



CRC 2004-062

Vice-président : André Moser
Juges : Sarah Protti Salmina ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 26 novembre 2004

en la cause

X, recourante,

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA et LTVA) ;
taxation par estimation ; coefficients d'expérience

I. En fait :

A.– Madame X a été immatriculée, pour l'exploitation d'un restaurant, au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) du 1^{er} janvier 1995 au 30 septembre 2002.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué en date des 27 août et 28 septembre 2001, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant le décompte complémentaire n° ... du 28 septembre 2001 portant sur un montant de Fr. 21'584.-- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1^{er}

trimestre 1996 au 2^e trimestre 2001). En l'absence d'une comptabilité probante (absence d'un livre de caisse) et considérant que la marge brute était trop basse, l'AFC corrigea le chiffre d'affaires imposable comptabilisé par l'assujettie. L'AFC procéda à ce calcul en se basant sur les achats de Madame X, mais en tenant compte d'une marge brute de 60%. Quelques corrections furent également apportées aux montants d'impôt préalable déductible. Enfin l'AFC rectifia en faveur de la recourante un amortissement de véhicule qui avait été imposé à tort.

C.– Par courrier du 13 octobre 2001, Madame X, représentée tout au long de la procédure par Monsieur A, décrivit la gestion du restaurant dont le chiffre d'affaires était en cause et requit que le chiffre d'affaires ressortant de la comptabilité soit retenu en lieu et place du chiffre d'affaires calculé par l'AFC. Par décision du 17 janvier 2002, l'AFC confirma le bien-fondé de la créance fiscale contestée. Elle exposait que l'absence de comptabilité probante ainsi que la divergence entre la marge brute de Madame X et celle valable dans la branche professionnelle concernée l'avaient amenée à juste titre à reconstituer le chiffre d'affaires. Pour ce faire, elle avait appliqué les marges usuelles correspondant aux normes économiques valables dans la branche professionnelle, en tenant compte néanmoins des conditions particulières de l'établissement en cause.

D.– Le 7 février 2002, Madame X contesta la décision de l'AFC, estimant qu'il n'était pas normal que ce soit « la Confédération qui applique les prix de vente des marchandises ». Dans l'exploitation d'un restaurant de campagne, on ne pouvait pas appliquer les mêmes règles que pour les autres restaurants. Certes, un livre de caisse n'était pas tenu, mais les recettes étaient récapitulées jour par jour et les factures étaient classées et comptabilisées. Le 28 mai 2002, l'AFC accorda à Madame X un délai jusqu'au 7 juin 2002 pour régulariser sa réclamation et fournir des pièces justificatives de nature à prouver ses allégations. En date du 5 juin 2002, Madame X répondit qu'elle n'avait aucune nouvelle preuve à apporter, toutes les recettes ayant été comptabilisées. Elle pria par ailleurs l'AFC de déduire des « marchandises achat » les prestations en nature des employés. Le 20 août 2003, Madame X communiqua diverses informations à l'AFC, notamment qu'elle avait remis son établissement au 30 septembre 2002 avec une perte sur remise de Fr. 62'146.--, que le compte « 101 caisse » représentait à son avis le livre de caisse et que, après discussion avec des inspecteurs fiscaux d'I, il apparaissait que des restaurants de campagne avec un chiffre d'affaires correct avaient souvent des marges inférieures à 60%.

E.– Par décision sur réclamation du 25 février 2004, l'AFC confirma sa première décision, en développant la motivation déjà exposée. En vertu des dispositions de l'art. 47 OTVA, elle estimait être non seulement autorisée mais bien contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires imposable. En l'absence d'un livre de caisse reportant clairement les entrées et les sorties en espèces, Madame X ne prouvait nullement que les écritures qu'elle avait passées correspondaient à son chiffre d'affaires effectif. L'AFC avait procédé à l'estimation du chiffre d'affaires en tentant d'être aussi proche que possible de la réalité. Pour ce faire, elle s'était donc basée sur les achats de marchandises tels qu'ils ressortaient de la comptabilité, en soustrayant la part des prestations à soi-même. Elle avait ensuite considéré que

ce montant représentait le 40% du chiffre d'affaires réalisé (et non le 47% comme cela ressortait en moyenne des chiffres produits par l'assujettie). Ce pourcentage correspondait à la moyenne valable dans la branche professionnelle (soit 33%), pondérée en tenant compte néanmoins des conditions particulières de l'établissement en cause et de sa localisation géographique. Le chiffre d'affaires en résultant avait ensuite été augmenté de diverses recettes, telles que par exemple la vente de cigarettes, ainsi que du montant des prestations à soi-même précédemment déduit. Concernant la requête de Madame X visant à la déduction des prestations en nature (repas) aux employés du montant des achats de marchandises, l'AFC la rejeta, au motif que les repas au personnel ne valaient pas prestation à soi-même, mais livraison à titre onéreux.

