui l'annulation de la décision querellée. Dans la décision sur réclamation du 20 juin 2024, l'autorité inférieure a estimé avoir respecté le droit d'être entendu du recourant, répondu sur chacun des quatre groupes de montants que le recourant entendait soustraire à la somme retenue comme chiffre d'affaires et refusé l'interrogatoire du recourant ainsi que l'audition de son épouse et de sa belle-mère. Dans son dispositif, elle a rejeté la réclamation et confirmé la créance fiscale établie par la notification d'estimation. L'objet de la contestation est donc - outre les aspects procéduraux (cf. infra consid. 3) - le chiffre d'affaires non comptabilisé pour les périodes fiscales 2016-2020 attribué à l'activité de C._____ selon la lettre A) Tableau des encaissements non justifiés sur les comptes bancaires privés (...) de Monsieur A._____ de l'annexe 1 de la notification d'estimation, étant toutefois rappelé que ses différentes activités ne forment qu'une unité au regard de la TVA (cf. supra consid. B.f).

E. 1.3.2.3

L'objet du litige devant s'inscrire dans le cadre de l'objet de la contestation, on peut se demander si déjà les conclusions du recours du 22 août 2024, à savoir l'annulation de la décision sur réclamation et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure, sont admissibles dès lors que dans sa réclamation le recourant avait demandé la réduction du chiffre d'affaires retenu comme non comptabilisé. A cela s'ajoute qu'en principe, la partie recourante qui se contente de dénoncer une violation du droit d'être entendu sans contester le fond de la décision n'a pas d'intérêt à procéder, de sorte que son recours est irrecevable (cf. arrêt du TF 6B_432/2024 du 19 mai 2025 consid. 2.1.1 in fine). Cela étant, il faut interpréter les conclusions à l'aune de la motivation (cf. supra consid. 1.3.1.2) - bien que le recourant soit

représenté par un avocat - et retenir qu'il demande l'annulation de la décision en raison de griefs formels (qui sont examinés infra consid. 3.2) et que si ses offres de preuve étaient admises comme il le requiert, cela conduirait de facto et jure à la réduction de la créance fiscale comme demandé dans sa réclamation. Dans ce sens, ses conclusions sont recevables.

E. 1.3.2.4

En revanche, il n'en va pas de même avec les conclusions nouvellement formulées dans son écriture de réplique (cf. supra consid. D.c), hormis celle ayant trait au constat de la nullité (cf. infra consid. 3.1). En effet, le recourant n'a pas contesté dans sa réclamation le redressement du chiffre d'affaires de l'année 2016 pour le B._____ qui correspond à la lettre B de l'annexe 1 de la notification d'estimation, si bien qu'elle ne fait pas l'objet de la contestation et ne peut dès lors être comprise dans l'objet du litige. S'agissant de sa demande d'arrêter provisoirement le chiffre d'affaires pour C._____ à 165'671 fr. 55, le Tribunal peine à en saisir pleinement le sens. Si le recourant entend par là demander, au cas où la nullité de la décision n'est pas retenue, que celle-ci soit annulée en raison de défauts formels (absence de signature valable et/ou violation du droit d'être entendu) et que l'affaire soit retournée à l'autorité inférieure avec instruction que le chiffre d'affaires retenu comme non comptabilisé pour C._____ soit limité au maximum à 165'671 fr. 55, sa conclusion n'est pas recevable dès lors que le Tribunal n'examine pas l'affaire sur le fond lorsqu'il annule entièrement et renvoie l'affaire à l'autorité inférieure en raison de griefs formels (cf. infra consid. 3).

E. 1.3.3

Sur ce vu, se fondant sur l'objet de la contestation tel que circonscrit par la procédure de réclamation ainsi que sur les motifs soutenus par le recourant à l'appui de ses conclusions, le Tribunal retient qu'il y a lieu d'entrer en matière sur la demande en constat de nullité et sur le recours en tant qu'il concerne les griefs de violation du droit d'être entendu et subsidiairement sur les griefs ayant trait à la reconstruction du chiffre d'affaires de C._____ par les encaissements non justifiés sur les comptes privés du recourant, soit le ch. 5 de la notification d'estimation, les autres points étant entrés formellement en force.

E. 2.1

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 et l'inopportunité (art. 49 PA ; à ce propos, cf. Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3e éd. 2022, n° 2.149 ss). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié, ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. Moor/Poltier, Droit administratif II, 3e éd. 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

E. 2.2.1

Selon la maxime inquisitoire, qui régit la procédure administrative contentieuse et s'applique en matière de TVA (cf. art. 12 ss PA, applicables en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA), l'autorité établit d'office les faits pertinents (cf. art. 81 al. 2 LTVA), dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi, sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties (cf. parmi d'autres : ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TAF A-5881/2023 du 5 août 2024 consid. 2.2.1). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), conformément auquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve

disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Aussi, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. parmi d'autres ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2). En outre, il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo ; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 [confirmé par arrêt du 9C_203/2023 du 18 juillet 2024] consid. 2.3, A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 2.2).

E. 2.2.2

La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA, en relation avec l'art. 81 al. 1 LTVA). L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et la valeur probante qu'elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le Tribunal forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant le cas échéant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.2.2 ; Moser et al., op. cit., n° 3.140 ; Blumenstein/ Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 8e éd. 2023, p. 620). En matière de TVA, le principe de la libre appréciation des preuves est expressément consacré à l'art. 81 al. 3 LTVA, qui précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Néanmoins, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière. A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de l'administré ou de ses proches, de même que les preuves établies après coup et les documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. parmi d'autres : ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.2.2 et les réf. citées ; A-5867/2020 du 30 janvier 2023 [confirmé par arrêt du TF 9C_203/2023 du 18 juillet 2024] consid. 2.7 ; cf. pour un cas en droit civil, arrêt du TF 4A_282/2019 du 4 novembre 2019 consid. 5).

E. 2.2.3

S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens présentés doivent prouver l'état de fait de manière certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il revient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération. La seule allégation ne suffit pas (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.2 , 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 ; Moser et al., op. cit., n°

3.141).

E. 2.3

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.3). En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. parmi d'autres : ATF 148 II 285 consid. 3.1.3 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.3). Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que lorsqu'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond à la réalité avec un degré de certitude suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. supra consid. 2.2.2). En d'autres termes, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (cf. ATF 148 II 285 consid. 3.1.3, 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 6.1 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.3.).

E. 3

Avant d'exposer les dispositions matérielles auxquelles est soumise la présente cause, il convient d'examiner en premier lieu les griefs formels du recourant dans la mesure où leur admission peut conduire à l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. parmi d'autres : ATF 141 V 557 consid. 3, 137 I 195 consid. 2.2 ; toutefois, arrêt du TF 6B_432/2024 du 19 mai 2025 consid. 2.1.1 et les réf. citées, cf. supra consid. 1.3.2.3).

E. 3.1

Le recourant conclut dans son écriture de réplique à la nullité - subsidiairement à l'annulation - de la décision litigieuse au motif qu'elle n'aurait pas été signée par des personnes autorisées à représenter l'autorité inférieure. Celle-ci rétorque en substance qu'un tel vice entraîne l'annulabilité et non pas la nullité de la décision affectée et que ce grief doit être invoqué dans le délai de recours. Elle soutient que la conclusion en constat de nullité est nouvelle dès lors que dans son recours l'assujetti n'avait requis que l'annulation de la décision ; exprimée hors délai, elle serait ainsi irrecevable. A cet égard, le Tribunal relève en préambule que tant la conclusion principale (nullité) que subsidiaire (annulation) tirées du grief de l'absence de signature valable sont recevables. En effet, la nullité doit être constatée d'office, en tout temps et par toute autorité saisie de l'affaire à titre principal ou à titre préjudiciel ou qui dispose de compétences de surveillance correspondantes (cf. parmi d'autres : ATF 151 II 120 consid. 4) et la conclusion en annulation n'amplifie en rien les prétentions du recourant dès lors qu'elle ne fait qu'appuyer ce qu'il a demandé dans son recours (cf. supra consid. 1.3.2.3). Il s'agit donc d'entrer en matière sur les mérites d'un tel grief.

E. 3.1.1

En droit fédéral, à moins qu'elle ne soit expressément exigée par une loi spéciale, la validité des décisions administratives ne dépend pas de la signature (cf. ATF 112 V 87 consid. 1, 105 V 248 consid. 4 ; arrêt du TF 8C_665/2022 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 ; A-2169/2024 du 5 février 2025 consid. 6.3.1). Cette jurisprudence développée en matière de décisions de masse a été étendue à certains cas de décisions individuelles (cf. arrêt du TF 8C_665/2022 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-6102/2019 du 23 mars 2020 consid. 5.2, A-2946/2017 du 26 juillet 2018, consid. 1.6.2, C-794/2017 du 2 novembre 2017 consid. 1.4.1, A-2588/2013 du 4 février 2016, consid. 2.6 ; Kneubühler/Pedretti, in : Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2e éd. 2019, [ci-après : Kommentar VwVG] art. 34 n° 10 s.). Selon les art. 34 et 35 PA, une décision doit être notifiée par écrit, désignée comme telle, motivée et assortie des voies de droit. La nécessité d'une signature manuscrite ne peut toutefois pas se déduire de l'exigence de la forme écrite (cf. arrêt du TF 8C_665/2022 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 et les réf. citées ; arrêt du TAF A-2169/2024 du 5 février 2025 consid. 6.3.1 ; Uhlmann/Schilling-Schwank ; in : Waldmann/Krauskopf [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3e éd. 2023, art. 34 n° 8 ; d'un avis plus nuancé : Bovet/Popadi , CR-PA, art. 34 n° 14. Ni la LTVA (cf. art. 82 al. 2 LTVA) ni l'OTVA n'exigent expressément que les décisions de première instance ne soient signées. Cela étant, même l'absence d'une signature obligatoire n'entraîne généralement pas la nullité de la décision, mais tout au plus son annulation (cf. pour un exemple en droit pénal : cf. ATF 148 IV 445 consid. 1.4.2). Étant donné que l'invocation de vices de forme trouve sa limite dans le principe de la bonne foi, il convient de se demander si la personne concernée a subi un préjudice du fait de la notification défectueuse (cf. art. 38 PA ; arrêts du TAF A-2169/2024 du 5 février 2025 consid. 6.3.1, A-6102/2019 du 23 mars 2020 consid. 5.2, A-2946/2017 du 26 juillet 2018 consid. 1.6.2). La nullité d'une décision n'est donc admise qu'à titre exceptionnel, en présence de vices graves et manifestes ou du moins facilement décelables (théorie de l'évidence) et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit ; il en va ainsi par exemple de l'incompétence fonctionnelle et matérielle de l'autorité décisionnelle cf. parmi d'autres : ATF 139 II 243 consid. 11.2 ; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2).

