

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 16 juin 2004 en la cause X. [CRC 2002-056])

Mehrwertsteuer. Steuerpflicht. Berechnung der Steuerzahllast. Vorsteuerabzug. Verwaltungspraxis.

Art. 19 Abs. 1 Bst. a, Art. 30 Abs. 2, Art. 32 Abs. 1 MWSTV.

- Für die Annahme einer Steuerausnahme darf die verbleibende Steuer nicht regelmässig mehr als Fr. 4'000.- im Jahr betragen. Allein die Tatsache, dass der Betrag von Fr. 4'000.- nur gelegentlich nicht übertroffen wird, befreit noch nicht von der Steuerpflicht (E. 2c und 3e).

- Für ein Geschäftsfahrzeug muss im Rahmen des Vorsteuerabzuges eine Abschreibung von 20% auf dem Anschaffungswert berücksichtigt werden (E. 3c/aa).

- Weiter sind 50% der Steuerbeträge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen (E. 3c/bb) und ein privater Anteil muss selbst bei einem Fahrzeug des Unternehmens berücksichtigt werden, sofern der Steuerpflichtige nicht den lückenlosen Beweis erbringt, dass der Wagen ausschliesslich zu geschäftlichen Zwecken benutzt wird (E. 3c/cc).

Taxe sur la valeur ajoutée. Assujettissement. Calcul de la dette fiscale. Déduction de l'impôt préalable. Pratique administrative.

Art. 19 al. 1 let. a, art. 30 al. 2, art. 32 al. 1 OTVA.

- Lors du calcul de la dette fiscale, le montant d'impôt restant dû ne doit pas dépasser régulièrement Fr. 4'000.- par année pour qu'il y ait exemption. Le fait que le montant de Fr. 4'000.- ne soit occasionnellement pas dépassé ne libère pas de l'assujettissement (consid. 2c et 3e).

- S'agissant d'un véhicule possédé pour le compte d'une entreprise, le droit à déduction de l'impôt préalable correspond à l'amortissement sur la valeur d'acquisition, soit un taux de 20% (consid. 3c/aa.).

- De plus, 50% des montants de l'impôt afférents aux frais de nourriture et de boissons doit être exclu du droit à déduction de l'impôt préalable (consid. 3c/bb) et une «part privée» doit être prise en compte pour un véhicule employé à titre professionnel, si l'assujetti n'apporte pas la preuve que le véhicule en cause a été utilisé uniquement à des fins professionnelles (consid. 3c/cc).

Imposta sul valore aggiunto. Assoggettamento. Calcolo del debito fiscale. Deduzione dell'imposta precedente. Prassi amministrativa.

Art. 19 cpv. 1 lett. a, art. 30 cpv. 2, art. 32 cpv. 1 OIVA.

- Per l'esonero dall'imposta, l'imposta rimanente non deve superare in modo regolare Fr. 4'000.- all'anno. Il fatto che talvolta l'importo di Fr. 4'000.- non sia superato non libera dall'assoggettamento (consid. 2c e 3e).

- Trattandosi di un veicolo posseduto per conto di un'azienda, il diritto alla deduzione dell'imposta precedente corrisponde all'ammortamento sul valore d'acquisto, cioè ad un tasso del 20% (consid. 3c/aa.).

- Inoltre, il 50% degli importi dell'imposta riferiti alle spese per il vitto e le bevande deve essere escluso dal diritto alla deduzione dell'imposta precedente (consid. 3c/bb) e deve essere presa in considerazione una «parte privata» per un veicolo utilizzato a titolo professionale, se il contribuente non fornisce la prova che il veicolo in questione è stato usato solo a fini professionali (consid. 3c/cc).

Résumé des faits:

A. X., assistante en publicité, exerce depuis le (...) l'activité d'organisatrice d'événements promotionnels sous la raison individuelle M à (...). Elle requit le 16 juin 2000 son immatriculation au registre des contribuables en qualité d'assujettie volontaire. Par courrier du 4 août 2000, l'Administration fédérale des contributions (AFC) considéra que X. (ci-après: l'assujettie) devait en effet être immatriculée, mais plutôt en tant qu'assujettie obligatoire avec effet au 1er janvier 2000.