Le 3 mars 2004, Madame X fit part à l'AFC de diverses critiques quant à sa manière d'agir. Par réponse du 8 mars 2004, l'AFC la renvoya aux voies de droit figurant au bas de la décision sur réclamation.

F.– Le 23 mars 2004, Madame X (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 conclut à ce que ses chiffres soient retenus. Elle déclare n'avoir pas d'autres preuves à apporter, les recettes étant toutes comptabilisées. Elle estime qu'il n'est pas normal de devoir appliquer des prix imposés. Concernant le livre de caisse, elle explique qu'elle détaillait les recettes chaque jour selon la bande de la caisse enregistreuse sur son livre de caisse par rubrique téléphone, cigares et ventes café-restaurant. Les recettes étaient comptabilisées et numérotées durant le trimestre par son mari. La recourante a également remis une copie d'un mois du cahier de la bande de contrôle tenu chaque mois ainsi qu'une copie d'une page du compte de caisse.

G.– Par décision incidente du 13 mai 2004, la Commission de recours a rejeté la requête d'assistance judiciaire de la recourante.

H.– Par réponse du 17 septembre 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant pour l'essentiel la motivation déjà exposée. Concernant la copie d'un mois du cahier de la bande de contrôle tenu chaque mois, l'AFC estime qu'elle n'est pas probante, le document étant manuscrit, les montants ne se référant pas à une rubrique spécifique et aucune explication complémentaire n'étant fournie. Dans la mesure où le document contient uniquement les totaux journaliers des recettes réalisées, sans aucune mention du détail des entrées et des sorties de caisse, il ne permet pas au fisc de contrôler le mouvement des liquidités.

Les autres faits seront repris, pour autant que 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 loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). 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, les art. 93 et 94 LTVA entrent tous deux en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2001, alors que la LTVA s'applique à la période postérieure.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA, respectivement 65 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), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 25 février 2004, a été notifiée à la recourante le 26 février 2004 au plus tôt. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 23 mars 2004. Il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

c) Dans le recours, la recourante ne requiert plus la déduction des prestations en nature fournies aux employés du montant des « marchandises achat ». Il faut dès lors considérer que cette question ne fait plus partie de l'objet du litige.

2.– Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, la Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 Ib 117 consid. 4a, 117 V 263

consid. 3b, 110 V 53 consid. 4a ; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 56 p. 577 ss ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 927 ; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 211 ss ; Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2^e éd., Zurich 1998, n° 112 p. 39, n° 603 p. 216 et n° 677 p. 240 ; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 1.8 s.).

3.- a) aa) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA, art. 46 LTVA ; cf. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e édition, Zurich 2002, p. 421 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 (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) 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, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 38).

bb) Selon l'art. 47 al. 1 OTVA, respectivement 58 al.1 LTVA, 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. L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des « Instructions à l'usage des assujettis TVA » de l'automne 1994, puis du printemps 1997 (Instructions 1997, ch. 870 ss), respectivement avec la brochure « TVA Organisation comptable » de février 1994. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (art. 47 al. 1 OTVA en relation avec le ch. 882 des Instructions, respectivement la brochure susmentionnée, p. 11 ; Archives vol. 66 p. 67 consid. 2a ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.83 consid. 2, 63.94 consid. 4a, 63.25 consid. 3a ; TVA-Journal 4/98 p. 168 ss consid. 6a/a). Les Instructions 2001 sur la TVA (Instructions 2001), rédigées suite à l'adoption de la LTVA, ont repris les mêmes principes (cf. ch. 881 ss).

cc) Aux termes de l'art. 48 OTVA, respectivement 60 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que

l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. La taxation par estimation peut être soit interne, soit externe. La taxation interne, sans et sous réserve d'un contrôle sur place, survient à la suite d'une non-remise de décomptes, tandis que la taxation externe est exécutée à la suite d'un contrôle sur place (sur cette distinction, cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in : Archives vol. 69 p. 520 ss ; concernant la LTVA, cf. JAAC 68.23 consid. 2b). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 67.23 consid. 4a, 64.83 consid. 3a, 63.27 consid. 4a et b ; Mollard, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (décision non entrée en force de la Commission de céans du 1^{er} octobre 2004, en la cause C. [CRC 2003-003], consid. 2d/aa et 3a/cc ; JAAC 68.73 consid. 2b ; Archives vol. 63 239, vol. 52 238 consid. 4).

