

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 novembre 2002 en la cause X [CRC 2001-138])

Mehrwertsteuer. Unterscheidung zwischen gastgewerblichen Leistungen (normaler Steuersatz) und dem Verkauf über die Gasse (reduzierter Steuersatz) bei gemischter Tätigkeit. Interne Schätzung auf Grund des Nichteinreichens von Abrechnungen.

Art. 27 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 2. Lemma MWSTV.

- Liegen gleichzeitig Umsätze aus gastgewerblichen Leistungen, steuerbar zum Normaltarif, und Warenverkäufen über die Gasse, steuerbar zum reduzierten Satz, vor, müssen gemäss Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zwei Voraussetzungen erfüllt sein, damit der Verkauf über die Gasse als solcher anerkannt wird: einerseits muss eine organisatorische und andererseits eine räumliche Trennung vorliegen (E. 3b). Die Frage nach der Verfassungsmässigkeit der zweiten Bedingung, also der räumlichen Trennung, kann im vorliegenden Fall offengelassen werden, da die Beschwerdeführerin bereits das Erfordernis der organisatorischen Trennung nicht erfüllt (E. 5b/bb).

- Stellt die ESTV während der internen Terminkontrolle einen Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstveranlagung fest, kann sie unter Vorbehalt einer nachträglichen externen Kontrolle eine interne Schätzung des Umsatzes des Steuerpflichtigen vornehmen (E. 4c).

- Im vorliegenden Fall muss, obwohl die Beschwerdeführerin die Abrechnung vor der Rekurskommission eingereicht hat, an der Schätzung der Steuerbehörde festgehalten werden, da begründete Zweifel an der Genauigkeit der eingereichten Dokumente vorliegen (E. 5c/aa).

Taxe sur la valeur ajoutée. Distinction entre les prestations dans le domaine de la restauration (taux normal) et les ventes à l'emporter (taux réduit) en cas d'activité mixte. Estimation interne suite à la non-remise de décomptes.

Art. 27 al. 1 let. a ch. 1 2e tiret OTVA.

- En cas de réalisation simultanée de prestations de la restauration, imposables au taux normal, et de livraisons de marchandises à l'emporter, soumises au taux réduit, l'Administration fédérale des contributions (AFC) pose deux conditions pour que les ventes à l'emporter soient reconnues comme telles: premièrement, il doit y avoir séparation sur le plan de l'organisation et deuxièmement, séparation sur le plan de la situation (consid. 3b). La question de la constitutionnalité de la deuxième exigence est laissée ouverte en l'espèce, vu que la recourante ne remplit de toute façon pas la condition de la séparation organisationnelle (consid. 5b/bb).

- Si, au cours du contrôle interne des délais, l'AFC constate qu'un assujetti a contrevenu au principe de l'auto-taxation, elle peut procéder à une estimation interne du chiffre d'affaires du contribuable, en se réservant le droit d'effectuer un contrôle sur place ultérieurement (consid. 4c).

- En l'espèce, malgré la remise des décomptes par la recourante devant la Commission de recours, il convient d'en demeurer à l'estimation de l'autorité fiscale, étant donné qu'il existe un doute fondé sur l'exactitude des décomptes fournis (consid. 5c/aa).

Imposta sul valore aggiunto. Distinzione fra le prestazioni nell'ambito della ristorazione (aliquota normale) e le vendite di merci non consumate sul posto (aliquota ridotta) in caso di attività mista. Stima interna in seguito alla mancata consegna dei conti.

Art. 27 cpv. 1 lett. a n. 1 2° lemma OIVA.