B. En date du 18 janvier 2001, l'assujettie contesta cet assujettissement obligatoire au motif que le montant de sa dette fiscale était inférieur à Fr. 4'000.-. Par conséquent, l'AFC lui demanda, par courrier des 26 janvier et 18 avril 2001, le bilan et le compte de pertes et profits pour 1999 avec les détails des achats et frais généraux grevés de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). N'ayant pas reçu les documents sollicités, l'AFC procéda par estimation et adressa, le 13 juin 2001, le décompte complémentaire n° (...) à l'assujettie, fixant le montant de la dette fiscale à Fr. 10'000.- plus intérêt moratoire de 5% dès le 30 novembre 2000 pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2000 au 1er trimestre 2001.

C. L'assujettie communiqua à l'AFC, par lettre du 21 juin 2001, ses comptes pour la période allant du 1er avril 1998 au 31 décembre 1999. L'AFC invita alors l'assujettie à lui transmettre les renseignements nécessaires à la détermination du montant limite de la dette fiscale, soit les chiffres d'affaires réalisés des deux semestres 1999 avec le détail des comptes concernés, ainsi que les charges directes pour les mêmes périodes. L'Office des poursuites de (...) notifia à l'assujettie, en date du 20 septembre 2001, le commandement de payer n° (...) auquel cette dernière fit opposition. Par décision formelle du 30 octobre 2001, l'AFC condamna l'assujettie à lui verser l'impôt dû selon le décompte complémentaire envoyé le 13 juin 2001 et prononça la mainlevée de l'opposition relative au commandement de payer.

D. Le 15 novembre 2001, l'assujettie, par l'intermédiaire de son représentant, le Cabinet fiduciaire et fiscal (...), déposa une réclamation contre la décision précitée, au motif que son assujettissement ne devait pas être établi obligatoirement mais s'effectuer sur la base de l'option dès le 1er octobre 2000 au plus tôt. Par courrier du même jour, l'assujettie remit les documents demandés par l'AFC, soit le détail du chiffre d'affaires pour les deux semestres de 1999 ainsi que le détail des charges directes pour les mêmes périodes. Par la suite et par courrier du 14 janvier 2002, l'assujettie remit également à l'AFC le détail du chiffre d'affaires pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2000 au 1er trimestre 2001, ainsi que le détail des charges directes y

afférent.

E. Par décision sur réclamation du 20 mars 2002, l'AFC considéra que pour l'année 1999, le montant limite de la dette fiscale (Fr. 4'000.-) déterminant l'assujettissement avait été nettement dépassé et ainsi, la date pour le début de l'assujettissement obligatoire avait correctement été fixée au 1er janvier 2000. Néanmoins, au vu des pièces remises par l'assujettie postérieurement à sa réclamation, la somme de l'impôt dû laissait apparaître une différence (de Fr. 629.55) avec l'évaluation qui avait été établie par l'AFC (Fr. 10'000.-). Par conséquent, l'AFC admit partiellement et dans cette mesure la réclamation. L'avis de crédit n° (...) daté du 20 mars 2002 fut donc notifié à l'assujettie pour un montant de Fr. 629.55 et la TVA due s'éleva dès lors à Fr. 9'370.45.

F. Par lettre signature du 3 mai 2002, l'assujettie (ci-après: la recourante) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans). Elle allègue qu'elle n'est pas d'accord avec l'emploi d'un taux forfaitaire sur le chiffre d'affaires pour déterminer l'impôt préalable et par-là, la dette fiscale nette. Plus précisément, elle soutient que la dette fiscale nette est inférieure au montant limite de Fr. 4'000.- et conteste d'ores et déjà la prise en compte d'amortissements, motif pris qu'elle n'est pas une entreprise commerciale ou industrielle. Elle estime, en conséquence, ne pas remplir les conditions d'un assujettissement obligatoire.