E. 3.1.2

En l'espèce, la décision litigieuse porte la signature manuscrite du Chef d'équipe VI de la division droit ainsi que celle d'une autre personne agissant par ordre de la collaboratrice en charge du dossier. La décision du 4 décembre 2023 quant à elle est signée de la collaboratrice en charge du dossier et d'une personne agissant en remplacement du Chef d'équipe VI de la division droit. Il n'existe aucun élément susceptible de mettre en doute ni l'identité de l'autorité ayant prononcé ces décisions - laquelle est fonctionnellement et matériellement compétente - ni l'authenticité de celles-ci. Par ailleurs, elles ont toutes les deux été correctement notifiées et l'assujetti a pu interjeter le présent recours dans les délais si bien qu'on ne décèle pas quelles conséquences préjudiciables il aurait subies du vice de forme allégué, étant rappelé qu'il n'indique pas par qui ces décisions auraient dû être signées pour être valables selon lui.

E. 3.1.3

En conséquence, le grief de défaut de signature de personnes habilitées - à la limite de la témérité compte tenu de la nombreuse jurisprudence limpide sur la question - doit être

entièrement rejeté.

E. 3.2

Le recourant se plaint également d'une violation du droit d'être entendu aux motifs qu'il n'a pas eu accès à toutes les pièces du dossier, que l'autorité inférieure a refusé d'administrer des preuves et qu'elle ne l'a pas suffisamment informé des encaissements qu'elle estimait injustifiés.

E. 3.2.1

La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), en particulier, le droit pour les parties d'être informées et de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, celui d'avoir accès au dossier, celui d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 150 I 174 consid. 4.1, 148 II 73 consid. 7.3.1). Ce droit constitutionnel est consacré, en procédure administrative fédérale, aux art. 26 à 28 PA (droit de consulter le dossier), 29 à 32 PA (droit d'être entendu stricto sensu), 33 PA (offre de preuves) et 35 PA (droit d'obtenir une décision motivée).

E. 3.2.1.1

Le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance préalablement des éléments dont dispose l'autorité et jouir ainsi d'une réelle possibilité de faire valoir leurs arguments avant qu'une décision ne soit prise touchant leur situation juridique. Il comprend aussi le droit de s'exprimer à propos de toute pièce décisive dans la mesure où les parties l'estiment nécessaire (cf. parmi d'autres : ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1, 144 I 11 consid. 5.2). Le droit de consulter le dossier n'est toutefois pas inconditionnel ; il peut être restreint ou supprimé dans la mesure où l'intérêt public ou l'intérêt de tiers exige que tout ou partie des documents soient tenus secrets (cf. art. 27 PA). Les restrictions au droit de consulter le dossier doivent cependant respecter le principe de la proportionnalité (cf. parmi d'autres : ATAF 2019 VII/6 consid. 4.2). Par ailleurs, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (ATF 132 II 485 consid. 3.4 ; arrêt du TF 1C_235/2023 du 11 mars 2024 consid. 3.3.1 et les réf. citées). L'art. 33 PA prévoit que l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Toutefois, l'autorité peut refuser d'administrer des preuves si, en procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée de celles qui lui sont proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 142 III 48 consid. 4.1.1, 140 I 285 consid. 6.3.1 ; cf. ég. supra consid. 2.2.2). Si le droit d'être entendu comprend, en tant que droit de participation du recourant, tous les pouvoirs d'action qui doivent être accordés à une partie afin qu'elle puisse effectivement faire valoir sa position dans la procédure (cf. ATF 150 I 174 consid. 4.1, 149 I 153 consid. 2.2), il ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1, 134 I 140 consid. 5.3) ni celui d'obtenir l'audition de témoins (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1 ; arrêt du TF 8C_699/2022 du 15 juin 2023 consid. 4.2). En effet, la procédure administrative régie par la PA est en principe écrite (cf. arrêts du TAF A-1025/2024 du 4 juillet 2024 consid. 4, A-6607/2019 du 18 novembre 2021 consid. 3.5). Il n'est ainsi procédé à l'audition de parties ou de témoins que si de telles mesures d'instruction paraissent indispensables à

l'établissement des faits de la cause (art. 14 al. 1 PA ; cf. ATF 130 II 169 consid. 2.3.3 ; arrêt du TF 1C_513/2023 du 13 mars 2024 consid. 3.4).

E. 3.2.1.2

Selon la jurisprudence, la violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2).

E. 3.2.2.1

En l'espèce, l'autorité inférieure - après avoir soutenu tant dans sa décision du 4 décembre 2023 que dans celle sur réclamation du 20 juin 2024 avoir remis l'entier du dossier - admet devant le Tribunal n'avoir pas fait parvenir au recourant la totalité du dossier à sa disposition, prétextant que les pièces qui n'ont pas été transmises étaient déjà en mains du recourant puisqu'il s'agissait des extraits de ses propres comptes. Le Tribunal ne saurait entièrement la suivre sur ce point. En effet, le droit d'être entendu garanti à la personne concernée l'accès aux éléments décisifs du dossier avant qu'une décision soit prise à son encontre, la personne recourante étant en droit de connaître quels sont les documents sur lesquels s'est basée une autorité pour prononcer sa décision. Or, il n'est pas contesté que les pièces en question sont à la base de la taxation litigieuse. Certes, s'il est concevable que l'autorité inférieure s'abstienne de communiquer des pièces que la personne assujettie possède déjà, elle doit au moins établir un bordereau de toutes les pièces dont elle dispose et sur lesquelles elle entend fonder sa décision, à charge ensuite de la personne concernée de requérir spécifiquement celles qui lui manquent. Cela est d'autant plus important lorsque, comme en l'espèce, le contrôle a été effectué chez la fiduciaire et non au siège ou au domicile de l'assujetti et que la demande de consultation du dossier est formulée par l'avocat constitué en cours de procédure auquel le contribuable - bien qu'il y soit tenu et qu'il en supporte les risques - n'a peut-être pas transféré tous les éléments utiles. Par ailleurs, à suivre la logique de l'autorité inférieure, il conviendrait de s'interroger sur les raisons pour lesquelles celle-ci a transmis une copie de la correspondance échangée avec le recourant, alors même que ce dernier en était, par définition, déjà détenteur. On voit dès lors bien l'absence de rigueur de son raisonnement. On rappellera encore que l'obligation pour les autorités de constituer un dossier complet (Aktenführungspflicht) se déduit précisément du droit constitutionnel d'être entendu et découle, en procédure administrative fédérale, de l'art. 26 PA en tant qu'il se comprend comme le pendant du droit des parties de consulter le dossier et de produire des preuves (cf. ATF 142 I 86 consid. 2.2). Ce droit des parties de consulter oblige les autorités à une gestion ordonnée et claire des dossiers et à garantir l'exhaustivité des pièces produites et établies dans la procédure (cf. ATF 138 V 218 consid. 8.1.2). Il faut dès lors considérer que l'autorité inférieure a violé le droit d'être entendu du recourant en ne lui communiquant pas toutes les pièces (à tout le moins la liste) du dossier en sa possession. Les conséquences d'une telle violation seront analysées une fois

l'ensemble des griefs fondés sur le droit d'être entendu examinés (cf. infra consid. 3.2.5).

E. 3.2.2.2

Dérive en quelque sorte de ce grief ayant trait à l'accès au dossier, celui relatif à une motivation déficiente, le recourant se plaignant de l'absence d'indications précises au sujet des montants faisant l'objet d'une reprise au titre de chiffre d'affaires pour ses activités sous la raison de commerce C._____. L'autorité inférieure se défend en faisant valoir pour la première fois dans la procédure devant le TAF que le tableau Excel joint au courriel envoyé au recourant le 31 mars 2022 indique le détail des montants objet de la reprise « en cliquant sur les différentes cellules ». Dans ces deux décisions antérieures, elle s'était contentée de rétorquer à cet égard que « dans le cadre d'une estimation, il appartient à l'assujetti de prouver que l'évaluation s'écarte de la réalité et non pas à l'AFC de déterminer précisément les états de fait donnant lieu à imposition ». Le raisonnement de l'autorité inférieure ne manque pas de surprendre. On relèvera qu'elle ne soutient plus - à juste titre - devant la Cour de céans, l'argument développé dans sa décision litigieuse. En effet, il faut rappeler, avec le recourant, que s'il revient à l'assujetti de prouver l'inexactitude de la taxation par estimation, il ne peut le faire qu'en connaissance des éléments de calcul de l'autorité inférieure, la charge de la preuve que l'estimation est correcte revenant à cette dernière (cf. infra consid. 7.2). Outre le fait que ce n'est qu'après le dépôt du recours, soit dans sa réponse à celui-ci, que l'autorité inférieure a orienté l'assujetti - et le Tribunal - sur le procédé permettant d'obtenir le détail des montants de la reprise, la méthode prescrite (cliquer sur les cellules du tableau Excel) ne satisfait pas à son obligation de motivation que l'on peut qualifier d'accru en matière de taxation par estimation (cf. infra consid. 7.2). Elle aurait dû à tout le moins indiquer, pour chaque compte bancaire, par exemple sous forme de tableau, la date exacte, le motif et le montant du versement retenu comme non justifié. Cette manière de faire aurait non seulement permis à l'assujetti d'exercer utilement son droit d'être entendu mais aussi au Tribunal d'effectuer efficacement son contrôle. Un tel tableau aurait de plus également servi les intérêts de l'autorité inférieure, laquelle admet en déduction, dans sa duplique, deux montants (cf. infra consid. D.d) qu'elle n'avait pourtant jamais pris en compte dans la reconstruction du chiffre d'affaires de l'activité de C._____. En conséquence, il faut retenir qu'en ne détaillant pas les montants retenus comme chiffre d'affaires non justifié, l'autorité inférieure a violé le droit d'être entendu du recourant.

E. 3.2.3

Il faut encore examiner, avant de tirer les conséquences des violations admises, les griefs relatifs aux offres de preuves proposées par le recourant.