- In caso di realizzazione simultanea di prestazioni della ristorazione, a cui si applica l'aliquota normale, e di fornitura di merci non consumate sul posto, per le quali vale un'aliquota ridotta, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) pone due condizioni affinché le vendite di queste ultime siano riconosciute in quanto tali: in primo luogo, deve esservi una separazione dal punto di vista dell'organizzazione e, secondariamente, una separazione per quanto riguarda gli spazi (consid. 3b). Nella fattispecie, la questione della costituzionalità della seconda esigenza è lasciata aperta, visto che comunque la ricorrente non soddisfa la condizione della separazione organizzativa (consid. 5b/bb).

- Se, nel corso del controllo interno dei termini, l'AFC constata che un assoggettato ha contravvenuto al principio dell'auto-tassazione, essa può effettuare una stima interna della cifra d'affari del contribuente, riservandosi il diritto di effettuare in seguito un controllo sul posto (consid. 4c).

- Nella fattispecie, malgrado la consegna dei conti da parte della ricorrente davanti alla Commissione di ricorso, occorre attenersi alla stima dell'autorità fiscale, poiché vi è un fondato dubbio sull'esattezza dei documenti forniti (consid. 5c/aa).

Résumé des faits:

A. La société en nom collectif X a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) le 31 mai 1996 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Elle a été radiée au 31 décembre 1999, à la suite d'une annonce de la contribuable du 19 juillet 1999.

B. L'assujettie omit de faire parvenir ses décomptes pour les périodes fiscales des 1er, 2ème et 3ème trimestre 1999, ainsi que son décompte final. L'AFC, selon sa pratique constante et les dispositions légales applicables, procéda à une estimation provisoire et établit un décompte complémentaire du 19 avril 2000 s'élevant à Fr. 7'000.-. La contribuable ne s'acquitta pas de la dette fiscale constatée et protesta en soutenant qu'elle avait réalisé des ventes à l'emporter soumises au taux réduit.

C. Par décision du 27 novembre 2000, l'AFC fixa son estimation et, du même coup, elle confirma que tous les chiffres d'affaires de la contribuable devaient être imposés au taux normal, ceux-ci valant prestations de la restauration. Dans son mémoire de réclamation du 28 décembre 2000, la contribuable alléguait principalement que son entreprise offrait certes des prestations de restauration imposables au taux normal, mais aussi des ventes à l'emporter imposables à taux réduit. Elle prétendit que les critères de séparation sur les plans de l'organisation et de la situation étaient remplis et produisit plusieurs sortes de pièces à

l'appui de ses dires. L'AFC rejeta la réclamation le 13 août 2001.

D. Contre ce prononcé, l'assujettie (ci-après: la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: Commission de céans ou Commission de recours) en date du 10 septembre 2001. En substance, elle soutient qu'elle a respecté les conditions posées pour l'obtention du taux réduit, à savoir les critères de séparation spatiale et organisationnelle. Par courrier du 21 septembre 2001, la recourante a été invitée à compléter son recours dans le cas où elle voudrait contester l'estimation effectuée par l'AFC. Le 30 septembre 2002, la recourante remit les décomptes d'impôt concernant les trois premiers trimestres de l'année 1999. Invitée à présenter ses observations, l'AFC conclut au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais.

Extrait des considérants:

(...)

3.a. Aux termes de l'art. 8 al. 2 let. e ch. 1 et 3 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 (aCst.[8]) et à partir du 1er janvier 1999 jusqu'au 1er janvier 2001, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) s'élevait à 2,3% sur les denrées alimentaires solides et liquides, à l'exclusion des boissons alcooliques et à 7,5% sur les livraisons et l'importation d'autres biens, ainsi que sur les autres prestations soumises à l'impôt. En son art. 27 al. 1 let. a ch. 1 2e tiret, l'OTVA précise pour sa part, en sa version applicable à la présente cause, que sont imposables à 2,3% les produits comestibles et boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques. Le taux de 2,3% ne s'applique pas aux produits comestibles et boissons de toutes sortes délivrés dans le cadre de prestations de la restauration. La remise de produits comestibles et boissons vaut prestation de la restauration non seulement lorsque l'assujetti tient à disposition des installations particulières pour leur consommation sur place, mais aussi lorsqu'il les prépare ou les sert chez ses clients.