G. Par réponse du 19 juin 2002, l'AFC a conclu à l'admission partielle du recours, dans la mesure où il est recevable, avec suite de frais. Elle confirme l'argumentation développée dans sa décision sur réclamation en rajoutant qu'étant donné que la recourante n'entend pas déterminer sa dette fiscale sur la base de la procédure simplifiée, c'est sur la base des factures qu'il convient de l'établir et ainsi, la dette fiscale pour l'année 1999 s'élève à Fr. 4'599.71, s'avérant donc toujours supérieure à Fr. 4'000.-. En outre, la recourante n'a pas tenu compte du fait que l'impôt préalable grevant l'acquisition d'un véhicule ne peut être pris en considération qu'à concurrence de 20%. De plus, elle n'a pas exclu du droit à déduction de l'impôt préalable, à raison de 50%, tous les montants d'impôt afférents aux frais de nourriture et de boissons et elle n'a pas déduit la part privée aux frais de véhicules. Par conséquent, l'AFC déclare que le recours doit être admis partiellement, et la TVA due s'élève ainsi à Fr. 5'445.80, plus intérêt moratoire dès le 1er décembre 2000.

H. Par courrier du 5 juillet 2002 et considérant que l'AFC a soulevé de nouveaux moyens, la recourante s'est spontanément déterminée sur la réponse du 19 juin 2002 de l'autorité intimée. Elle soutient qu'une part privée aux frais de véhicule ne saurait être déduite du montant de l'impôt étant donné que son véhicule est exclusivement utilisé à des fins professionnelles. Elle conteste le taux d'amortissement de 20% pour un véhicule mis en circulation dès la première année d'activité et la prise en compte de frais de nourriture et de boissons, alors qu'ils font parties intégrantes de ses prestations et sont dûment incorporés dans son chiffre d'affaires. Le 2 septembre 2002, l'AFC a remis sa duplique où elle réitère ses conclusions du 19 juin 2002 et où elle développe certains de ses arguments quant à la part privée aux frais de véhicule, au taux d'amortissement ainsi qu'aux frais de nourriture et de boissons.

(...)

Extrait des considérants:

1.a. Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (aCst.)[6], respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures)[7]. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA est applicable.

(...)

2.a.aa. Aux termes de l'art. 17 OTVA, est assujetti subjectivement celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépasse annuellement Fr. 75'000.-. Demeure réservée la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-. L'examen de la constitutionnalité de cette disposition n'est pas à revoir et celle-ci a notamment déjà été confirmée par la jurisprudence (décision de la Commission de céans du 3 décembre 1998, consid. 3, publiée dans la JAAC 63.76 p. 714 ss).

bb. Selon l'art. 21 al. 1 OTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.-, a été atteint (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, Droit fiscal suisse - la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108 ss). Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit. Sa constitutionnalité n'est dès lors pas contestée et ne saurait être remise en cause, comme le confirme la jurisprudence déjà rendue dans ce cadre (voir à ce sujet la décision de la Commission de recours du 20 janvier 2003, publiée dans la JAAC 67.80 consid. 2, et également à la Steuer Revue [StR] 7-8/2003 p. 549, et la décision de ladite commission du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 3b/bb).

b.aa. Conformément à l'art. 45 al. 1 OTVA, l'entreprise qui remplit les conditions d'assujettissement matériel a le devoir de s'annoncer auprès de l'AFC dans les trente jours qui suivent le début de son assujettissement pour permettre son immatriculation dans le registre. Selon la jurisprudence, il appartient ainsi à l'assujetti de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale et non à celle-ci de le rechercher (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 27 février 2002, en la cause E. [CRC 2001-055], consid. 4a/bb et la décision de ladite commission du 5 janvier 2000, publiée dans la JAAC 64.83 consid. 2). Il doit donc examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement subjectif à l'impôt et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à une reprise d'impôt rétroactive (ATF du 21 mai 2003, en la cause O. [2A.191/2002], consid. 3.1; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 64 p. 727 consid. 4a).