E. 3.2.3.1

S'agissant de son propre interrogatoire, il sied brièvement de rappeler que l'assujetti ne peut l'exiger, ses droits ne comprenant pas celui d'être entendu par oral (cf. supra consid. 3.2.1.1). Peu importe à cet égard, que l'autorité inférieure ait dans un premier temps donné une suite favorable à sa requête avant d'y renoncer manifestement excédée par les reports de date et l'absence de réactivité du recourant. Cela étant, si l'autorité, par l'inspecteur en charge du contrôle, entendait à cette occasion préciser les montants exacts visés par la reprise, dès lors qu'elle abandonnait l'idée de rencontrer le recourant, elle aurait dû en communiquer le détail par écrit, ce qu'elle n'a pas fait ainsi qu'on vient de le démontrer. Il n'y a toutefois pas lieu de retenir de ce fait une violation du droit d'être entendu indépendante de celle admise précédemment.

E. 3.2.3.2

Quant à la demande d'auditions de son épouse et de sa belle-mère, on peine à discerner ce que leurs témoignages auraient pu apporter de plus de ce que le recourant a eu l'occasion de faire valoir en cours de procédure par écrit, étant rappelé que sa belle-mère a livré un témoignage sous cette forme. A cela s'ajoute qu'il faut admettre avec l'autorité inférieure, ainsi qu'il a été exposé (cf. supra consid. 2.2.2), que de simples allégations orales non étayées par pièces, émanant de proches du recourant (comme de lui-même), ne sont pas susceptibles d'influer sur l'issue du litige. En effet, il n'est pas arbitraire dans le cadre de l'appréciation anticipée des preuves de prendre en considération les liens de proximité qui unissent des témoins à une partie. La valeur probante réduite de ces témoignages repose sur le risque accru de partialité et de subjectivité. L'autorité inférieure n'a ainsi pas violé le droit d'être entendu du recourant en ne donnant pas suite à sa requête en audition de son épouse et de sa belle-mère.

E. 3.2.4

Pour les mêmes motifs, le Tribunal, par appréciation anticipée des preuves, rejette également ses demandes - si tant est qu'elles ne sont pas devenues sans objet, vu l'issue du litige (cf. infra consid. 9) - tendant à son propre interrogatoire et à l'audition des deux témoins précités par-devant le TAF.

E. 3.2.5

Reste à tirer les conséquences des violations du droit d'être entendu admises (cf. supra consid. 3.2.2). On peut concevoir que la première soit sans grande gravité. En effet, l'accès au dossier a certes été limité de manière inadmissible mais le recourant a tout de même eu connaissance des pièces manquantes dès lors qu'elles sont issues de ses propres comptes et que les annexes à la notification d'estimation indiquent les numéros des comptes bancaires contrôlés par l'autorité inférieure. Il faut en revanche retenir qu'en n'indiquant pas de manière précise quels étaient exactement les montants repris au titre de chiffre d'affaires pour l'activité de C._____, l'autorité inférieure a violé de manière significative le droit d'être entendu du recourant. Certes, elle a indiqué la manière dont il était possible de connaître le détail des montants, mais non seulement cette indication est intervenue après le dépôt du recours, mais de plus cette « manière » ne donne pas suffisamment de précisions sur les éléments de la reprise et ce indépendamment du fait que le tableau avait été transmis au recourant par voie de courriel le 31 mars 2022 (cf. supra consid. 3.2.2.2). Cela étant, il sied aussi de reconnaître qu'aussi approximative et tardive que soit la méthode proposée pour pallier l'absence d'explications précises sur les montants considérés comme du chiffre d'affaires, elle a permis au recourant de préciser la provenance de certains montants dans son écriture de réplique (cf. supra consid. D.c). En conséquence, le Tribunal considère que la violation du droit d'être entendu a été partiellement réparée. Certes encore, le Tribunal, qui dispose de la même cognition que l'autorité inférieure, aurait pu inviter cette dernière à compléter les lacunes du dossier qui subsistent et donner au recourant la possibilité de compléter ses écritures à cet égard. Cela étant, la décision litigieuse devant être partiellement annulée sur le fond pour des motifs de même nature que ceux tirés du droit d'être entendu et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure (cf. infra consid. 9), il n'y a pas lieu de procéder à cette réparation, charge à l'autorité inférieure, avant de prononcer sa nouvelle décision, d'exposer clairement au recourant quels sont précisément les montants de la reprise et de motiver celle-ci. Il en sera toutefois tenu compte dans les frais et l'allocation de dépens.

E. 4

décembre 2023, aurait été signée par des personnes non habilitées. Pour le surplus, il maintient que son droit à la preuve a été violé et que l'obligation de motiver n'a pas été respectée. Sur le fond, il donne quelques explications au sujet de certains encaissements et sorties d'argent sur son compte et produit des tableaux récapitulatifs. Il modifie ses conclusions dans le sens que, si la décision n'est pas nulle, elle doit être annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle instruction ; le chiffre d'affaires non comptabilisé, non déclaré, pour les années 2016 à 2020 attribué à ses activités sous la raison de commerce C._____ doit être provisoirement arrêté à 165'671 fr. 55 et celui non comptabilisé, non déclaré, pour l'année 2016 pour B._____ réduit à concurrence des commissions perçues et non du chiffre d'affaires correspondant aux ventes de carburants et de prestations de la Loterie Romande, et à hauteur des montants ressortant des documents comptables, selon instruction à mettre en œuvre. D.d Par duplique du 1er avril 2025, l'autorité inférieure rejette la conclusion tendant à la reconnaissance de la nullité de la décision litigieuse l'estimant tardive, admet de diminuer la créance fiscale de 46 francs correspondant au remboursement de deux montants liés à des frais médicaux et persiste dans sa position pour le surplus. D.e Par triplique spontanée du 17 avril 2025, transmise à l'autorité inférieure le 23 svt, le recourant développe ses griefs au sujet du vice dont seraient affectées les décisions prononcées dans sa cause. D.f Par ordonnance du 19 août 2025, le TAF requiert de l'autorité inférieure une pièce manquante au dossier – laquelle fut versée le 25 suivant – et interpelle les parties au sujet de trois virements d'un total de 48'000 francs débités en 2019 et 2020 du compte de la belle-mère du recourant en faveur du compte C._____ de ce dernier avec la mention « prêt ».

A-5286/2024 Page 6 Par pli du 9 septembre 2025, l'autorité inférieure explique en substance que la non-imposition de ces montants résulte d'une erreur et qu'ils doivent être imposés au même titre que les autres « prêts ». Quant au recourant, il produit le 12 septembre 2025 deux extraits de la comptabilité de C._____, desquels il ressort que ces montants ont été crédités au compte intitulé « Apports de fonds D._____ ».

Les autres faits et allégations des parties seront, pour autant que besoin, repris dans les considérants en droit qui suivent.

Droit : 1. 1.1 En vertu de l'art. 31 LTAF et sous réserve des exceptions – non réalistes en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA. En particulier, les décisions sur réclamation de l'AFC en matière de TVA (cf. art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]) peuvent être contestées devant le Tribunal, conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Le Tribunal est donc compétent pour connaître de la présente cause. 1.2 La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF ou la LTVA n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; art. 81 al. 1 LTVA ; cf. ég. infra consid. 2.2.1). 1.3 Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en la forme requise (art. 52 PA), par le destinataire de la décision litigieuse lequel a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est donc en principe recevable et, sous réserve des considérants qui suivent, il peut être entré en matière sur ses mérites. 1.3.1 1.3.1.1 En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette

mesure, la

A-5286/2024 Page 7 décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours. Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation. L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où – d'après les conclusions du recours (cf. infra consid. 1.3.1.2) – il est remis en question par la partie recourante. L'objet de la contestation (« Anfechtungsgegenstand ») et l'objet du litige (« Streitgegenstand ») sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige. L'objet du litige peut donc être réduit par rapport à l'objet de la contestation. Il ne peut en revanche, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce, s'étendre au-delà de celui-ci ou être transformé par rapport à ce qu'il l'était devant l'autorité inférieure (cf. pour toutes ces questions, ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les réf. citées ; GREGOR T. CHATTON, in :

Bellanger/Candrian/Hirsig-Vouilloz [éd.], Commentaire romand, Loi fédérale sur la procédure administrative, 2024, [ci-après : CR-PA], art. 52 n° 21). Ainsi, les points non contestés d'une décision attaquée acquièrent force exécutoire formelle (cf. arrêts du Tribunal fédéral [TF] 1C_357/2020 du 18 mars 2021 consid. 7.2, 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 3.3 [non publié in ATF 138 II 536] ; ATAF 2014/24 consid. 1.4.1). 1.3.1.2 Devant l'autorité de recours, les conclusions doivent être formulées de manière à ce que celle-ci comprenne avec précision ce que demande la personne recourante. Idéalement, les conclusions devraient, en cas d'admission du recours, pouvoir être reprises telles quelles dans le dispositif de l'arrêt (cf. parmi d'autres : arrêt du TF 1C_290/2020 du 15 septembre 2020 consid. 1.2). La pratique est toutefois assez peu formaliste et admet que les conclusions peuvent être implicites et donc résulter de la motivation (ATF 137 II 313 consid. 1.3, 123 V 335 consid. 1a ; arrêts du TF 2C_974/2014 du 27 avril 2015 consid. 1.2, 6S.554/2006 du 15 mars 2007 consid. 4 ; arrêts du TAF A-3360/2024 du 11 décembre 2024 consid. 1.3.2, A-5783/2020 du 12 avril 2022 consid. 2.4.1.1). Toutefois, une simple référence à des documents juridiques antérieurs ou à la décision attaquée ne suffit pas (ATF 129 II 40 consid. 3.2, 123 V 335 consid. 1a). Sous réserve de conclusions d'ordre procédural, l'ensemble des conclusions, principales et subsidiaires, doivent être formulées dans le délai non prolongeable pour recourir, sous peine d'irrecevabilité (cf. ATF 136 II 165 consid. 4 ; ATAF 2013/45 consid. 4.2.3 ; CHATTON, CR-PA, art. 52 n° 22). En conséquence, au cours de la procédure de recours, l'objet du litige ne peut être ni étendu ni modifié sur le plan qualitatif (cf. parmi d'autres : arrêts du

