



CRC 2004-205

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 26 avril 2006

en la cause

X, recourante, ...

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (réf. ...)

concernant
la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
assujettissement ; radiation

I. En fait :

A.– X exploita jusqu'au 31 décembre 2001 un institut de beauté, sis au square du A, à B, dans le canton de C. Depuis lors, elle cessa son activité commerciale à cette adresse, continuant toutefois d'exercer son activité durant l'année 2002, à tout le moins, à son domicile pour un chiffre d'affaires annuel de Fr. 28'489.–. Elle fut immatriculée au registre des contribuables 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), respectivement au sens de l'art. 21 de la loi

fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) depuis le 1^{er} janvier 1995 jusqu'au 30 septembre 2002.

B.– En date du 3 septembre 2002, X déposa son décompte concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour la période fiscale du 1^{er} semestre 2002 (du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2002), dûment signé par ses soins et daté du 28 août 2002, tout en indiquant que l'adresse mentionnée à B n'existait plus depuis le 31 décembre 2001 et qu'elle n'était plus soumise à la TVA compte tenu de son chiffre d'affaires inférieur à Fr. 75'000.–. Sur la base des indications et des comptes annuels fournis par l'intéressée en date du 16 juin 2003, ainsi que du montant du chiffre d'affaires réalisé au 30 septembre 2002 de Fr. 19'329.–, l'Administration fédérale des contributions (AFC) établit en date du 26 juin 2003 le décompte complémentaire n° ... pour un montant de Fr. 1'005.– (arrondi) dû au titre de la TVA pour la période fiscales du 1^{er} janvier au 30 septembre 2002, plus intérêts moratoires dès le 18 décembre 2002 (échéance moyenne). X fut en outre radiée du registre des contribuables TVA avec effet au 30 septembre 2002.

C.– Par courrier du 4 mars 2003 (recte : 4 juillet 2003), X contesta, par l'intermédiaire de son comptable, D, le décompte complémentaire précité. Elle expliqua avoir eu un entretien téléphonique avec un collaborateur de l'AFC au cours du mois de décembre 2001 et avoir annoncé à cette occasion qu'elle cessait toute activité au 31 décembre 2001 et que dès lors elle ne remplissait plus les conditions d'assujettissement obligatoire dès cette date. Malgré les explications ainsi fournies, l'AFC confirma par courrier du 21 juillet 2003 le décompte complémentaire en cause et donc la radiation de l'intéressée du registre des contribuables avec effet au 30 septembre 2002, tout en lui indiquant la possibilité de requérir une décision formelle. Requérant qu'une telle décision soit rendue, X expliqua encore par lettre du 20 août 2003 avoir informé l'administration fiscale de la cessation de l'exploitation de son institut de beauté au 31 décembre 2001 non seulement lors de l'entretien téléphonique précité courant décembre 2001, mais également par écrit en date du 10 janvier 2002. L'AFC ne trouvant pas trace de ce dernier envoi requit de l'intéressée qu'elle lui en fournisse un exemplaire, ainsi que la preuve de son envoi. Celle-ci n'ayant pu être apportée, l'AFC confirma une nouvelle fois le décompte complémentaire n° ... du 26 juin 2003, ainsi que la fin de l'assujettissement obligatoire de X avec effet au 30 septembre 2002 par décision du 13 janvier 2004.

D.– A l'encontre de cette dernière, X (ci-après : la recourante) a déposé une réclamation auprès de l'AFC en date du 12 janvier 2004 (recte : 12 février 2004, selon date du sceau postal), laquelle a été transmise au titre de recours à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) en application de l'art. 64 al. 2 LTVA. A l'appui de ses écritures, elle réitère les moyens déjà développés au cours des échanges de correspondances avec l'administration fiscale, précisant que l'envoi du 10 janvier 2002 annonçant la cessation de l'exploitation en cause l'a été en courrier prioritaire et qu'elle ne s'explique pas pour quelles raisons ce courrier n'a pas été reçu, respectivement classé dans le dossier qui la concerne. Elle indique que la personne ayant posté le courrier en cause pourrait en attester et sollicite donc expressément son audition.