L'assujetti est, compte tenu du principe de l'auto-taxation, lié par ce qu'il a déclaré à l'AFC (ATF du 14 novembre 2003, en la cause X. [2A.304/2003], consid. 3.5; ATF du 2 juin 2003, en la cause A. [2A.320/2002], consid. 3.4.3.8).

bb. Il s'ensuit qu'une entreprise qui est matériellement assujettie au sens de l'art. 17 et de l'art. 21 OTVA et qui ne s'est pas annoncée au moment opportun doit être immatriculée rétroactivement. Il y a «assujettissement» rétroactif puisqu'une entreprise est assujettie dès que les conditions sont réalisées. L'assujetti a donc le devoir d'imposer ces chiffres d'affaires. C'est une conséquence du principe de l'auto-taxation qui veut, qu'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 et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. 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). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 38). A cette fin et selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. S'il ne le fait pas, l'AFC procède alors par estimation (interne ou externe) ou en partant des bilans et compte de pertes et profits de l'assujetti. En pratique, l'AFC tient également compte de la charge préalable.

c.aa. Dans le cadre de la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, afin de déterminer la dette fiscale de l'entreprise et ainsi établir si celle-ci est assujettie ou pas, deux méthodes ont été prévues par l'AFC. Selon les ch. 2.6 et 2.7 de la Brochure «Assujettissement à la TVA» éditée par l'AFC en 1999 (ci-après: la Brochure), pour faciliter la détermination de l'assujettissement des petites entreprises, la dette fiscale nette peut en effet être calculée soit de manière simplifiée, c'est-à-dire à l'aide des taux prévus sur les achats de marchandises et/ou de matières premières additionné d'un taux forfaitaire (0.7% du chiffre d'affaire) pour les autres charges, soit, pour celui qui ne veut pas calculer l'impôt préalable selon cette méthode, de manière effective, ce qui signifie qu'il doit déterminer l'impôt dû exactement sur la base des factures d'achats moyennant la prise en compte des dépenses d'investissements et de moyens d'exploitation (décision de la Commission de céans du 20 janvier 2003, consid. 2b, publiée dans la JAAC 67.79 et décision de ladite commission du 10 février 2004, consid. 2b, publiée dans la JAAC 68.97).

bb. Aux termes de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, le montant d'impôt restant dû ne doit pas dépasser régulièrement Fr. 4'000.- par année afin que l'exemption soit admise (décision de la Commission de céans du 3 décembre 1998, consid. 6a, publiée dans la JAAC 63.76). Il convient de bien saisir l'importance de l'expression «régulièrement». En soi, l'opérateur qui réussirait à prouver que, pour une année, les Fr. 4'000.- restants ne sont pas dépassés, devrait pouvoir revendiquer la radiation ou l'exemption (art. 21 al. 3 OTVA). Cependant, il pourrait s'ensuivre une succession de radiations et réinscriptions de l'assujetti manifestement contraire au principe de la rentabilité de l'impôt. Pour cette raison, l'OTVA exige que ce défaut de dépassement des Fr. 4'000.- se présente «régulièrement» et pose donc une condition supplémentaire à l'exemption. Selon la pratique administrative, l'expression «régulièrement» signifie plusieurs années et le fait que ce montant de Fr. 4'000.- ne soit occasionnellement pas dépassé ne libère effectivement pas de l'assujettissement (brochure «assujettissement à la TVA», août 1999). En résumé, le fait que pour une année isolée, le montant de Fr. 4'000.- ne soit pas atteint ne libère pas encore de l'assujettissement. Cette question de la régularité devrait en soi être analysée chaque fois que l'on se situe entre les chiffres d'affaires réalisés de Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.- (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, en la cause X. [2A.429/1999], consid. 2).