A-5286/2024 Page 8 TAF A-3360/2024 du 11 décembre 2024 consid. 1.3.2, A-6860/2023 et A-6868/2023 du 17 avril 2024, consid. 1.3.1, A-4510/2018 du 20 mai 2019, consid. 1.5.2). Seules des précisions ultérieures sont admissibles, la personne recourante pouvant compléter ses motifs mais pas ses conclusions (cf. ATF 133 II 30 consid. 2 ; ATAF 2013/45 consid. 4.2.3 ; cf. aussi art. 32 al. 2 PA et BENOÎT BOVAY, CR-PA, art. 32 n° 9, en lien avec l'exclusion de l'art. 53 PA, cf. CHATTON, CR-PA, art. 53 n° 19). 1.3.1.3 En matière de TVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification (art. 83 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, en principe, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 [confirmé par arrêt du TF 2C_859/2020 du 3

mars 2021] con- sid. 1.2.1). En effet, dans un premier temps, la créance fiscale pour la période sous contrôle est déterminée par une notification d'estimation (cf. art. 78 al. 5 et 79 al. 2 LTVA), laquelle ne constitue pas une décision au sens de l'art. 82 LTVA mais un document par lequel l'AFC donne à connaître ses prétentions (arrêt de principe du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4.2.3) ; dans ce sens, elle permet aussi l'exercice du droit d'être entendu. En cas de contestation de la notification d'estimation, l'AFC va s'exprimer pour la première fois de manière contraignante par une décision formelle (cf. art. 82 LTVA). C'est dès lors la procédure de réclamation ultérieure qui va déterminer les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'AFC doit se prononcer et fixer l'objet du litige qui ne pourra plus par la suite être élargi (cf. arrêt du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 con- sid. 2.1). 1.3.2 1.3.2.1 En l'espèce, se pose la question de savoir si le recourant a élargi l'objet du litige en modifiant ses conclusions dans son écriture de réplique par laquelle il demande, d'une part, la nullité de la décision et, d'autre part et de manière subsidiaire, la fixation provisoire à 165'671 fr.55 du chiffre d'affaires non comptabilisé pour les périodes fiscales 2016-2020 pour la partie installation sanitaire de son activité ainsi que la réduction du chiffre d'affaires non comptabilisé pour 2016 pour son activité au B._____ (cf. supra consid. D.c). 1.3.2.2 Dans son écriture de réclamation, le recourant a conclu à la réformation de la décision du 4 décembre 2023 en ce sens que le chiffre d'affaires retenu pour déterminer la créance fiscale est réduit, notamment et

A-5286/2024 Page 9 au minimum de 39'811 fr. 20 francs pour l'année 2016, de 102'385 fr. 35 pour l'année 2017, de 148'739 fr. 87 pour l'année 2018, de 276'596 fr. 39 pour l'année pour l'année 2019 et de 43'228 fr. 25 pour l'année 2020. Il soutenait, à l'appui de ses conclusions, que les virements de sa belle-mère à hauteur de 162'000 francs ainsi que des retraits en espèces de celle-ci pour 271'861 fr. 30, reconstitués sur son compte par des versements au ban- comat étaient des dons en faveur de sa femme et ne pouvaient en aucun cas être considérés comme du chiffre d'affaires. Devaient également être exclus du chiffre d'affaires la somme de 10'368 francs ayant servi à l'achat d'un meuble (F._____), le montant de 18'265 fr. 40 qui correspondrait au remboursement en euros d'un prêt octroyé à son neveu au Y._____ ainsi que les euros que le recourant déposait au retour de ses séjours au Y._____ et qui correspondraient en partie à des donations de sa belle- mère. Dans ses motifs, il se plaignait également d'une violation du droit d'être entendu justifiant selon lui l'annulation de la décision querellée. Dans la décision sur réclamation du 20 juin 2024, l'autorité inférieure a es- timé avoir respecté le droit d'être entendu du recourant, répondu sur cha- cun des quatre groupes de montants que le recourant entendait soustraire à la somme retenue comme chiffre d'affaires et refusé l'interrogatoire du recourant ainsi que l'audition de son épouse et de sa belle-mère. Dans son dispositif, elle a rejeté la réclamation et confirmé la créance fiscale établie par la notification d'estimation. L'objet de la contestation est donc – outre les aspects procéduraux (cf. infra consid. 3) – le chiffre d'affaires non comptabilisé pour les périodes fiscales 2016-2020 attribué à l'activité de C._____ selon la lettre A) Tableau des encaissements non justifiés sur les comptes bancaires privés (...) de Mon- sieur A._____ de l'annexe 1 de la notification d'estimation, étant toute- fois rappelé que ses différentes activités ne forment qu'une unité au regard de la TVA (cf. supra consid. B.f). 1.3.2.3 L'objet du litige devant s'inscrire dans le cadre de l'objet de la con- testation, on peut se demander si déjà les conclusions du recours du 22 août 2024, à savoir l'annulation de la décision sur réclamation et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure, sont admissibles dès lors que dans sa réclamation le recourant avait demandé la réduction du chiffre d'affaires retenu comme non comptabilisé.

A cela s'ajoute qu'en principe, la partie recourante qui se contente de dénoncer une violation du droit d'être entendu sans contester le fond de la décision n'a pas d'intérêt à procéder, de sorte que son recours est irrecevable (cf. arrêt du TF 6B_432/2024 du 19 mai 2025 consid. 2.1.1 in fine). Cela étant, il faut interpréter les conclusions

A-5286/2024 Page 10 à l'aune de la motivation (cf. supra consid. 1.3.1.2) – bien que le recourant soit représenté par un avocat – et retenir qu'il demande l'annulation de la décision en raison de griefs formels (qui sont examinés infra consid. 3.2) et que si ses offres de preuve étaient admises comme il le requiert, cela conduirait de facto et jure à la réduction de la créance fiscale comme demandé dans sa réclamation. Dans ce sens, ses conclusions sont recevables. 1.3.2.4 En revanche, il n'en va pas de même avec les conclusions nouvellement formulées dans son écriture de réplique (cf. supra consid. D.c), hormis celle ayant trait au constat de la nullité (cf. infra consid. 3.1). En effet, le recourant n'a pas contesté dans sa réclamation le redressement du chiffre d'affaires de l'année 2016 pour le B._____ qui correspond à la lettre B de l'annexe 1 de la notification d'estimation, si bien qu'elle ne fait pas l'objet de la contestation et ne peut dès lors être comprise dans l'objet du litige. S'agissant de sa demande d'arrêter provisoirement le chiffre d'affaires pour C._____ à 165'671 fr. 55, le Tribunal peine à en saisir pleinement le sens. Si le recourant entend par là demander, au cas où la nullité de la décision n'est pas retenue, que celle-ci soit annulée en raison de défauts formels (absence de signature valable et/ou violation du droit d'être entendu) et que l'affaire soit retournée à l'autorité inférieure avec instruction que le chiffre d'affaires retenu comme non comptabilisé pour C._____ soit limité au maximum à 165'671 fr. 55, sa conclusion n'est pas recevable dès lors que le Tribunal n'examine pas l'affaire sur le fond lorsqu'il annule entièrement et renvoie l'affaire à l'autorité inférieure en raison de griefs formels (cf. infra consid. 3). 1.3.3 Sur ce vu, se fondant sur l'objet de la contestation tel que circonscrit par la procédure de réclamation ainsi que sur les motifs soutenus par le recourant à l'appui de ses conclusions, le Tribunal retient qu'il y a lieu d'entrer en matière sur la demande en constat de nullité et sur le recours en tant qu'il concerne les griefs de violation du droit d'être entendu et subsidiairement sur les griefs ayant trait à la reconstruction du chiffre d'affaires de C._____ par les encaissements non justifiés sur les comptes privés du recourant, soit le ch. 5 de la notification d'estimation, les autres points étant entrés formellement en force. 2. 2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'ex-cès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (art. 49 PA ; à ce propos, cf. MO-SER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3e éd. 2022,

A-5286/2024 Page 11 n° 2.149 ss). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié, ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, *Droit administratif II*, 3e éd. 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA). 2.2 2.2.1 Selon la maxime inquisitoire, qui régit la procédure administrative contentieuse et s'applique en matière de TVA (cf. art. 12 ss PA, applicables en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA), l'autorité établit d'office les faits pertinents (cf. art. 81 al. 2 LTVA), dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi, sans être limitée par les allégués et les offres de preuves des parties (cf. parmi d'autres : ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêt du TAF A-5881/2023 du

août 2024 consid. 2.2.1). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), conformément auquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). Aussi, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. parmi d'autres ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2). En outre, il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo* ; il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. parmi d'autres : arrêts du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 [confirmé par arrêt du 9C_203/2023 du 18 juillet 2024] consid. 2.3, A-2765/2020 du 18 novembre 2021 consid. 2.2). 2.2.2 La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA, en relation avec l'art. 81 al. 1 LTVA). L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et la valeur probante qu'elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le Tribunal forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant le cas échéant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.2.2 ; MOSER

A-5286/2024 Page 12 et al., *op. cit.*, n° 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8e éd. 2023, p. 620). En matière de TVA, le principe de la libre appréciation des preuves est expressément consacré à l'art. 81 al. 3 LTVA, qui précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Néanmoins, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière. A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de l'administré ou de ses proches, de même que les preuves établies après coup et les documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. parmi d'autres : ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.2.2 et les réf. citées ; A-5867/2020 du 30 janvier 2023 [confirmé par arrêt du TF 9C_203/2023 du 18 juillet 2024] consid. 2.7 ; cf. pour un cas en droit civil, arrêt du TF 4A_282/2019 du 4 novembre 2019 consid. 5). 2.2.3 S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens présentés doivent prouver l'état de fait de manière certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il revient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération. La seule allégation ne suffit pas (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.2 , 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août

2025 ; MOSER et al., op. cit., n° 3.141). 2.3 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.3). En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du

A-5286/2024 Page 13 fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. parmi d'autres : ATF 148 II 285 consid. 3.1.3 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.3). Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que lorsqu'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond à la réalité avec un degré de certitude suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. supra consid. 2.2.2). En d'autres termes, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (cf. ATF 148 II 285 consid. 3.1.3, 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 6.1 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 2.3.). 3. Avant d'exposer les dispositions matérielles auxquelles est soumise la présente cause, il convient d'examiner en premier lieu les griefs formels du recourant dans la mesure où leur admission peut conduire à l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. parmi d'autres : ATF 141 V 557 consid. 3, 137 I 195 consid. 2.2 ; toutefois, arrêt du TF 6B_432/2024 du 19 mai 2025 consid. 2.1.1 et les réf. citées, cf. supra consid. 1.3.2.3). 3.1 Le recourant conclut dans son écriture de réplique à la nullité – subsidiairement à l'annulation – de la décision litigieuse au motif qu'elle n'aurait pas été signée par des personnes autorisées à représenter l'autorité inférieure. Celle-ci rétorque en substance qu'un tel vice entraîne l'annulabilité et non pas la nullité de la décision affectée et que ce grief doit être invoqué dans le délai de recours. Elle soutient que la conclusion en constat de nullité est nouvelle dès lors que dans son recours l'assujetti n'avait requis que l'annulation de la décision ; exprimée hors délai, elle serait ainsi irrecevable. A cet égard, le Tribunal relève en préambule que tant la conclusion principale (nullité) que subsidiaire (annulation) tirées du grief de l'absence de signature valable sont recevables. En effet, la nullité doit être constatée

A-5286/2024 Page 14 d'office, en tout temps et par toute autorité saisie de l'affaire à titre principal ou à titre préjudiciel ou qui dispose de compétences de surveillance correspondantes (cf. parmi d'autres : ATF 151 II 120 consid. 4) et la conclusion en annulation n'amplifie en rien les prétentions du recourant dès lors qu'elle ne fait qu'appuyer ce qu'il a demandé dans son recours (cf. supra consid. 1.3.2.3). Il s'agit donc d'entrer en matière sur les mérites d'un tel grief. 3.1.1 En droit fédéral, à moins qu'elle ne soit expressément exigée par une loi spéciale, la validité des décisions administratives ne dépend pas de la signature (cf. ATF 112 V 87 consid. 1, 105 V 248 consid. 4 ; arrêt du TF 8C_665/2022 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 ; A-2169/2024 du 5 février 2025 consid. 6.3.1). Cette jurisprudence développée en matière de décisions de masse a été étendue à certains cas de

décisions individuelles (cf. arrêt du TF 8C_665/2022 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-6102/2019 du 23 mars 2020 consid. 5.2, A-2946/2017 du 26 juillet 2018, consid. 1.6.2, C-794/2017 du 2 novembre 2017 consid. 1.4.1, A-2588/2013 du 4 février 2016, consid. 2.6 ; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, in : Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Ver- waltungsverfahren, 2e éd. 2019, [ci-après : Kommentar VwVG] art. 34 n° 10 s.). Selon les art. 34 et 35 PA, une décision doit être notifiée par écrit, désignée comme telle, motivée et assortie des voies de droit. La nécessité d'une signature manuscrite ne peut toutefois pas se déduire de l'exigence de la forme écrite (cf. arrêt du TF 8C_665/2022 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 et les réf. citées ; arrêt du TAF A-2169/2024 du 5 février 2025 consid. 6.3.1 ; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK ; in : Waldmann/Kraus- kopf [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3e éd. 2023, art. 34 n° 8 ; d'un avis plus nuancé : BOVET/POPADI■, CR-PA, art. 34 n° 14. Ni la LTVA (cf. art. 82 al. 2 LTVA) ni l'OTVA n'exigent expressément que les décisions de première instance ne soient signées. Cela étant, même l'ab- sence d'une signature obligatoire n'entraîne généralement pas la nullité de la décision, mais tout au plus son annulation (cf. pour un exemple en droit pénal : cf. ATF 148 IV 445 consid. 1.4.2). Étant donné que l'invocation de vices de forme trouve sa limite dans le principe de la bonne foi, il convient de se demander si la personne concernée a subi un préjudice du fait de la notification défectueuse (cf. art. 38 PA ; arrêts du TAF A-2169/2024 du 5 février 2025 consid. 6.3.1, A-6102/2019 du 23 mars 2020 consid. 5.2, A-2946/2017 du 26 juillet 2018 consid. 1.6.2). La nullité d'une décision n'est donc admise qu'à titre exceptionnel, en présence de vices graves et manifestes ou du moins facilement décelables (théorie de l'évidence) et si, en outre, la constatation de la nullité ne met pas sérieusement en danger la sécurité du droit ; il en va ainsi par exemple de l'incompétence

A-5286/2024 Page 15 fonctionnelle et matérielle de l'autorité décisionnelle cf. parmi d'autres : ATF 139 II 243 consid. 11.2 ; ATAF 2017 I/5 consid. 4.2). 3.1.2 En l'espèce, la décision litigieuse porte la signature manuscrite du Chef d'équipe VI de la division droit ainsi que celle d'une autre personne agissant par ordre de la collaboratrice en charge du dossier. La décision du 4 décembre 2023 quant à elle est signée de la collaboratrice en charge du dossier et d'une personne agissant en remplacement du Chef d'équipe VI de la division droit. Il n'existe aucun élément susceptible de mettre en doute ni l'identité de l'autorité ayant prononcé ces décisions – laquelle est fonctionnellement et matériellement compétente – ni l'authenticité de celles-ci. Par ailleurs, elles ont toutes les deux été correctement notifiées et l'assujetti a pu interjeter le présent recours dans les délais si bien qu'on ne décèle pas quelles conséquences préjudiciables il aurait subies du vice de forme allégué, étant rappelé qu'il n'indique pas par qui ces décisions auraient dû être signées pour être valables selon lui. 3.1.3 En conséquence, le grief de défaut de signature de personnes habi- litées – à la limite de la témérité compte tenu de la nombreuse jurispru- dence limpide sur la question – doit être entièrement rejeté. 3.2 Le recourant se plaint également d'une violation du droit d'être entendu aux motifs qu'il n'a pas eu accès à toutes les pièces du dossier, que l'auto- rité inférieure a refusé d'administrer des preuves et qu'elle ne l'a pas suffi- samment informé des encaissements qu'elle estimait injustifiés. 3.2.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.), en par- ticulier, le droit pour les parties d'être informées et de s'exprimer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, celui d'avoir accès au dos- sier, celui d'obtenir l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influer sur la déci- sion à

rendre (cf. ATF 150 I 174 consid. 4.1, 148 II 73 consid. 7.3.1). Ce droit constitutionnel est consacré, en procédure administrative fédérale, aux art. 26 à 28 PA (droit de consulter le dossier), 29 à 32 PA (droit d'être entendu stricto sensu), 33 PA (offre de preuves) et 35 PA (droit d'obtenir une décision motivée). 3.2.1.1 Le droit de consulter le dossier s'étend à toutes les pièces décisives figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance préalablement des éléments dont dispose l'autorité et jouir ainsi

A-5286/2024 Page 16 d'une réelle possibilité de faire valoir leurs arguments avant qu'une décision ne soit prise touchant leur situation juridique. Il comprend aussi le droit de s'exprimer à propos de toute pièce décisive dans la mesure où les parties l'estiment nécessaire (cf. parmi d'autres : ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1, 144 I 11 consid. 5.2). Le droit de consulter le dossier n'est toutefois pas inconditionnel ; il peut être restreint ou supprimé dans la mesure où l'intérêt public ou l'intérêt de tiers exige que tout ou partie des documents soient tenus secrets (cf. art. 27 PA). Les restrictions au droit de consulter le dossier doivent cependant respecter le principe de la proportionnalité (cf. parmi d'autres : ATAF 2019 VII/6 consid. 4.2). Par ailleurs, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (ATF 132 II 485 consid. 3.4 ; arrêt du TF 1C_235/2023 du 11 mars 2024 consid. 3.3.1 et les réf. citées). L'art. 33 PA prévoit que l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Toutefois, l'autorité peut refuser d'administrer des preuves si, en procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée de celles qui lui sont proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1, 142 III 48 consid. 4.1.1, 140 I 285 consid. 6.3.1 ; cf. ég. supra consid. 2.2.2). Si le droit d'être entendu comprend, en tant que droit de participation du recourant, tous les pouvoirs d'action qui doivent être accordés à une partie afin qu'elle puisse effectivement faire valoir sa position dans la procédure (cf. ATF 150 I 174 consid. 4.1, 149 I 153 consid. 2.2), il ne comprend pas le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1, 134 I 140 consid. 5.3) ni celui d'obtenir l'audition de témoins (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1 ; arrêt du TF 8C_699/2022 du 15 juin 2023 consid. 4.2). En effet, la procédure administrative régie par la PA est en principe écrite (cf. arrêts du TAF A-1025/2024 du 4 juillet 2024 consid. 4, A-6607/2019 du 18 novembre 2021 consid. 3.5). Il n'est ainsi procédé à l'audition de parties ou de témoins que si de telles mesures d'instruction paraissent indispensables à l'établissement des faits de la cause (art. 14 al. 1 PA ; cf. ATF 130 II 169 consid. 2.3.3 ; arrêt du TF 1C_513/2023 du 13 mars 2024 consid. 3.4). 3.2.1.2 Selon la jurisprudence, la violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.4, 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée ; cela étant,

A-5286/2024 Page 17 une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2). 3.2.2 3.2.2.1 En l'espèce, l'autorité inférieure – après avoir soutenu tant

dans sa décision du 4 décembre 2023 que dans celle sur réclamation du 20 juin 2024 avoir remis l'entier du dossier – admet devant le Tribunal n'avoir pas fait parvenir au recourant la totalité du dossier à sa disposition, prétextant que les pièces qui n'ont pas été transmises étaient déjà en mains du recourant puisqu'il s'agissait des extraits de ses propres comptes. Le Tribunal ne saurait entièrement la suivre sur ce point. En effet, le droit d'être entendu garanti à la personne concernée l'accès aux éléments décisifs du dossier avant qu'une décision soit prise à son encontre, la personne recourante étant en droit de connaître quels sont les documents sur lesquels s'est basée une autorité pour prononcer sa décision. Or, il n'est pas contesté que les pièces en question sont à la base de la taxation litigieuse. Certes, s'il est concevable que l'autorité inférieure s'abstienne de communiquer des pièces que la personne assujettie possède déjà, elle doit au moins établir un bordereau de toutes les pièces dont elle dispose et sur lesquelles elle entend fonder sa décision, à charge ensuite de la personne concernée de requérir spécifiquement celles qui lui manquent. Cela est d'autant plus important lorsque, comme en l'espèce, le contrôle a été effectué chez la fiduciaire et non au siège ou au domicile de l'assujetti et que la demande de consultation du dossier est formulée par l'avocat constitué en cours de procédure auquel le contribuable – bien qu'il y soit tenu et qu'il en supporte les risques – n'a peut-être pas transféré tous les éléments utiles. Par ailleurs, à suivre la logique de l'autorité inférieure, il conviendrait de s'interroger sur les raisons pour lesquelles celle-ci a transmis une copie de la correspondance échangée avec le recourant, alors même que ce dernier en était, par définition, déjà détenteur. On voit dès lors bien l'absence de rigueur de son raisonnement. On rappellera encore que l'obligation pour les autorités de constituer un dossier complet (Aktenführungspflicht) se déduit précisément du droit constitutionnel d'être entendu et découle, en procédure administrative fédérale, de l'art. 26 PA en tant qu'il se comprend comme le pendant du droit des parties de consulter le dossier et de produire des preuves