E.– L’AFC a, par réponse du 13 septembre 2005, conclu au rejet du recours, sous suite de frais. Elle se réfère à cet effet intégralement au contenu de sa décision du 13 janvier 2004. Elle indique en outre que le seul moyen de preuve offert par la recourante ne serait pas à même de confirmer l’envoi du courrier litigieux du 10 janvier 2002 et donc de l’annonce de la cessation des activités de la recourante avant la remise de son décompte semestriel en date du 3 septembre 2002.

Après interpellation de la Commission de céans en ce sens, l’AFC a par courrier du 28 mars 2006 complété ses explications relatives à la date de radiation de la recourante. Celle-ci s’est spontanément déterminée par son envoi du 19 avril 2006.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l’art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l’ancienne Constitution de 1874 (aCst.), 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’OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} 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 entre en considération s’agissant d’un litige portant sur une créance fiscale calculée pour la période fiscale du 1^{er} janvier au 30 septembre 2002, si bien que la LTVA est seule applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés après son entrée en force.

b) Aux termes de l’art. 64 al. 1 LTVA, les décisions de l’AFC peuvent faire l’objet d’une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. A teneur de l’art. 64 al. 2 LTVA en relation avec l’art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), une telle réclamation, si elle est déposée contre une décision déjà motivée de l’AFC, peut être transmise, à la demande ou avec l’assentiment du réclamant, au titre de recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

En l'occurrence, la décision de l'autorité fiscale, datée du 13 janvier 2004, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 14 janvier 2004. La réclamation transmise au titre de recours à la Commission de céans du 12 janvier 2004 (recte : 12 février 2004 selon date du sceau postal), avec l'assentiment de l'intéressée, complété par l'envoi du 26 août 2004, a donc été interjeté dans le délai prescrit par l'art. 50 PA. En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il importe donc d'entrer en matière.

2.- a) Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office, s'il y a lieu, à l'administration des preuves (cf. l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA ; voir toutefois, en matière fiscale, l'art. 2 al. 1 PA). Toutefois, ce principe est tempéré par l'obligation faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait. Selon la jurisprudence, on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 62 424 consid. 2b ; décision de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb).

b) aa) En procédure de réclamation comme en procédure sur recours, l'AFC, respectivement la Commission de recours est tenue de respecter le droit d'être entendu du contribuable. Elle doit ainsi accepter des offres de preuve émanant de ce dernier. Cette contrainte pour l'administration, respectivement l'autorité de recours n'émane en principe pas des art. 12 ss et 30 ss PA, puisque ces dispositions sont théoriquement inapplicables en matière fiscale (art. 2 al. 1 PA; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S. [2A.327/1999], consid. 4b). Une telle obligation découle en réalité de l'art. 29 al. 2 Cst. qui assure à l'administré la garantie minimale du droit d'être entendu, qui inclut celui de participer à l'administration des preuves (dans le même sens, pour l'art. 4 aCst., voir arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 mars 1999, en la cause C. SA [2A.285/1998], consid. 2; voir aussi, arrêt non publié du Tribunal fédéral du 26 janvier 2001, en la cause B. [2A.110/2000], consid. 3b). Sous cet aspect, l'intéressé est protégé par la Constitution dans son droit d'offrir des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il leur soit donné suite, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (Andreas Auer/Giorgio Malinverni/Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, Volume II, Berne 2000, p. 613 s. ch. 1298 ; voir décision de la Commission de céans du 9 février 2001, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.82 consid. 3b/cc).

bb) Cela dit, en ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendue est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (Archives 66 70 s. consid. 4 ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 22 octobre 2001, en la cause G. AG [2A.245/2001], consid. 2 ; arrêt précité du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S., consid. 4b ; Michele Albertini, Der

verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Berne 2000, p. 373). On ne saurait donc parler d'un droit d'être entendu par oral. Quant aux témoins, s'il est vrai que leur comparution ne peut d'emblée être exclue en raison de l'art. 29 Cst. tel que précité (arrêt précité du Tribunal fédéral du 26 janvier 2001, en la cause B., consid. 3b), il faut cependant rappeler qu'elle est soumise à une extrême réserve et revêt un caractère tout à fait exceptionnel. D'une part, comme on l'a vu, l'art. 14 PA est en principe inapplicable à la procédure fiscale en raison de l'art. 2 al. 1 PA, ce qui fait qu'une large place est tenue par les seules lois spéciales, déterminantes en la matière. D'autre part, eu égard aux règles claires posées par les art. 47 OTVA et 58 LTVA, ni l'AFC ni la Commission de recours ne sont tenues de recourir à l'audition de témoins ou à des renseignements de tiers (Archives 62 421 consid. 4a, 62 424 consid. 2b, 60 433 consid. 2 ; voir aussi arrêt non publié du Tribunal fédéral du 13 février 2001, en la cause D. S. [2A.440/2000], consid. 3d/aa *in fine*). Enfin, l'audition de témoins proches du recourant est de toute façon sujette à caution et peut être rejetée pour ce seul fait, en raison des risques de collusion (décision de la Commission de céans du 3 février 1998, in JAAC 62.84 consid. 3a/bb ; décision non publiée de la Commission de céans du 11 mars 1997, en la cause Z. [CRC 1995-031], consid. 5b; Archives 56 566 consid. 3). Quoi qu'il en soit, tant à l'égard d'une partie que des témoins, l'autorité fiscale a en plus toujours le droit, suivant les circonstances, de procéder à une appréciation anticipée des preuves et de renoncer à les entendre (arrêt du Tribunal fédéral du 27 janvier 2003, in Archives 72 736, 743 consid. 4.2 [traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2003 II p. 382 s.] ; arrêts précités du Tribunal fédéral du 22 octobre 2001, en la cause G., consid. 2 et du 26 janvier 2001, en la cause B., consid. 3c ; ATF 115 Ia 11 s. consid. 3 et 106 Ia 162 s. consid. 2b). La Commission de céans peut ainsi mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (voir ATF 130 II 428 consid. 2 et autres arrêts cités).

c) Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (décision de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2^{ème} éd., Berne 2002, p. 264 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

d) En l'espèce, la recourante se prévaut de l'existence d'un entretien téléphonique avec l'AFC au cours du mois de décembre 2001 et de l'envoi d'un courrier en date du 10 janvier 2002 pour attester qu'elle s'est annoncée en temps utile auprès de l'administration fiscale lui faisant

part de la cessation de ses activités au 31 décembre 2001. L'AFC ne retrouvant pas trace de la correspondance invoquée et encore moins de l'entretien téléphonique précité, la recourante sollicite que soit entendue, par écrit ou par-devant la Commission de céans, Mme E, laquelle dépose en règle générale les envois du mandataire de la recourante. Une telle audition ne serait toutefois pas à même d'apporter des éléments pertinents dans le cadre de la présente affaire. La recourante n'apporte en premier lieu aucun élément permettant de penser que l'attention de Mme E ait été attirée sur le contenu du courrier en cause, ceci alors même qu'elle envoie l'ensemble de la correspondance du mandataire de la recourante quelle qu'elle soit. S'agissant en outre de l'audition de témoins proches de la recourante, respectivement de son mandataire, elle serait dans tous les cas sujette à caution et pourrait dès lors être rejetée pour ce seul fait (consid. 2b/bb ci-dessus). La Commission de céans considère par ailleurs qu'une telle mesure n'est pas de nature à modifier l'issue de la présente procédure, le témoignage en cause, s'il venait à confirmer l'envoi en question, ne permettant pas de dissiper l'incertitude quant au moment où cet envoi aurait été effectué. La Commission de recours s'estime enfin à même de se forger une conviction sur la base des éléments se trouvant déjà au dossier. Aussi, par appréciation anticipée des preuves, la Commission de recours renonce-t-elle à l'audition de la personne sollicitée en cause.