cc. Dans ce contexte, il convient d'apporter les précisions suivantes. Conformément au ch. 2.7 de la brochure précitée de l'AFC, indépendamment des dispositions du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) sur les dépenses d'investissements et de moyens d'exploitation, l'impôt préalable ne peut être pris en considération que jusqu'à concurrence de la valeur d'amortissement annuel autorisée selon la table des amortissements de l'impôt fédéral direct (IFD) et la valeur d'acquisition valant base de calcul de l'impôt préalable, les taux d'amortissement déterminants doivent être réduits de moitié. Dès lors, dans le calcul de la dette fiscale, on ne peut déduire toute la TVA ayant frappé l'achat du véhicule, mais seulement la part se rapportant à l'année en cause, soit l'amortissement (décision de la Commission de céans du 20 janvier 2003, consid. 2b, publiée dans la JAAC 67.79).

De plus, à teneur de l'art. 30 al. 2 OTVA, sont notamment exclus du droit à déduction de l'impôt préalable, 50% des montants d'impôt sur les frais de nourriture et de boissons. Il convient de noter que pour bénéficier de ce droit à déduction, les montants d'impôts doivent être prouvés (art. 30 al. 3 OTVA). Comme les frais commerciaux comportent en principe toujours une part de consommation finale, celle-ci doit en effet être soumise à l'impôt, les dépenses à caractère commercial ne donnant pas toujours droit à entière déduction (ATF 123 II 295 consid. 6a, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 IIème partie p. 743 ss; voir également la décision de la Commission de recours du 28 janvier 1999, en la cause M. [CRC 1998-017], consid. 3).

Enfin, selon l'art. 32 al. 1 OTVA, si l'assujetti utilise des véhicules aussi bien à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation. C'est la notice n° 4a sur l'imposition des prestations à soi-même (forfaits par branches) et des biens à utilisation mixte (parts privées aux coûts d'une automobile, aux frais de chauffage, d'éclairage, de nettoyage, de téléphone et autres; ci-après: notice 4a) qui fixe la base de calcul nécessaire pour déterminer la part privée qui est déduite de l'impôt préalable, part qui peut être d'ailleurs déterminée par une estimation forfaitaire ou effective (décision de la Commission de recours du 17 juin 2002, en la cause G. [CRC 2001-050], consid. 3a).

3.a. En l'espèce, la recourante considère qu'elle est à tort assujettie à la TVA pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2000 au 1er trimestre 2001, car les montants limites concernant le chiffre d'affaires et la dette fiscale ne seraient pas dépassés. En effet, comme vu plus haut (consid. 2a/aa et c/aa), si le chiffre d'affaires de l'entreprise n'atteint pas Fr. 250'000.- et que sa dette fiscale nette n'atteint pas Fr. 4'000.-, l'entreprise tombe sous le coup de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA et est dès lors exemptée d'impôt. La recourante est d'avis que son assujettissement doit s'effectuer sur la base de l'option (art. 20 al. 1 OTVA), une inscription rétroactive n'étant, selon elle, pas possible.

b. Afin de déterminer la dette fiscale nette de la recourante, il sied d'examiner si 1999 est bien l'année déterminante quant à l'assujettissement de la recourante pour l'année d'après. A cet effet, il convient de calculer l'impôt préalable à déduire de l'impôt dû

sur le chiffre d'affaires en partant soit de la méthode simplifiée, soit de la méthode effective. Par conséquent, l'AFC a, dans un premier temps, établi l'impôt préalable de la recourante pour 1999 à l'aide de la méthode simplifiée, laissant ainsi apparaître une dette fiscale de Fr. 5'452.66. La recourante refusant d'appliquer la méthode simplifiée (...) et l'AFC abondant en ce sens, cette dernière a, dans sa réplique du 19 juin 2002, dès lors utilisé la seconde méthode, soit sur la base des factures d'achats. Elle a ainsi déterminé une dette fiscale pour 1999 s'élevant à Fr. 4'599.71, qui reste toujours supérieure à la limite des Fr. 4'000.-. Par ailleurs, l'AFC a également rectifié, compte tenu des pièces justificatives remises par la recourante, les montants de la dette fiscale pour 2000 et 2001, portant le total de la dette fiscale due pour les périodes fiscales en cause à Fr. 5'445.80 (et non plus à Fr. 9'370.45).