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], qui connaissait déjà le procédé de l'estimation : Archives vol. 61 p. 819 consid. 3a, vol. 58 p. 384 consid. 3b ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4, 6b et 6 et les références citées ; concernant la TVA : JAAC 67.23 consid. 4a, 64.47 consid. 5b [RDAF 2000, 2^e partie, p. 350] ; décisions non publiées de la Commission de recours du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4c, et du 29 octobre 1999, en la cause H. [SRK 1998-102 et SRK 1998-103], consid. 5, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000 [2A.580/1999]). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (cf. JAAC 67.82 consid. 4a/cc). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission de recours remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

b) Même si, sur la base de l'art. 49 PA, elle peut en principe revoir la décision attaquée avec un plein pouvoir de cognition, la Commission de recours s'impose cependant une certaine retenue dans l'examen de l'opportunité d'une décision portant sur une estimation. Eu égard toutefois à son caractère d'instance spécialisée, la limitation de son pouvoir d'examen va moins loin que celle dont faisait preuve le Tribunal fédéral, lorsque les décisions sur réclamation pouvaient être directement attaquées auprès de ce dernier. Par ailleurs, la Commission de recours examine avec un plein pouvoir de cognition si les conditions de droit matériel présidant à la conduite d'une estimation sont remplies (JAAC 63.27 consid. 5c/bb ; décision non publiée du 26

août 1998, en la cause. S. [CRC 1997-077], consid. 2a ; Mollard, op. cit., p. 557 s. ; Moser, op. cit., ch. 2.62 in fine).

4.- En l'espèce, il ressort des faits que les documents comptables produits par la recourante ne satisfont pas aux exigences légales. L'absence de livre de caisse ne permet pas d'établir aisément et de manière fiable les opérations déterminantes pour le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires. Les pièces produites avec le recours ne suffisent pas non plus à contrôler les mouvements journaliers de liquidités. La recourante évoque l'existence de bandes de caisse enregistreuse ; de telles bandes pourraient en principe fournir les mêmes informations qu'un livre de caisse. Elles n'ont toutefois été produites à aucun stade de la procédure. La réalisation d'une estimation par l'AFC s'avère dès lors justifiée sur le principe. La Commission de recours n'a pas non plus de remarques à formuler quant à la méthode choisie par l'AFC. Celle-ci a clairement exposé les différentes étapes de son calcul. Conformément à la situation juridique exposée ci-dessus, on rappellera que c'est au recourant de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Or, en l'espèce, le recours n'est pas assorti de documents justificatifs aptes à démontrer son bien-fondé. Dans ces circonstances, la Commission de recours ne peut que confirmer l'estimation de l'AFC. La recourante étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond pas à la réalité, il lui revient d'en supporter les désavantages.

La recourante conteste l'utilisation par l'AFC de coefficients d'expérience, soutenant que cela revient à fixer des prix imposés. Le fait que l'AFC se base sur les moyennes en vigueur dans la branche ne signifie toutefois pas que tous les restaurateurs sont obligés de moduler leurs prix de manière à obtenir une marge brute conforme à la moyenne. Il est toutefois nécessaire que l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. La jurisprudence et la doctrine ont même admis que des résultats comptables formellement corrects pouvaient justifier une taxation par estimation en cas de disproportion manifeste entre les résultats comptabilisés et le chiffre d'affaires qui aurait pu être obtenu selon l'expérience, si cette divergence ne peut pas être expliquée de manière plausible (cf. Mollard, op. cit., p. 544 et les nombreuses références de jurisprudence citées ; décision non publiée de la Commission de céans du 7 mai 2003, en la cause F. [CRC 2002-029], consid. 2b/bb). En l'espèce, au cours de la procédure (courrier du 13 octobre 2001), la recourante a fourni quelques explications relatives à la modicité de sa marge brute : le prix du plat du jour incluait un dessert le vendredi, une tournée était offerte après un plat ou un repas, après 14 repas payants le 15^e repas était offert aux clients fidèles. Même si ces indications pourraient justifier partiellement la structure du chiffre d'affaires de la recourante, en ce sens que les autres restaurants facturent divers éléments (dessert, tournée) qui sont offerts par la recourante et obtiennent dès lors une marge brute supérieure, elles ne sont pas déterminantes en l'espèce et la Commission de recours n'est pas tenue de prendre position à leur égard. En effet, il faut constater que les pièces comptables à disposition sont formellement insuffisantes et ne permettent pas, comme on l'a vu, d'établir de manière fiable les opérations déterminantes pour calcul de la TVA.

Enfin, il convient de relever que la taxation par estimation ne doit pas être considérée comme une sanction visant un comportement répréhensible, mais comme une mesure qui intervient lorsque le fisc ne parvient pas à élucider tous les faits pertinents pour établir la créance fiscale (cf. dans ce sens Mollard, op. cit., p. 524 ; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 169).

5.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 2'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA et 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]).

Par ces motifs,

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

prononce :

1. Le recours de Madame X du 23 mars 2004 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 25 février 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 2'000.--, 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. 2'000.--.
3. La présente décision est notifiée à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [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 vice-président

La greffière

André Moser

Liliane Subilia-Rouge