3.- a) aa) Aux termes de l'art. 21 LTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même sans intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement le montant de Fr. 75'000.- (voir art. 17 al. 1 OTVA). Demeure réservée la limitation (« Einschränkung ») de l'art. 25 al. 1 let. a LTVA, respectivement de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (dette fiscale nette s'élevant à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-).

bb) S'agissant du début de l'assujettissement, celui-ci 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 (art. 21 al. 1 OTVA et 28 al. 1 LTVA ; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108 ss). La règle découlant des art. 21 al. 1 OTVA et 28 al. 1 LTVA est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement, mais permet de tenir compte des principes du transfert de l'impôt et 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 les décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in JAAC 67.80 consid. 2 [Steuer Revue [StR] 7-8/2003 p. 549] et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3b/bb) Cela étant, les entrepreneurs, dont le chiffre annuel ne dépasse pas Fr. 250'000.- ne sont pas assujettis à l'impôt si la dette fiscale nette, à savoir la différence entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt préalable, ne dépasse pas régulièrement Fr. 4'000.- par année (art. 19 al. 1 let. a OTVA et 25 al. 1 let. a LTVA ; arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, in Archives 71 57 consid. 2 ; décision non publiée de la Commission de céans du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 2a ; décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2a ; du 9 décembre 2002, in JAAC 67.51 consid. 2a/aa et du 3 décembre 1998, in

JAAC 63.76 consid. 3 ; Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 199). Pour être exempté de l'assujettissement, il faut encore que la limite de Fr. 4'000.- ne soit pas atteinte pendant plusieurs années. Ainsi, si ce n'est qu'à titre occasionnel que la limite n'est pas dépassée, l'assujetti ne peut être sans autre libéré de ses obligations fiscales (cf. notamment décision de la Commission de céans du 3 décembre 1998, in JAAC 67.76 consid. 3 et 6a et ch. 2.4 de la brochure du mois d'août 1999 « Assujettissement à la TVA », respectivement de la brochure spéciale n° 2 « Assujettissement à la TVA » de septembre 2000 [610.530-02 ; ci-après : brochure n° 2]). Celui qui est exempté de l'assujettissement selon cette dernière disposition sera toutefois assujetti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle son chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement aura dépassé Fr. 250'000.- ou au cours de laquelle l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable sera supérieur à Fr. 4'000.- (art. 21 al. 3 1^{ère} phrase OTVA et 28 al. 3 1^{ère} phrase LTVA).

b) aa) S'agissant de la fin de l'assujettissement, celui-ci intervient en principe avec la cessation de l'activité soumise à l'impôt ou, en cas de liquidation d'un patrimoine, à la clôture de la procédure de liquidation (art. 22 let. a OTVA et 29 let. a LTVA). L'assujettissement volontaire prend en règle générale fin au moment fixé par l'AFC, soit normalement à la fin de l'année civile ou de la période de décompte en cours (art. 22 let. b OTVA et 29 let. c LTVA). Dans tous les autres cas, l'assujettissement cesse à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés et si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante (art. 22 let. c OTVA et 29 let. b LTVA ; décision de la Commission de céans du 10 mars 1999, in JAAC 63.92 consid. 4a ; décisions non publiées de la Commission de recours des 30 septembre et 5 juillet 1999, en les causes P. [CRC 1999-016], consid. 5a et L. [CRC 1998-076], consid. 5 ; Camenzind/Honauer, op. cit. p. 208).

bb) Si l'assujettissement prend fin au sens de l'art. 22 let. a et c OTVA (art. 45 al. 2 OTVA), respectivement de l'art. 29 let. a et b LTVA (art. 56 al. 2 LTVA), il appartient également à l'assujetti d'avertir l'AFC par écrit. Si l'assujetti omet d'annoncer auprès de l'administration fiscale qu'il ne réalise plus le chiffre d'affaires minimum déterminant l'assujettissement, il est censé avoir opté pour l'assujettissement *en tout cas* s'il est prouvé qu'il fait annuellement plus de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires (art. 45 al. 3 OTVA et 56 al. 3 LTVA ; voir décision de la Commission de céans du 25 mars 2004, in JAAC 68.130 consid. 2c/bb). Cela ne signifie pas encore que cette condition doit nécessairement être remplie pour être censé avoir opté au sens des dispositions qui précèdent (voir notamment sur cette question, Gerhard Schrafroth/Dominik Romang, Mwst.Com : Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/C/Munich 2000, ad art. 56 LTVA, ch. marg. 12 ; Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996, in FF 1996 V 701, 778). Il s'impose donc de distinguer clairement entre l'option subjective automatique résultant des dispositions précitées et l'option subjective non automatique résultant des art. 20 OTVA et 27 LTVA, pour laquelle la règle posée par l'administration fiscale par la limite du chiffre d'affaires de Fr. 40'000.- devant être atteinte doit être réalisée et vérifiée *ab initio*

(Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, ch. 682 ; Instructions 2001 sur la TVA, ch. 688). Il en résulte que dans l'hypothèse où l'entrepreneur ne procède pas à la communication en temps utile, l'AFC ne radie l'inscription au registre des assujettis qu'au terme de la période de décompte concernée, trimestrielle ou semestrielle si l'assujetti est autorisé à déposer des décomptes semestriels (décisions non publiées de la Commission de céans du 25 mars 2004, en la cause J. [CRC 2003-170], consid. 2c et 2d/aa ; du 5 janvier 2000, en la cause B. [CRC 1998-188], consid. 2 et décision de la Commission de céans du 12 octobre 1999, in JAAC 64.48 consid. 4c/dd et 5a).

cc) En revanche, si l'assujetti s'annonce en conformité de ce qui précède, la radiation intervient en règle générale avec un effet « ex tunc », c'est à-dire qu'elle devra intervenir au terme de la période fiscale au cours de laquelle elle a été déposée (voir à ce sujet, décision de la Commission de céans du 21 juin 2004, in JAAC 68.156 consid. 3c/aa ; décision précitée du 12 octobre 1999, in JAAC 64.48 consid. 4). Il va de soi que l'assujetti doit attester par des moyens de preuve adéquats qu'il ne remplit plus les conditions d'assujettissement (cf. notamment l'art. 46 OTVA et l'art. 57 LTVA). Si le recourant tarde à produire de tels éléments justificatifs, et qu'il atteste donc avec retard qu'il ne réalisait plus les conditions d'assujettissement au moment de l'annonce au sens de l'art. 45 al. 2 OTVA, respectivement de l'art. 56 al. 2 LTVA, il n'en demeure pas moins que la législation est claire et que les effets de la radiation doivent être reportés à la période fiscale au cours de laquelle l'assujetti s'est annoncé. Dans l'hypothèse où l'assujetti ne produit pas de moyens de preuves ou si ceux-ci révèlent qu'une radiation ne peut entrer en ligne de compte, l'assujettissement doit, le cas échéant, perdurer selon la réglementation légale.

4.- a) En l'espèce, la recourante estime avoir annoncé la fin de ses activités et donc le fait qu'elle ne remplissait plus les conditions d'assujettissement obligatoire en temps utile auprès de l'AFC. Il n'existe pourtant dans ce cadre aucune trace au dossier de l'entretien téléphonique que la recourante aurait eu avec l'AFC courant décembre 2001 – lequel aurait été insuffisant en soi au regard de la forme écrite exigée par l'art. 56 al. 2 LTVA – et de la lettre qui a suivi courant janvier 2002. L'instruction de la cause sur ce point ne permet pas de dissiper l'incertitude quant à l'envoi d'un tel courrier, respectivement quant au moment d'un tel envoi. A cet égard, comme il a été rappelé, l'audition de Mme E telle que sollicitée par la recourante n'aurait pas permis de clarifier ce point à satisfaction (voir consid. 2d ci-dessus). La recourante a certes produit un double de cette correspondance sans toutefois pouvoir attester l'avoir adressée à l'AFC (attestation de dépôt). Il est vrai que la recourante, respectivement les assujettis en règle générale n'ont pas l'obligation de faire parvenir leur courrier à l'AFC en recommandé, il demeure cependant qu'il leur appartient d'apporter la preuve des faits qu'ils allèguent en leur faveur. Dans ce contexte, aucun élément au dossier ne permet de considérer que la recourante a agi avant la remise de son décompte semestriel daté du 28 août 2002. La recourante doit dès lors en supporter les conséquences. La Commission de céans retiendra donc comme seul élément pertinent l'annonce effectuée par la recourante en date du 3 septembre 2002 par l'envoi de son décompte semestriel à l'administration fiscale.