c. La recourante persiste néanmoins à contester le montant total de sa dette fiscale tel que fixé par l'AFC pour trois raisons principales, qu'il convient d'examiner ci-après.

aa. En premier lieu, la recourante est d'avis qu'un amortissement grevant l'acquisition de son véhicule à concurrence de 20% ne peut être pris en compte dans le calcul de l'impôt préalable. A l'appui de cet argument, elle allègue se trouver dans une situation particulière puisqu'elle n'est pas astreinte à tenir des livres au sens des art. 957 ss CO et ainsi ne pas être liée par des amortissements au sens de l'art. 959 et de l'art. 960 CO.

En l'espèce, la recourante possède un véhicule pour le compte de son entreprise, soit le véhicule (...) portant le n° d'immatriculation (...). Selon la notice A 1995 de l'AFC «Amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales», le taux d'amortissement pour un véhicule à moteur, selon la table des amortissements IFD, est de 40% de la valeur comptable et, pour les amortissements sur la valeur d'acquisition, en dépit de ce que peut affirmer la recourante, ce taux doit être réduit de moitié. Par conséquent et bien que la recourante soutienne qu'un véhicule utilisé exclusivement à des fins professionnelles perd automatiquement un pourcentage important de sa valeur dès qu'il est mis en circulation, un taux de 20% étant ainsi largement insuffisant, il sied de constater, au vu de la pratique et de la jurisprudence en la matière (consid. 2c/bb), que l'AFC a déterminé à bon escient l'amortissement du véhicule de la recourante, soit Fr. 662.80, en prenant pour base 20% de l'impôt préalable lié à l'achat du véhicule (20% de Fr. 3'313.95).

bb. En deuxième lieu, la recourante invoque que c'est à juste titre qu'elle n'a pas tenu compte de l'art. 30 al. 2 OTVA, motif pris que ses activités incluent certaines prestations qui sont dûment incorporées dans le chiffre d'affaires. En effet, elle soutient que, comme son activité consiste à organiser des événements promotionnels qui se déroulent aussi le samedi et le dimanche, les frais de nourriture et de boissons, qui ne ressortent pas de sa consommation privée, sont entièrement facturés à ses clients et ne sauraient dès lors être exclus du droit à déduction de l'impôt préalable.

En l'espèce, la recourante, dont l'activité n'est pas axée sur la restauration, n'a pas exclu, à raison de 50%, tous les montants d'impôt afférents aux frais de nourriture et de boissons, exclusion qui est, comme vu plus haut (consid. 2c/bb), requise par l'art. 30 al. 2 OTVA et confirmée par la jurisprudence. En effet, dans ses calculs, elle a porté en compte la totalité de ses charges d'exploitation, sans déduire le 50% de ses frais de nourriture et de boissons, tels qu'ils apparaissent dans ses factures portées en compte de (...) du 30 mars 1999) et de (...) (des 19 février, 18 mai, 25 mai, 30 septembre et 9 novembre 1999; [...]). La Commission de céans constate toutefois que la recourante, bien qu'elle nie que ses activités comportent une part de consommation privée, n'en a pas apporté la preuve. Au vu de la jurisprudence constante, la recourante doit donc déduire de l'impôt préalable, à raison de 50%, les montants d'impôts afférents aux frais de nourriture et de boissons.

cc. Enfin, la recourante soutient que son véhicule n'est utilisé qu'à des fins professionnelles, de sorte qu'il n'y a pas à tenir compte des prescriptions de l'art. 32 al. 1 OTVA et que c'est à tort que l'AFC lui reproche de n'avoir pas déduit la part privée aux frais de véhicules.