A-5286/2024 Page 18 (cf. ATF 142 I 86 consid. 2.2). Ce droit des parties de consulter oblige les autorités à une gestion ordonnée et claire des dossiers et à garantir l'exhaustivité des pièces produites et établies dans la procédure (cf. ATF 138 V 218 consid. 8.1.2). Il faut dès lors considérer que l'autorité inférieure a violé le droit d'être entendu du recourant en ne lui communiquant pas toutes les pièces (à tout le moins la liste) du dossier en sa possession. Les conséquences d'une telle violation seront analysées une fois l'ensemble des griefs fondés sur le droit d'être entendu examinés (cf. infra consid. 3.2.5). 3.2.2.2 Dérive en quelque sorte de ce grief ayant trait à l'accès au dossier, celui relatif à une motivation déficiente, le recourant se plaignant de l'absence d'indications précises au sujet des montants faisant l'objet d'une reprise au titre de chiffre d'affaires pour ses activités sous la raison de commerce C._____. L'autorité inférieure se défend en faisant valoir pour la première fois dans la procédure devant le TAF que le tableau Excel joint au courriel envoyé au recourant le 31 mars 2022 indique le détail des montants objet de la reprise « en cliquant sur les différentes cellules ». Dans ces deux décisions antérieures, elle s'était contentée de rétorquer à cet égard que « dans le cadre d'une estimation, il appartient à l'assujetti de prouver que l'évaluation s'écarte de la réalité et non pas à l'AFC de déterminer précisément les états de fait donnant lieu à imposition ». Le raisonnement de l'autorité inférieure ne manque pas de surprendre. On relèvera qu'elle ne soutient plus – à juste titre – devant la Cour de céans, l'argument développé dans sa décision litigieuse. En effet, il faut rappeler, avec le recourant, que s'il revient à l'assujetti de prouver l'inexactitude de la taxation par estimation, il ne peut le faire qu'en connaissance des éléments de calcul de l'autorité inférieure, la charge de la preuve que l'estimation est correcte

revenant à cette dernière (cf. infra consid. 7.2). Outre le fait que ce n'est qu'après le dépôt du recours, soit dans sa réponse à celui-ci, que l'autorité inférieure a orienté l'assujetti – et le Tribunal – sur le procédé permettant d'obtenir le détail des montants de la reprise, la méthode prescrite (cliquer sur les cellules du tableau Excel) ne satisfait pas à son obligation de motivation que l'on peut qualifier d'accru en matière de taxation par estimation (cf. infra consid. 7.2). Elle aurait dû à tout le moins indiquer, pour chaque compte bancaire, par exemple sous forme de tableau, la date exacte, le motif et le montant du versement retenu comme non justifié. Cette manière de faire aurait non seulement permis à l'assujetti d'exercer utilement son droit d'être entendu mais aussi au Tribunal d'effectuer efficacement son contrôle. Un tel tableau aurait de plus également

A-5286/2024 Page 19 servi les intérêts de l'autorité inférieure, laquelle admet en déduction, dans sa duplique, deux montants (cf. infra consid. D.d) qu'elle n'avait pourtant jamais pris en compte dans la reconstruction du chiffre d'affaires de l'activité de C._____. En conséquence, il faut retenir qu'en ne détaillant pas les montants retenus comme chiffre d'affaires non justifié, l'autorité inférieure a violé le droit d'être entendu du recourant. 3.2.3 Il faut encore examiner, avant de tirer les conséquences des violations admises, les griefs relatifs aux offres de preuves proposées par le recourant. 3.2.3.1 S'agissant de son propre interrogatoire, il sied brièvement de rappeler que l'assujetti ne peut l'exiger, ses droits ne comprenant pas celui d'être entendu par oral (cf. supra consid. 3.2.1.1). Peu importe à cet égard, que l'autorité inférieure ait dans un premier temps donné une suite favorable à sa requête avant d'y renoncer manifestement excédée par les reports de date et l'absence de réactivité du recourant. Cela étant, si l'autorité, par l'inspecteur en charge du contrôle, entendait à cette occasion préciser les montants exacts visés par la reprise, dès lors qu'elle abandonnait l'idée de rencontrer le recourant, elle aurait dû en communiquer le détail par écrit, ce qu'elle n'a pas fait ainsi qu'on vient de le démontrer. Il n'y a toutefois pas lieu de retenir de ce fait une violation du droit d'être entendu indépendante de celle admise précédemment. 3.2.3.2 Quant à la demande d'auditions de son épouse et de sa belle-mère, on peine à discerner ce que leurs témoignages auraient pu apporter de plus de ce que le recourant a eu l'occasion de faire valoir en cours de procédure par écrit, étant rappelé que sa belle-mère a livré un témoignage sous cette forme. A cela s'ajoute qu'il faut admettre avec l'autorité inférieure, ainsi qu'il a été exposé (cf. supra consid. 2.2.2), que de simples allégations orales non étayées par pièces, émanant de proches du recourant (comme de lui-même), ne sont pas susceptibles d'influer sur l'issue du litige. En effet, il n'est pas arbitraire dans le cadre de l'appréciation anticipée des preuves de prendre en considération les liens de proximité qui unissent des témoins à une partie. La valeur probante réduite de ces témoignages repose sur le risque accru de partialité et de subjectivité.

A-5286/2024 Page 20 L'autorité inférieure n'a ainsi pas violé le droit d'être entendu du recourant en ne donnant pas suite à sa requête en audition de son épouse et de sa belle-mère. 3.2.4 Pour les mêmes motifs, le Tribunal, par appréciation anticipée des preuves, rejette également ses demandes – si tant est qu'elles ne sont pas devenues sans objet, vu l'issue du litige (cf. infra consid. 9) – tendant à son propre interrogatoire et à l'audition des deux témoins précités par-devant le TAF. 3.2.5 Reste à tirer les conséquences des violations du droit d'être entendu admises (cf. supra consid. 3.2.2). On peut concevoir que la première soit sans grande gravité. En effet, l'accès au dossier a certes été limité de manière inadmissible mais le recourant a tout de même eu connaissance des pièces manquantes dès lors qu'elles sont issues de ses propres comptes et que les annexes à la notification

d'estimation indiquent les numéros des comptes bancaires contrôlés par l'autorité inférieure. Il faut en revanche retenir qu'en n'indiquant pas de manière précise quels étaient exactement les montants repris au titre de chiffre d'affaires pour l'activité de C._____, l'autorité inférieure a violé de manière significative le droit d'être entendu du recourant. Certes, elle a indiqué la manière dont il était possible de connaître le détail des montants, mais non seulement cette indication est intervenue après le dépôt du recours, mais de plus cette « manière » ne donne pas suffisamment de précisions sur les éléments de la reprise et ce indépendamment du fait que le tableau avait été transmis au recourant par voie de courriel le 31 mars 2022 (cf. supra consid. 3.2.2.2). Cela étant, il sied aussi de reconnaître qu'aussi approximative et tardive que soit la méthode proposée pour pallier l'absence d'explications précises sur les montants considérés comme du chiffre d'affaires, elle a permis au recourant de préciser la provenance de certains montants dans son écriture de réplique (cf. supra consid. D.c). En conséquence, le Tribunal considère que la violation du droit d'être entendu a été partiellement réparée. Certes encore, le Tribunal, qui dispose de la même cognition que l'autorité inférieure, aurait pu inviter cette dernière à compléter les lacunes du dossier qui subsistent et donner au recourant la possibilité de compléter ses écritures à cet égard. Cela étant, la décision litigieuse devant être partiellement annulée sur le fond pour des motifs de même nature que ceux tirés du droit d'être entendu et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure (cf. infra consid. 9), il n'y a pas lieu de procéder à cette réparation, charge à l'autorité inférieure, avant de prononcer sa nouvelle décision, d'exposer clairement au recourant quels sont précisément les montants de la reprise et de

A-5286/2024 Page 21 motiver celle-ci. Il en sera toutefois tenu compte dans les frais et l'allocation de dépens. 4. Il y a lieu à présent d'examiner matériellement le litige dès lors que le recourant a pu s'exprimer – à tout le moins partiellement – sur certains des montants de la reprise. Il s'agit dès lors d'exposer les dispositions et la jurisprudence topiques régissant l'obligation de tenir une comptabilité (cf. infra consid. 5), la taxation par estimation (cf. infra consid. 6), la charge de la preuve dans ce contexte (cf. infra consid. 7) et de les appliquer au cas d'espèce (cf. infra consid. 8). A cet égard, s'agissant du droit applicable, il convient de préciser que la LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. Le présent litige portant sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 2016 au 31 décembre 2020, les dispositions topiques de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur en vigueur avant et après la révision partielle de la loi au 1er janvier 2018 (RO 2017 3575 ; FF 2015 2467) sont applicables (cf. art. 112 s. LTVA). Cela étant, l'on observera que la jurisprudence rendue sous l'ancien droit, mais relative à des dispositions matérielles restées inchangés dans le nouveau droit, demeure valable, de sorte qu'il est toujours possible de s'y référer (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 3.).

E. 5.1

En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (cf. art. 66 al. 1, art. 71 al. 1 et art. 86 al. 1 LTVA). Même si le nouveau droit a assoupli ce principe sur certains aspects (cf. à ce propos, ATF 140 II 202 consid. 5.4), il n'en demeure pas moins qu'il appartient à l'administré de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement à la TVA et, le cas échéant, d'établir la créance fiscale le concernant. L'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle, et n'établit le montant de l'impôt à la place de la personne assujettie que si celle-ci ne remplit pas ses obligations (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août

2025 consid. 4.1 ; FELIX GEIGER, in : Zweifel et al. [édit.], Loi fédérale régissant la TVA, 2e éd. 2025 [ci-après : Commentaire LTVA], art. 86 no 1 ; LYSANDRE PAPADOPOULOS, Commentaire LTVA, art. 71 nos 1 ss ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2021, p. 518 no 329 s.).