b. La distinction entre les prestations de la restauration, imposables au taux normal, et les livraisons de marchandises à l'emporter, imposables au taux réduit, n'est pas des plus aisées. Dans sa notice n° 28 du 6 juin 1997 concernant la délimitation entre prestations de restauration et livraisons de produits comestibles et de boissons[9], applicable en l'espèce, l'AFC pose des conditions à respecter pour que les ventes à l'emporter de biens comestibles puissent bénéficier du taux réduit. Ces conditions, qui existent d'ailleurs depuis le 1er janvier 1995, se concrétisent dans l'exigence de la réalisation de deux critères, à savoir la séparation sur le plan de l'organisation et la séparation sur le plan de la situation (ch. 4.2. de la notice n° 28).

aa. S'agissant de la séparation sur le plan de la situation ou séparation spatiale, celle-ci doit se traduire par des mesures architecturales qui montrent clairement aux clients qu'ils n'achètent pas des biens dans une entreprise fournissant des prestations de restauration, mais dans un magasin tenu séparément. Plusieurs solutions sont possibles:

- l'entreprise de restauration et le magasin ont des entrées et des locaux d'exploitation distincts;
- il y a certes une entrée commune, toutefois les locaux de l'entreprise de restauration sont séparés de ceux du magasin;
- l'entreprise de la restauration et le magasin se trouvent dans le même local, mais ils sont nettement séparés sur le plan de la situation par des parois (p. ex. espaliers, grilles, vitrages etc.) fixées à l'immeuble (collées, clouées, vissées ou cimentées pour y rester à demeure). Les séparations telles que tapis de différentes couleurs, piliers amovibles reliés par des cordes, bacs à fleurs ou étagères de vente, sont considérées comme insuffisantes (notice précitée ch. 4.2.1.).

bb. S'agissant de la séparation sur le plan de l'organisation ou séparation organisationnelle, la partie destinée à la vente à l'emporter, et séparée de l'entreprise de restauration sur le plan de la situation, doit en principe être équipée d'une caisse séparée (p. ex. caisse enregistreuse), par laquelle n'est saisi que le chiffre d'affaires de cette partie de l'entreprise. Il est possible de renoncer à une caisse séparée pour l'enregistrement des chiffres d'affaires imposables à 2,3% provenant de la vente à l'emporter uniquement si ces chiffres d'affaires sont saisis par une caisse programmée de façon adéquate (p. ex. caisse avec scanner, caisse enregistreuse ou autres caisses avec rubriques séparées), laquelle doit être en mesure d'imprimer sur les rouleaux et les tickets de caisse au moins les indications suivantes: nom, adresse et numéro de TVA du fournisseur de prestations, articles ou au moins groupes détaillés de marchandises (p. ex. eau minérale) et taux applicables à chaque article, respectivement à chaque groupe. Si les taux d'impôt sont codés, les codes doivent être expliqués au moyen d'une légende sur le rouleau et le ticket de caisse. Le fournisseur de prestations doit enregistrer séparément dans les livres comptables d'une part les chiffres d'affaires provenant de l'entreprise de la restauration et d'autre part ceux provenant de la partie de l'exploitation séparée de la première sur le plan de la situation et destinée à la vente à l'emporter (notice précitée ch. 4.2.2.).

c.

aa. Quant au principe, le critère de la séparation organisationnelle, condition nécessaire pour bénéficier du taux réduit en raison de ventes à l'emporter, apparaît tout à fait opportun, voire indispensable. Dans un arrêt du 14 mars 1997, le Tribunal fédéral a été amené à examiner la constitutionnalité et la légalité de cette condition en liaison avec des ventes à domicile (ATF 123 II 16 ss, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II p. 535 ss). Il a entériné qu'un tel critère était conforme aux droits et principes constitutionnels. Clairement confirmé à l'égard des ventes à domicile, il s'inscrit dans une parfaite logique et on ne voit pas pour quelle raison il ne pourrait pas être exigé pour les ventes à l'emporter. Sur le principe, l'exigence de respect du critère organisationnel doit donc être confirmée.