En l'espèce, la recourante emploie un véhicule pour ses activités professionnelles et il convient ainsi, conformément à l'art. 32 al. 1 OTVA et à la notice 4a, de prendre en compte la part privée aux frais du véhicule, soit Fr. 397.70 tel que déterminé par l'AFC. Bien que la recourante s'y oppose au motif qu'elle possède un autre véhicule qui est utilisé exclusivement à des fins privées, la Commission de céans relève que la recourante n'a pas apporté la preuve que son véhicule d'entreprise n'est utilisé qu'uniquement à des fins professionnelles. En conséquence, la recourante n'ayant pas apporté la preuve de faits entraînant une diminution de l'impôt, c'est à bon droit qu'une part dite «privée» selon la notice n° 4a de l'AFC a été prise en compte. La recourante ne contestant pas le calcul de l'AFC quant au montant retenu, la Commission de céans se rallie au calcul effectué par l'AFC.

d. Selon les considérants ci-dessus, la dette fiscale de la recourante pour l'année 1999 s'élève dès lors, moyennant un réexamen effectué par l'AFC, à Fr. 4'599.71 et est ainsi toujours supérieure à la limite des Fr. 4'000.-. Il convient donc d'assujettir la recourante dès l'année suivante, soit avec effet au 1er janvier 2000 et de lui réclamer, pour les périodes fiscales du 1er trimestre 2000 au 1er trimestre 2001, le montant de sa dette fiscale encore dû selon le réexamen effectué par l'AFC lors de sa réponse du 19 juin 2002, soit Fr. 5'445.80.

e. Cela étant, l'impôt restant dû ne devant pas «régulièrement» dépasser Fr. 4'000.- pour qu'il y ait exemption, il convient de préciser qu'en l'occurrence, au vu de l'état du dossier, le défaut de dépassement de la somme des Fr. 4'000.- n'a pas été régulier au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA. En effet, pour l'année 1999, l'impôt restant dû s'élève à Fr. 4'599.71 et pour l'année 2000, celui-ci s'élève à Fr. 6'026.80. Pour l'année 2001, bien que les calculs de l'AFC ne soient pas très clairs concernant celle-ci, il est certes vraisemblable que la dette fiscale n'ait pas atteint les Fr. 4'000.-. Mais ce non-dépassement n'est qu'unique, manifestement isolé et n'apparaît donc en aucun cas régulier au sens de la loi et de la pratique administrative. L'exemption au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA ne peut donc être admis pour l'année 2001. L'AFC a dès lors assujetti à bon escient la recourante dès le 1er janvier 2000.

Par conséquent, la Commission de recours constate que la recourante n'a pas fait valoir d'argument susceptible de remettre en cause son assujettissement obligatoire à la TVA et elle est ainsi assujettie dès le 1er janvier 2000. En tant que le recours conteste le bien-fondé d'un tel assujettissement, il doit être rejeté. Néanmoins, la dette fiscale de la recourante ayant été réexaminée par l'AFC et réduite au vu des pièces remises ultérieurement par la recourante, il convient d'abonder en ce sens et par-là, d'admettre partiellement le recours sur ce point.

4. Au vu de ce qui précède, le recours est admis partiellement dans le sens des considérants et la décision attaquée annulée. En règle générale, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais peuvent être réduits. Toutefois, selon l'art. 63 al. 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021),

des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la partie qui a gain de cause que si elle les a occasionnés en violant des règles de procédure. Dès lors, si la recourante a provoqué la procédure de recours inutilement, les frais de procédure peuvent être maintenus. En l'espèce, la recourante a, par la violation de son devoir de déclaration, provoqué la procédure, ce qui fonde la Commission de céans à maintenir lesdits frais. Par ailleurs, l'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative, RS 172.041.0). Pour les mêmes raisons, il n'est pas alloué de dépens à la recourante.

[6] 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](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf)

[7] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont en vente auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80

Dokumente der SRK