E. 5.2

Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, la personne assujettie doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations

A-5286/2024 Page 22 allant au-delà si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. L'AFC a notamment fait usage de cette compétence dans le cadre de l'Info TVA no 16 (« Comptabilité et facturation » [ci-après : Info TVA no 16]). En outre, conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, la personne assujettie doit conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à l'expiration de la prescription absolue de la créance fiscale, l'art. 958f CO étant réservé. Comme le prévoyait explicitement l'art. 58 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300), la tenue des livres comptables doit notamment permettre de constater aisément et de manière sûre les faits importants pour la détermination de l'assujettissement et le calcul de la créance fiscale (cf. ATF 140 II 495 consid. 3.4.4 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 4.2 ; ROHNER/BOBST, Commentaire LTVA, art. 70 no 5). Selon la pratique administrative (cf. Info TVA no 16, ch. 1.4), confirmée par la jurisprudence fédérale, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement peut entraîner une détermination par estimation de l'impôt fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.2 ; arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.4 [non publié aux ATF 151 II 289] ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 4.2 ; cf. ég. ROHNER/BOBST, Commentaire LTVA, art. 70 nos 9 ss).

E. 6.1

Selon l'art. 79 al. 1 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets (lacunes formelles), ou que les résultats présentés par la personne assujettie ne correspondent manifestement pas à la réalité (lacunes matérielles), l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. parmi d'autres : arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 5.1 ; JÜRIG STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 no 7 ss ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives de droit fiscal suisse [ci-après : Archives] 69 511, ch. 3.1.2). Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'autorité fiscale n'est pas seulement autorisée, mais bien plus tenue de procéder par cette voie (cf. arrêt du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.5 [non publié aux ATF 151 II 289] ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 5.1 ; BEATRICE BLUM, in : Geiger/ Schluckebier, Kommentar MWSTG, 2e éd. 2019, art. 79 no 7).

A-5286/2024 Page 23

E. 6.2

Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance et choisir la méthode d'estimation qui lui permet de tenir compte au mieux des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause. Elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité, comme le prescrit l'art. 79 al. 1 LTVA en exigeant que l'AFC procède dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.6 [non publié aux ATF 151 II 289] , 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.2 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 5.2.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n° 5 et 23). En ce sens, elle doit certes procéder à une estimation prudente, mais n'est cependant pas tenue, en cas de doute, de retenir les hypothèses les plus favorables à la personne assujettie. En effet, les cas dans lesquels cette dernière 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. Au contraire, il s'agit d'éviter que la personne assujettie qui a rempli son devoir de collaboration ne soit tenue de payer des impôts plus élevés que celle dont un contrôle ultérieur de la comptabilité est impossible pour des motifs qui lui sont imputables. La violation de devoirs de procédure ne doit pas être récompensée (cf. arrêt du TF 9C_371/2024 du 18 mars 2025 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 5.2.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 no 3 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.1). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente, parmi lesquelles figurent la méthode par extrapolation et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité. Les méthodes peuvent très bien être appliquées en parallèle (cf. arrêt du TAF A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2). 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. arrêt du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 5.2.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 nos 25 ss).

E. 7.1

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

A-5286/2024 Page 24 d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires en tant que telle. Dans un premier temps, il appartient à l'AFC de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. consid. 2.1 ci-avant ; ATAF 2009/60 consid. 2.9.2 ; arrêt du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 6.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 nos 33 et 37).

E. 7.2

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation, dans le sens où celle-ci apparaît comme « raisonnable » (cf. ATF 151 II 289 consid. 3.4.2 2ème par.). Là encore, le fardeau de la preuve incombe à l'autorité. Le Tribunal examine notamment l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de l'entreprise. Cela étant, alors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. supra consid. 2.1), le Tribunal fait

preuve d'une certaine retenue lors de l'analyse de l'exactitude de l'estimation. Il ne remplace l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes, c'est-à-dire si l'AFC a abusé ou excédé son pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du TF 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A 5307/2023 du

E. 7.3.1

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par estimation sont remplies (cf. supra consid. 6.1) et qu'il apparaît, sur le vu de l'examen du Tribunal, que l'estimation a été correctement réalisée (cf. supra consid. 6.2), il revient à la personne recourante d'établir l'inexactitude de celle-ci. A cet égard, elle ne peut pas se limiter à critiquer de manière générale les bases de calcul de l'estimation, ou simplement opposer à celle-ci la sienne propre ; elle doit bien plus démontrer, preuves à l'appui, que l'estimation effectuée par l'AFC est manifestement erronée (cf. arrêts du TF 9C_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.9 [non

A-5286/2024 Page 25 publié aux ATF 151 II 289] et 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.5 ; arrêts du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 6.3, A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5, A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.6.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 no 38).

E. 7.3.2

La personne assujettie qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation réalisée par l'AFC ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation juridiquement incorrecte qu'elle a elle-même créée. La personne assujettie doit ainsi tolérer l'incertitude résultant nécessairement de l'estimation opérée en raison de la violation de ses devoirs (cf. supra consid. 6.2). Partant, ce n'est que si elle prouve que l'AFC a commis de très importantes erreurs que le Tribunal remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne (cf. ATF 151 II 289 consid. 3.4.2 ; arrêts du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 6.3, A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5, A-2814/2023 du 19 avril 2024 consid. 2.6.2).

E. 8

août 2025 consid. 7.2, A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 nos 33 et 36). Cette retenue se justifie notamment par le fait que l'autorité fiscale est plus proche du dossier et dispose de l'expérience et de l'expertise requises, alors que les moyens d'investigation du Tribunal sont limités (pour le détail, cf. ATF 151 II 289 consid. 3.3 et 3.4 ; cf. ég. MOLLARD, op. cit., ch. 3.3.2). Toutefois, de jurisprudence constante, le Tribunal se doit de contrôler avec plein pouvoir d'examen si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (cf. arrêts du TAF A-5307/2023 du 8 août 2025 consid. 6.2, A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5, A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5).

E. 8.1

En l'espèce, quand bien même le recourant soutient que l'autorité inférieure « s'est privée du droit de taxer par estimation » en s'abstenant de justifier les détails des chiffres d'affaires non comptabilisés, le Tribunal retient qu'au regard des très nombreuses défaillances observées dans la tenue de la comptabilité du recourant, les conditions pour procéder à une telle taxation étaient largement satisfaites. En effet, la comptabilité pour l'année 2016 n'a jamais été finalisée, il n'est tenu ni livre de caisse ni inventaire des stocks de

marchandises, les apports privés ne sont pas prouvés ; l'AFC a également relevé des recettes comptabilisées mais non déclarées pour les travaux d'installations sanitaires (C. _____) et des chiffres d'affaires imposables comptabilisés à tort au passif du bilan. L'autorité inférieure a ensuite procédé en utilisant une méthode mixte selon ce qui devait être repris, reconstitué ou corrigé.

E. 8.2

Dans le cadre de son estimation, l'autorité inférieure a considéré que les montants encaissés ou versés sur les différents comptes privés du recourant, à défaut de justificatifs, devaient être considérés comme du chiffre d'affaires non comptabilisé et non déclaré, relatif à l'activité déployée sous la raison de commerce C. _____. Quand bien même cette raison de commerce n'est inscrite au registre éponyme que depuis (...), l'autorité inférieure a constaté que le recourant l'exerçait – parallèlement à l'époque où il était salarié d'une autre entreprise – depuis (...). On ne saurait lui reprocher d'avoir procédé à un tel rappel d'impôt dès lors que la comptabilité du recourant n'était pas probante. Tous les éléments déterminants au regard

A-5286/2024 Page 26 de la TVA doivent être consignés dans des livres comptables tenus avec rigueur. Tous les mouvements, recettes et dépenses, doivent pour voir être facilement constatés (cf. supra consid. 5.2). Comme ce n'est pas le cas, le recourant supporte les conséquences de ses négligences à moins qu'il arrive à démontrer avec un degré de vraisemblance élevé entraînant la conviction de l'autorité et/ou du tribunal que les montants qui sont retenus comme chiffre d'affaires ont une autre origine. Il ne peut pas à cet égard, comme il le fait, se contenter de simples allégations ou produire des pièces établies après coup. Le recourant perd de vue que la TVA est perçue selon la technique de l'auto-taxation (cf. supra consid. 5.1) en vertu de laquelle il lui revient d'avoir à disposition les éléments fondant sa déclaration au moment de celle-ci et non de les rassembler à la faveur d'un contrôle. Le recourant reconnaît par ailleurs dans sa réplique du 31 janvier 2025 que des montants totalisant 165'671 fr. 55 encaissés sur l'un de ses comptes privés correspondent bel et bien à du chiffre d'affaires, lequel n'a été ni comptabilisé ni déclaré.

E. 8.3.1

La position de l'autorité inférieure est exempte de critique s'agissant d'une partie des versements en espèces effectués directement au bancomat que le recourant revendique comme des dons de sa belle-mère en faveur de sa fille. Certes, le contrat de donation n'est pas soumis à la forme écrite mais celle-ci permet précisément de faciliter la preuve au besoin. Or la seule preuve qu'apporte le recourant à cet égard est un témoignage écrit de sa belle-mère qui ne revêt par la force probante nécessaire à son admission (cf. supra consid. 3.2.3.2). Les retraits en espèces des comptes de D. _____ ne correspondent ni en date ni en nombre aux versements en espèces sur les comptes du recourant. Il n'y a aucun recoupement possible hormis les allégations invraisemblables du recourant et de sa belle-mère. On peine en effet à imaginer le contexte qui expliquerait des retraits en espèces – plutôt que des virements – des montants en faveur de sa fille, pour permettre ensuite à son gendre de les verser toujours en espèces sur son propre compte et non sur celui de la destinataire du don ou sur le compte commun. A défaut de justificatifs probants expliquant leur provenance, ces montants doivent ainsi être considérés comme du chiffre d'affaires.

E. 8.3.2

Il en va de même pour le montant de 62'000 francs versé en espèces le 5 janvier 2016 prétendument issu de la vente d'une voiture en espèces, laquelle n'est étayée d'aucune manière alors que l'on peut légitimement s'étonner d'une telle transaction au comptant. Le fait que le recourant vire

A-5286/2024 Page 27 le lendemain la somme de 67'299 francs à un garage comme acompte pour l'achat d'une nouvelle voiture n'est pas de nature à prouver la vente de la veille. Ce raisonnement s'applique aussi aux deux montants (650 et 720 francs en mai et juillet 2019) qu'il dit correspondre au remboursement d'un prêt en vue de l'achat d'un téléphone lequel n'est corroboré par aucun autre élément que ses propres assertions.

E. 8.3.3

Cette conclusion n'est pas différente à l'égard des nombreux montants versés sur le compte privé du recourant et/ou sur celui qu'il détient conjointement avec son épouse, totalisant la somme de 94'575 fr. 90 et qu'il prétend provenir de la caisse du B._____. Il est impossible de vérifier les allégations du recourant dès lors qu'aucun livre de caisse n'a été tenu et que les sorties de caisse sont comptabilisées de manière globale en fin d'année par la fiduciaire.

E. 8.3.4

Il est également impossible de suivre le recourant au sujet du prétendu remboursement du prêt de 15'000 euros accordé à son neveu au Y._____. Le relevé de l'un de ses comptes bancaires privé montre effectivement un virement de ce montant (équivalent 18'265 fr. 40) le 7 mai 2018 en faveur de G._____ sans indication du motif. Le recourant se contente dans son écriture de réclamation – ses griefs à cet égard dans le recours ayant trait uniquement à la liberté de la preuve – de prétendre que des virements et versements ultérieurs correspondent au remboursement de ce prêt. Il ne prend même pas la peine d'indiquer lesquels, ce qui serait en tout état de cause de toute façon insuffisant.

E. 8.3.5

On doit également écarter les prétentions du recourant au sujet du versement en espèces au bancomat de 4'130 euros (4'396 fr. 39) qu'il attribue à un solde d'argent au retour de ses vacances. Là, encore, il s'agit d'une simple allégation qui n'a pas force de preuve dès lors qu'il ne produit aucun élément pouvant étayer ses affirmations (par exemple : preuves concrètes du voyage et du séjour).

E. 8.3.6

Quant au montant de 5'531 francs issu d'un virement du 8 janvier 2016 de H._____ que le recourant explique par la vente d'une machine, outre le fait qu'une fois de plus il n'apporte aucune preuve ni ne précise de quelle machine il s'agit, en principe une machine appartient aux actifs de l'entreprise et une éventuelle vente doit entrer dans la comptabilité de celle-ci.

E. 8.3.7

Dans ce même tableau intitulé « divers montants justifiables » qu'il soutient avoir justifiés, le recourant explique encore que le montant de

A-5286/2024 Page 28 422 fr. 20 reçu le 5 octobre 2018 correspond à un avoir « Tamédia shop » et que ceux de 488 fr.25 et de 157 fr. 25 virés le 10 décembre 2018 respectivement le 3 septembre 2018 constituent le remboursement de factures de médecin. Or, ces trois

montants ne semblent pas avoir été comptés comme des encaissements non justifiés par l'autorité inférieure si on se fie à la « méthode » préconisée par cette dernière, à savoir cliquer sur les cellules du tableau récapitulatif (cf. supra consid. 3.2.2.2) et bien que celle-ci conclut dans sa duplique contre toute logique à l'admission des deux derniers montants en déduction du chiffre d'affaires reconstitué (cf. supra consid. D.d).

E. 8.4.1

En revanche, le Tribunal ne peut pas suivre sans autre l'autorité inférieure au sujet des virements opérés par la belle-mère sur les comptes du recourant pour un total de 114'000 francs. Contrairement aux retraits/versements en espèces qu'il est impossible de faire concorder (cf. supra consid. 8.3.1), la provenance est ici certaine et à défaut d'autres éléments permettant de suspecter que ce montant constitue la contrepartie de prestations en matière d'installations sanitaires, il faut considérer que l'autorité inférieure n'a pas amené la preuve qu'il était « raisonnable » de les considérer comme chiffre d'affaires, ce d'autant plus que chacun de ces virements est assorti d'une mention indiquant un prêt ou un remboursement. L'autorité inférieure a également estimé qu'étaient injustifiés, et donc à considérer comme du chiffre d'affaires, les virements effectués en 2018 à partir d'un compte à l'étranger appartenant également à D._____ sur le compte privé du recourant. Il s'agit de treize virements de 4'994 francs et de deux autres de 5'171 fr. 79 et de 5'146 fr. 38, soit un total de 70'608 fr. 17. Là encore, la preuve que ce rappel est correct au sens de la jurisprudence précitée (cf. supra consid. 7.2) n'a pas été apportée par l'autorité inférieure si bien qu'on ne peut pas faire grief au recourant de n'avoir pas établi l'inexactitude d'une telle reprise.

E. 8.4.2

On ne voit pas non plus que puisse être considérée sans autre indice comme du chiffre d'affaires la somme de 10'368 francs virée sur le compte privé du recourant en date du 23 janvier 2017 par F._____ SA et versée le 25 suivant sur le compte de I._____ avec la mention « meuble Café du Pont ».

E. 8.5

En résumé il faut retenir que le recourant, ainsi que déjà dit, ne peut pas comme il l'a fait négliger gravement sa comptabilité, omettre de déclarer certaines recettes et contrevenir aux règles élémentaires de la gestion d'entreprise pour ensuite, à la faveur d'un contrôle, fournir des explications

A-5286/2024 Page 29 sans aucun élément de preuve concluant et exiger que l'autorité s'y rallie sans autre exigence. Mais de son côté, cette dernière ne doit pas perdre de vue qu'une décision de reprise de TVA n'a aucun caractère punitif et ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt dès lors qu'elle fixe le supplément à payer par le contribuable en lien avec l'élément qui n'a – à tort – pas été déclaré et imposé, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale. Par essence, une taxation par estimation est approximative dès lors qu'elle résulte d'une appréciation de la situation. Elle doit se rapprocher le plus possible de la réalité, sans être ni particulièrement favorable à la personne assujettie ni excessivement sévère. Cela étant dans ce contexte, régi par la technique de l'auto-taxation (cf. supra consid. 5.1), le recourant doit supporter les conséquences de ses incuries. En effet, l'égalité de traitement dicte de ne pas favoriser un contribuable qui a failli gravement dans ses obligations par rapport à celui qui s'en est acquitté avec rigueur.

E. 9.1

Il s'ensuit que la décision est partiellement annulée, étant rappelé que hormis le point 5 de la notification d'estimation, les autres éléments de la taxation étaient déjà entrés en force (cf. supra consid. 1.3.3). C'est le lieu de préciser qu'en principe le recours devant le TAF est de nature réformatrice, c'est-à-dire que le Tribunal statue lui-même sur la cause et ne renvoie celle-ci qu'exceptionnellement à l'autorité inférieure avec des instructions impératives (art. 61 al. 1 PA). Il est toutefois admis que le juge dispose d'une grande latitude, pour décider s'il entend procéder lui-même aux mesures à prendre ou s'il renvoie l'affaire à l'administration. Un renvoi peut néanmoins se justifier par les tâches différentes et les fonctions et moyens respectifs dont disposent les diverses instances appelées à se succéder au cours de la procédure (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1 ; MADELEINE CAMPRUBI, in : Kommentar VwVG, art. 61 n° 12) ou encore lorsque l'autorité inférieure a constaté les faits de façon sommaire, en renonçant à pousser plus loin ses recherches ou dans l'idée que le Tribunal éclaircirait l'état de fait comme il convient en cas de recours (cf. arrêt du TF 9C_162/2007 du 3 avril 2008 consid. 2.3 avec les réf. cit.). Ainsi, la cause est entre autres renvoyée lorsqu'il s'agit de clarifier un état de fait déficient (cf. supra consid. 8.5) et que ce manquement ne peut être comblé sans mesures d'instruction complémentaires, l'autorité inférieure étant en principe mieux à même d'effectuer les investigations nécessaires (cf. arrêt du TAF A-1359/2013 5 juin 2014 consid. 7.2 ; MOSER et al., op. cit., n. marg. 3.194).

E. 9.2

La cause est ainsi renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle respecte le droit d'être entendu du recourant et établisse à l'usage de celui-ci un

A-5286/2024 Page 30 tableau récapitulatif en détail quels sont les montants faisant l'objet de la reprise, de sorte que le recourant puisse développer son argumentation sur les montants que le Tribunal n'a pas été en mesure de confirmer. Dans ce contexte, elle motivera – étant rappelé à cet égard qu'elle supporte la preuve que son estimation est « raisonnable » (cf. supra consid. 7.2), ce qui est une question de fond du litige – en particulier sa position, pour autant qu'elle la maintienne, selon laquelle il est correct de considérer les virements de D. _____ comme étant le paiement de prestations opérées par le recourant. Elle indiquera également pourquoi elle refuse de considérer les explications au sujet du virement F. _____ SA. La décision litigieuse, en tant qu'elle concerne tous les versements en espèces en francs suisses ou en euros au bancomat, le virement de 5'531 francs du 8 janvier 2016 de H. _____ sur le compte (...), les virements sur ce même compte le 3 mai 2019 de 650 francs et de 720 francs le 8 juillet 2019 est confirmée. Doivent également être admis comme chiffre d'affaires les montants reconnus par le recourant comme paiement de prestations effectuées auprès de tiers, à savoir un total de 165'671 fr. 55 (55'541 fr. 40 pour 2016 ; 104'706 francs pour 2017 et 5'424 fr. 15 pour 2018).

E. 10

Reste à examiner la question des frais et des dépens.

E. 10.1.1

Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Un renvoi à l'autorité inférieure est considéré comme une admission (cf. arrêt du TAF A-620/2024 du 13 août 2025 consid. 4.7). Aucun frais de procédure ne peut toutefois être

mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA). Ces frais sont calculés en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (cf. art. 2 al. 1 1ère phrase du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]).

E. 10.1.2

Vu l'admission partielle du recours par renvoi à l'autorité inférieure et le fait que le recourant succombe sur le principe même du droit de taxer par estimation, que de plus environ 80% du montant de la créance fiscale est confirmée, les frais de procédure – fixés en l'espèce à 6'000 francs – sont mis à sa charge par quatre cinquièmes, soit 4'800 francs. Cette proportion tient également compte de la violation du droit d'être entendu, laquelle est compensée à tout le moins partiellement par la témérité des

A-5286/2024 Page 31 griefs du recourant concernant le prétendu défaut de signature valable de la décision attaquée (cf. supra consid. 3.1.3) Ce montant de 4'800 francs sera prélevé sur l'avance de frais de 6'000 francs déjà versée. Le solde de 1'200 francs lui sera restitué une fois le présent jugement entré en force.

E. 10.2.1

La partie qui obtient entièrement ou partiellement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss FITAF).

E. 10.2.1.1

Comme le recourant – représenté par un avocat – n'obtient que partiellement raison et doit supporter les quatre cinquièmes des frais de procédure, il se justifie de lui allouer une indemnité de dépens réduite, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée ex aequo et bono, sur la base du dossier et selon la pratique du Tribunal, à 1'800 francs.

(dispositif à la page suivante)

A-5286/2024 Page 32