bb. Quant à son contenu, la séparation organisationnelle est elle-même soumise à des règles précises et à un certain formalisme. Comme on l'a vu, l'AFC exige que soient au moins imprimés sur les tickets de caisse les nom, adresse et numéro de TVA du fournisseur de prestations, ainsi que les articles ou au moins les groupes détaillés de marchandises (p. ex. eau minérale) et les taux applicables à chaque article, respectivement à chaque groupe. Si les taux d'impôt sont codés, les codes doivent être expliqués au moyen d'une légende sur le rouleau et le ticket de caisse. Les exigences formelles du ch. 4.2.2. de la notice applicable vont certes plus loin que celles formulées aux ch. 758 ss des Instructions de 1997 à l'usage des assujettis TVA[10]. Mais elles tiennent compte des circonstances particulièrement sensibles de l'activité économique comprenant à la fois des livraisons de biens et des prestations de la restauration, soit à la fois des opérations imposables à taux réduit et des opérations à taux normal. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé qu'en cas d'activité mixte, imposable au taux normal et au taux réduit, l'AFC pouvait craindre de manière fondée que la comptabilité n'apparaisse pas comme un moyen de preuve adéquat et qu'elle pouvait prendre des mesures sur le plan de l'organisation (ATF 123 II 16 ss précité, consid. 9b, traduit dans la RDAF 1997 II p. 535 ss). Sur la base de cette jurisprudence, il convient fondamentalement de confirmer la légalité des exigences

de l'AFC concernant les nom, adresse et numéro de TVA - qui doivent figurer sur les tickets de caisse -, ainsi que l'organisation comptable spécifique requise en pareils cas. Ces exigences respectent manifestement les principes et droits constitutionnels et, notamment, elles ne lésent pas le principe de l'interdiction du formalisme excessif. Tout assujetti doit donc respecter scrupuleusement les règles formelles du ch. 4.2.2. de la notice précitée, à défaut de quoi il s'expose à une imposition au taux normal.

d. Le second critère de la séparation spatiale, en tant que condition cumulative, est beaucoup moins évident. Il n'est pas certain qu'il résiste à un examen approfondi exercé sous l'angle du principe de la proportionnalité, puisque le Tribunal fédéral l'a jugé inadéquat et inapproprié à propos des ventes à domicile (ATF 123 II 16 ss précité, consid. 9c, traduit dans la RDAF 1997 II p. 535 ss). D'un autre côté, la Haute Cour a implicitement réservé son jugement à l'égard des ventes à l'emporter et le traitement de ces opérations n'obéit peut-être pas aux mêmes impératifs de sécurité que les ventes à domicile. La question peut cependant demeurer ouverte. Dès lors que la condition organisationnelle doit de toute manière être observée, la Commission peut, le cas échéant, faire l'économie de l'examen de la condition spatiale, tant dans son principe que dans son contenu. Elle ne se prononcera donc sur sa constitutionnalité et sa légalité que si la condition organisationnelle apparaît remplie par la recourante, ce qu'il conviendra donc d'examiner en premier lieu.

4.a. En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zurich 1995, p. 384 s.). Cela veut dire que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC, selon la forme prescrite, et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 37 et 38 OTVA). L'AFC n'a donc pas à intervenir à cet effet. Elle n'agit à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270 ch. 9.2.1). L'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable déductible (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994[11] ad art.

37 OTVA, p. 37). La Commission de recours estime qu'il faut qualifier de grave un manquement de l'assujetti au principe de l'auto-taxation, car l'inobservation de cette règle fondamentale met en péril la perception régulière de la TVA et déstabilise également le système fiscal en tant que tel (cf. les décisions entrées en force de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 18 septembre 1998, publiée dans la JAAC 63.80 consid. 2a, du 25 août 1998, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 3a, du 24 juin 1998, publiée dans la JAAC 63.26 consid. 3a, du 2 octobre 1997, publiée dans la JAAC 62.46 consid. 3c avec les renvois).

b. Lorsque les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou lorsque les pièces présentées par l'assujetti sont insuffisantes, l'AFC a le droit et le devoir, selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires, de fixer les chiffres d'affaires de cet assujetti par voie d'estimation, dans les limites de son pouvoir d'appréciation (ATF 105 Ib 182 ss avec renvois; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 61 p. 532 s. consid. 2b, vol. 61 p. 819 consid. 3a, vol. 59 p. 563 consid. 1). L'AFC a repris cette jurisprudence concernant l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires pour la mise en œuvre de la TVA (décision du 25 août 1998 précitée, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 4b). Lorsque les conditions sont remplies, l'AFC peut faire une estimation, soit après avoir procédé à un contrôle sur place préalable de l'entreprise de l'assujetti (principalement des livres comptables), soit sans effectuer un tel contrôle sur place («estimation interne»), mais sous réserve d'un contrôle ultérieur (décision du 25 août 1998 précitée, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 4c).

c. Si, au cours du contrôle interne des délais, l'AFC constate qu'un assujetti a contrevenu au principe de l'auto-taxation, elle n'est nullement tenue d'entreprendre un contrôle sur place dans son entreprise ou d'examiner ses documents commerciaux avant d'établir son chiffre d'affaires par estimation. Il lui suffira de faire une estimation interne du chiffre d'affaires du contribuable, en se réservant le droit d'effectuer un contrôle sur place ultérieurement. L'estimation interne n'est ainsi pas définitive, mais provisoire. Elle peut devenir définitive si elle entre en force de chose jugée et que, par la suite, l'AFC renonce à opérer un contrôle dans l'entreprise de l'assujetti ou à examiner ses documents commerciaux. L'assujetti n'est cependant pas en droit de revendiquer que l'AFC procède à un tel contrôle sur place avant qu'elle ne fixe par voie d'estimation le montant de l'impôt dû. La procédure d'estimation interne doit être considérée comme appropriée et compatible avec l'ancien art. 4 aCst. (art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101). Le juge n'a donc aucune raison d'en remettre en cause le principe. Une réglementation de ce genre constitue une condition indispensable au bon fonctionnement du système de la TVA et il est en tout cas toujours justifié de recourir à une estimation interne lorsque l'assujetti a violé le principe de l'auto-taxation (décision du 25 août 1998 précitée, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 4d).

d. Vu sa nature, l'estimation interne effectuée par l'AFC ne peut pas conduire à un résultat se rapprochant aussi près de la réalité que l'estimation faite suite à un contrôle dans l'entreprise. Comme dans le premier cas l'administration possède évidemment moins de renseignements sur l'assujetti qu'après avoir entrepris un contrôle sur place, on aboutit forcément à une «estimation sommaire» (décision du 25 août 1998 précitée, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 4d). Si la méthode de l'estimation interne peut être, en raison de sa nature, la source d'erreurs plus nombreuses qu'une estimation après contrôle préalable dans l'entreprise même, cela ne dispense pas pour autant l'AFC de tenir compte dans son estimation des conditions individuelles de l'assujetti de la manière la plus exacte possible (décision du 25 août 1998 précitée, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 5b).

e. S'agissant des cas où l'AFC a procédé à une estimation interne en raison de la non-remise des décomptes trimestriels, l'assujetti dispose de deux moyens pour motiver un recours dirigé contre une telle estimation:

- En premier lieu, l'assujetti peut remettre avec son recours le décompte trimestriel de TVA correspondant à la période fiscale concernée par l'estimation interne. Ce décompte doit être entièrement complété et signé par l'assujetti. De plus, les données résultant du décompte doivent pouvoir être justifiées par la comptabilité de l'assujetti (voir aussi les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA ch. 971 ss). Dès lors, il ne suffit pas de transmettre un décompte dans lequel le contribuable se bornerait à inscrire le résultat «0» sous la position n° 15 «Montant à payer à l'Administration fédérale des contributions». Au contraire, toutes les rubriques nécessaires du décompte doivent être complétées de manière crédible, de sorte que la charge d'impôt finale apparaissant au ch. 15 du décompte soit motivée (voir la décision du 25 août 1998 précitée, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 5c/bb et Archives vol. 68 p. 435 consid. 3c/bb).

- Par ailleurs, l'assujetti peut aussi contester le montant de l'estimation interne. Il doit, dans ce cas, motiver de manière précise et prouver pour quelle raison les chiffres utilisés par l'AFC pour établir l'estimation interne ne correspondent pas à la réalité. Il ne

suffit pas d'affirmer que la comptabilité n'a pas pu être établie ou que l'estimation est trop élevée. Une motivation complète est nécessaire, qui doit expliquer de manière détaillée le montant de la créance fiscale et réfuter l'estimation de l'administration fiscale (Archives vol. 68 p. 435 consid. 3d).

5.a. En l'espèce, il s'agit d'abord d'examiner si la recourante peut revendiquer le taux réduit pour certaines de ses ventes ou si elle doit imposer toutes ses opérations au taux normal. Une fois cette question résolue, il faudra encore examiner le bien-fondé du montant de l'estimation interne de l'AFC. La problématique du taux applicable en l'occurrence aux ventes à l'emporter et celle du montant de l'estimation méritent donc d'être traitées séparément.

b.

aa. S'agissant du taux applicable aux ventes à l'emporter, dans le cadre d'une activité où se mêlent des prestations de la restauration imposables au taux plein, il convient donc de vérifier si les conditions de la séparation organisationnelle ont été observées par la recourante. Celle-ci a produit à quatre reprises des bandes de caisse enregistreuse censées prouver la réalisation des conditions de la séparation organisationnelle. Il s'agit d'abord des relevés journaliers du mois de février 1997 et de la journée du 2 mars 1997, produits en première instance avec la réclamation et qui, contrairement à ce que prétend la recourante, figurent au dossier de l'AFC. Il s'agit ensuite d'un autre relevé (mensuel) remis avec le mémoire de recours, émis le 31 juillet 1997. Ces pièces ne concernent pas les périodes fiscales incriminées et n'ont donc aucune valeur probante. En outre, la recourante a produit, en procédure de recours, d'autres relevés qui ont effectivement trait aux trimestres en cause. Il s'agit de relevés mensuels concernant les mois de janvier, février, mars, avril, mai et juin 1999. Par ailleurs, toujours en procédure de recours, l'occasion a été redonnée à la recourante de prouver que les conditions du ch. 4.2.2.

de la notice topique (séparation organisationnelle) avaient été respectées. A cette occasion, la recourante a remis à la Commission de céans les bandes de contrôle journalières de la caisse enregistreuse pour 1999. Il s'avère cependant que les nouvelles pièces produites ne présentent pas un caractère suffisamment probant pour le critère de la séparation organisationnelle. En effet, les relevés mensuels remis ne démontrent en aucune façon que les tickets de caisse contenaient l'adresse de l'assujettie et, comme le relève justement l'AFC, ils n'affichent pas non plus de façon complète, pour chaque prestation fournie, les différents articles facturés avec le taux applicable. Parmi les divers autres documents remis par la recourante, notamment un carnet de quittances, la Commission de céans a trouvé un exemple de ticket pour des consommations vendues le 20 avril 1999. Force est de constater que le ticket en question ne contient effectivement pas l'adresse de la recourante. Enfin, la comptabilité de la recourante semble pour le moins sommaire et, dans tous les cas, celle-ci n'a pas été en mesure de présenter des livres comptables où seraient enregistrés séparément les chiffres d'affaires provenant de la restauration d'une

part et ceux provenant de la vente à l'emporter d'autre part. Dans ces conditions, il résulte que la recourante n'a donc manifestement pas apporté la preuve de la séparation organisationnelle et elle doit en supporter les conséquences.

bb. Dès lors que le critère de la séparation organisationnelle n'a pas été scrupuleusement respecté et que celui-ci doit être considéré comme fondamental, il n'est nul besoin d'examiner la réalisation de la seconde condition, celle de la séparation spatiale. Les ventes faites à l'emporter ne remplissent pas les conditions du taux réduit et doivent donc être imposées au taux normal. En tant que le recours conteste le bien-fondé d'une telle reprise, il doit être rejeté.

c.

aa. S'agissant de l'estimation du chiffre d'affaires aval, la Commission de recours observe que la recourante a omis de remettre ses décomptes pour les périodes allant du 1er au 3ème trimestre 1999, ainsi que son décompte final. L'AFC, selon sa pratique constante et les dispositions légales applicables, a donc procédé à une estimation interne. En cours de procédure, soit par-devant la Commission de recours, l'assujettie a remis ses décomptes pour les périodes concernées, sans toutefois communiquer le décompte final. Dans sa réponse du 8 novembre 2001, l'AFC a déclaré admettre les décomptes de la recourante, tout en concluant néanmoins au maintien du montant de Fr. 7'000.-, compte tenu de l'absence du décompte final. Cependant, suite à la mesure d'instruction ordonnée le 22 mai 2002, la recourante a demandé un délai supplémentaire pour établir les comptes pour l'année 1999. Dans ces conditions, on peut légitimement se demander, comme le fait l'AFC dans ses observations du 19 juillet 2002, sur quelle base la recourante a bien pu établir ses décomptes remis devant la Commission de céans. Il s'impose même, finalement, de remettre sérieusement en cause l'exactitude de leur établissement. Cela étant, compte tenu des doutes

fondés de l'AFC et de la jurisprudence de la Commission de céans applicable en pareils cas (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 9 janvier 2001, publiée dans la JAAC 65.107 consid. 3c; voir aussi la décision non publiée du 20 juillet 2001, en la cause B. [CRC 2000-076], consid. 6a et la décision du 25 août 1998 précitée, JAAC 63.27 consid. 5c/bb), il convient donc d'en demeurer à l'estimation établie par l'autorité fiscale, surtout que cette dernière n'apparaît pas comme trop élevée si l'on prend tout de même comme référence les décomptes présentés par la recourante pour l'année 1999 (montant d'impôt total de Fr. 6'176.80, cf. le ch. 4.2 de la réponse de l'AFC du 8 novembre 2001) et que l'on considère qu'aucun décompte final en raison de la cessation de l'activité n'a encore été établi.

bb. S'agissant du droit à déduction, il est soumis à des conditions formelles strictes (art. 29 al. 1 let. a OTVA, en liaison avec l'art. 28 OTVA) et il ne fait pas l'objet, en principe, d'une estimation (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 15 octobre 1999, publiée dans la JAAC 64.47 consid. 5b et traduite dans la RDAF 2000 II p. 343 ss). Dans sa réponse, l'AFC réserve l'hypothèse où le recourant produirait des pièces justifiant le droit à déduction. Il est pris acte, pro forma, de ladite réserve, le traitement du droit à déduction étant donc renvoyé à l'AFC au sens de l'art. 8 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021).

6. (Rejet du recours et mise des frais à la charge de la recourante)

[8] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

[9] Peut être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

[10] Peuvent être obtenues auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

[11] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OCFIM), 3003 Berne.