b) Sur base de l'état de fait tel que retenu, la recourante a annoncé auprès de l'AFC par la remise de son décompte TVA concernant le 1^{er} semestre 2002 en date du 3 septembre 2002 qu'elle ne remplissait plus les conditions d'assujettissement obligatoire depuis le 31 décembre 2001 et qu'elle devait être de ce fait radiée du registre des assujettis à la TVA. Elle a en effet indiqué avoir cessé son activité avec effet au 31 décembre 2001. Compte tenu toutefois des explications fournies, il s'est avéré que la recourante n'avait pas cessé l'entier de ses activités, mais seulement l'exploitation de son institut de beauté à B. Selon les indications données par son mandataire, elle continuait, à tout le moins pour l'année 2002, son activité à son domicile. Il en est résulté un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 75'000.– pour les années 2001 et 2002 (pièces n° 8 et 9 de l'AFC). L'administration fiscale a ainsi estimé que la recourante ne s'était pas annoncée en temps utile, c'est-à-dire dans le délai de remise du décompte relatif à la période fiscale en cause, et qu'elle devait être considérée comme ayant opté pour l'assujettissement, à tout le moins pour la période fiscale du 1^{er} janvier 2002 jusqu'au 3 septembre 2002. L'autorité intimée a ainsi procédé à la radiation de la recourante du registre des contribuables TVA avec effet au 30 septembre 2002 en application de l'art. 29 let. c LTVA (voir également art. 22 let. b OTVA).

Ce raisonnement ne peut qu'être confirmé au regard des éléments du dossier. En effet, contrairement à ce que la recourante allègue, elle n'a pas cessé toute activité commerciale, mais seulement déplacé celle-ci en un autre lieu. Son chiffre d'affaires a également diminué, celui-ci s'élevant à un montant inférieur à Fr. 75'000.– dès l'année 2001. C'est donc à juste titre que l'autorité fiscale a considéré que la recourante avait opté pour l'assujettissement jusqu'à l'annonce effectuée courant septembre 2002. Quant à la preuve d'une annonce antérieure effectuée par la recourante, celle-ci n'a pu être apportée comme on l'a vu (consid. 4a ci-dessus). Il importe peu à cet égard, en présence d'une telle option automatique découlant de la loi, de déterminer si la recourante a réalisé un chiffre d'affaires annuel de Fr. 40'000.– au moins, cette condition posée par l'AFC en cas d'option subjective automatique au sens des art. 20 OTVA, respectivement 27 LTVA ne devant pas être remplie ni vérifiée à ce stade (voir consid. 3b/bb ci-dessus). Aussi, dans ces circonstances, convient-il de confirmer la radiation de la recourante du registre des assujettis TVA avec effet au 30 septembre 2002, soit à la fin de la période de décompte courante. Sur ce point, la question aurait pu encore se poser de savoir si la radiation devait bien intervenir à la fin du trimestre courant ou seulement à la fin du semestre correspondant, ceci pour autant que la recourante ait été autorisée à déposer des décomptes semestriels – ce qui apparaît être le cas – ce qui reporterait la fin de l'assujettissement de la recourante au 31 décembre 2002. La recourante a cependant dans ce cadre bénéficié d'une ancienne pratique de l'administration fiscale, lui permettant de choisir elle-même la date de radiation entre la date du 30 septembre 2002 ou celle du 31 décembre 2002 (voir en ce sens courrier de l'AFC du 28 mars 2006, avec son annexe, soit le questionnaire concernant la radiation du registre des contribuables rempli par la recourante en date du 20 septembre 2002). Dans ces circonstances, la Commission de recours décide de ne pas instruire plus avant cette question.

5.- a) Il résulte des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée.

b) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale 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 sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse les surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). En l'espèce, la recourante ayant succombé doit supporter les frais de procédure par Fr. 100.-, lesquels seront imputés sur l'avance de frais effectuée.

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage du 3 février 1993 (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X est rejeté et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 13 janvier 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 100.- comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 100.-.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto