



CRC 2005-076

Vice-président : André Moser
Juges : Sarah Protti Salmina ; Daniel Riedo
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 15 février 2006

en la cause

X, p.a. Y et Z, recourantes,

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 (LTVA) ;
taxation par estimation ; coefficients d'expérience

I. En fait :

A.– Madame Z et Madame Y, organisées en société simple, ont exploité du 1^{er} septembre 2001 au 30 septembre 2003 un salon de coiffure, X, à A.

B.– Afin de déterminer si l'activité exercée entraînait une immatriculation au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie 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), l'AFC procéda à un contrôle sur place en date du 3 septembre 2003 et du 20 novembre 2003. Lors de ce contrôle, l'AFC considéra que la comptabilité ne répondait pas aux exigences légales ; aucun détail des recettes journalières n'était établi. En outre, les marges brutes, de

même que les prélèvements privés, étaient insuffisants. L'AFC décida dès lors de reconstituer par estimation le chiffre d'affaires réalisé durant les périodes du 1^{er} septembre 2001 au 30 juin 2003. Il ressortait de l'estimation effectuée que X remplissait les conditions d'assujettissement à partir du 1^{er} septembre 2001, ce qui entraîna son inscription au registre des assujettis.

Suite au retrait de l'activité de Mme Z, X fut radiée du registre des assujettis au 30 septembre 2003.

C.- Le montant dû pour les périodes du 1^{er} septembre 2001 au 30 juin 2003 se montait à Fr. 12'147.-- et fut notifié à X par décompte complémentaire n° ... du 20 novembre 2003. Dans l'annexe au décompte complémentaire, l'AFC expliquait que les prélèvements privés étaient en dessous du minimum vital. De plus, les achats de marchandises étaient trop élevés par rapport aux chiffres d'affaires comptabilisés.

Par courrier du 4 décembre 2003 et du 15 janvier 2004, la Fiduciaire B, représentant Madame Y, contesta les prétentions de l'AFC, considérant qu'il fallait se baser sur les chiffres de Madame Y. Elle expliquait que certes les coiffeuses n'avaient pas gagné le minimum vital dans ce commerce, mais que Madame Y en tout cas complétait les prélèvements possibles par un complément en tant que salariée pour un travail accessoire et bénéficiait de l'assistance de son fiancé.

Le 21 avril 2004, l'AFC rendit une décision formelle par laquelle elle confirmait l'assujettissement de X au 1^{er} septembre 2001 ainsi que la reprise d'impôt de Fr. 12'147.--. Dans le courrier d'accompagnement, l'AFC expliquait notamment que les prélèvements privés effectués par les associées ne leur garantissaient pas le minimum nécessaire pour subsister ; c'est pourquoi les salaires productifs avaient été calculés sur une nouvelle détermination du minimum vital. Il avait donc été tenu compte du salaire provenant de l'activité dépendante exercée par Madame Y. Quant au soutien financier de son fiancé, aucun justificatif n'avait été produit.

D.- Par réclamation du 11 mai 2004, X contesta la décision du 21 avril 2004. Elle invoquait les arguments suivants :

- si les achats de marchandises étaient élevés, c'est parce qu'ils étaient budgétisés en fonction des espérances commerciales ; l'inventaire de fin 2002, de plus de Fr. 10'000.-- le prouvait ;
- les prélèvements privés étaient limités aux possibilités de trésorerie et la loi n'imposait pas de justificatifs familiaux quant au soutien des proches ;
- les documents comptables n'étaient pas incomplets ;
- les normes économiques utilisées par l'AFC constituaient des moyennes de commerces établis et ne pouvaient être utilisés pour une activité débutante comme la sienne.

E.- Par décision sur réclamation du 30 mars 2005, l'AFC considéra que, en raison des montants-limites déterminant l'assujettissement, X ne devait être assujettie qu'à partir du 1^{er} janvier 2003. Elle admit dès lors la réclamation pour un montant de Fr. 8'541.--. En conséquence,

la société simple X devait encore verser pour les périodes fiscales comprises entre le 1^{er} janvier 2003 et le 30 juin 2003 la somme de Fr. 3'606.--, plus intérêt moratoire. Concernant la question des achats de marchandises, l'AFC contestait l'allégation de X car la proportion des achats de marchandises par rapport au chiffre d'affaires réalisé était clairement au-dessus de la moyenne de la branche (24,7% en 2001/2002 et 17,8% en 2003, alors que la moyenne de la branche est de 11-12%). Concernant les prélèvements privés, l'AFC estimait que les montants avancés par Madame Z et Madame Y étaient invraisemblables, car inférieurs au minimum vital. Afin de déterminer le chiffre d'affaires réalisé, l'AFC était partie de l'idée que l'activité avait dégagé des salaires correspondants au minimum vital (et non aux salaires minimum garantis selon la convention collective nationale des coiffeurs). Elle estimait ainsi avoir fait preuve de modération et avoir tenu compte du fait que l'activité était dans une phase de lancement. L'AFC répétait qu'aucune pièce n'avait été fournie durant la procédure de réclamation.

F.– Le 3 mai 2005, la société simple X, constituée par Madame Z et Madame Y, (ci-après : les recourantes) 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). Les recourantes expliquent que leur comptabilité est probante et que les achats de marchandises sont prouvés. Concernant les prélèvements privés, elles estiment que les exigences de preuve ne sont pas justifiées pour le cadre familial. En outre, elles déclarent qu'elles trouvaient normal de faire des sacrifices au regard de leur ambition commerciale

G.– Par réponse du 27 juin 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours, en reprenant pour l'essentiel la motivation déjà exposée et en mettant l'accent sur l'absence de preuves.

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'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (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.

La décision attaquée porte sur les périodes fiscales comprises entre le 1^{er} janvier 2003 et le 30 juin 2003 ; les règles de la LTVA sont dès lors applicables.

b) Aux termes de l'art. 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 30 mars 2005, a été notifiée aux recourantes le 31 mars au plus tôt. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 3 mai 2005. Compte tenu des fêtes judiciaires courant du 20 mars au 3 avril 2005, il est 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.

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

b) 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 (art. 22 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]). Toutefois, ce principe est tempéré par le fait que les parties doivent collaborer à l'établissement de l'état de fait. 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 prétend à un droit doit prouver les faits dont il le déduit. En matière fiscale, cette règle se traduit de la manière suivante, à savoir que l'administration fiscale a la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition ou augmentant celle-ci, tandis qu'il incombe à l'assujéti d'apporter la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt (Archives vol. 60 p. 416 consid. 1c, vol. 59 p. 634 consid. 4, vol. 55 p. 627 consid. 3a ; ATF 92 I 255 ss consid. 2 ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.106 consid. 3f ; voir

aussi les décisions non publiées de la Commission de recours du 13 novembre 2000, en la cause C. [CRC 1999-094], consid. 3a et du 9 octobre 1997, en la cause S. [CRC 1996-053], consid. 2c/aa ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zürich 2002, p. 416 et 453).

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. Blumenstein/Locher, op. cit., 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, éd. 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 ; 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. 520ss ; 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 (cf. la décision de la Commission de recours du 11 août 2005, en la cause K. [CRC 2004-159] consid. 4d et les nombreuses références citées ; cf. également la décision non publiée 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 p. 239, vol. 52 p. 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 les recourantes ne satisfont pas aux exigences légales. L'absence de livre de caisse, de détail des recettes journalières et de livre des rendez-vous ne permet pas d'établir aisément et de manière fiable les opérations déterminantes pour le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires. Il n'existe aucune pièce permettant de contrôler les mouvements journaliers de liquidités, ni même aucun relevé des recettes journalières.

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 et a montré qu'elle a tenu compte des circonstances particulières du cas d'espèce, en prenant en compte pour l'estimation des salaires des recourantes un montant correspondant au minimum vital. L'AFC s'est en outre basée sur des coefficients d'expérience de portée générale (achats de marchandises représentant le 11-12% des recettes, marge bénéficiaire brute de 45%), établis sur la base de données recueillies lors de contrôle fiscaux, que la Commission n'a pas de raison de remettre en cause.

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. Pour ce qui concerne le point litigieux des prélèvements privés, il est certes tout à fait possible que les recourantes aient pu bénéficier du soutien financier de leur famille. Cela ne ressort toutefois d'aucun document figurant au dossier. Si les recourantes ne souhaitent pas fournir de pièces justificatives, elles n'y sont pas obligées, mais doivent alors en assumer les conséquences. Dans ces circonstances, la Commission de recours ne peut que confirmer l'estimation de l'AFC. Les recourantes étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond pas à la réalité, il leur revient d'en supporter les désavantages.

Par rapport aux achats de marchandises, les recourantes déclarent dans leur recours : « ces achats sont prouvés ». Il y a lieu de relever que ce point n'est pas contesté par l'AFC, qui s'est basée sur les montants avancés par les recourantes pour procéder à son estimation (procédant même à une réduction pour marchandises périmées ainsi qu'à un ajustement relatif à la variation des stocks).

Les recourantes contestent ensuite l'utilisation par l'AFC de coefficients d'expérience, soutenant qu'ils ne sont pas adéquats pour un commerce en début d'activité. 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 ; décisions non publiées de la Commission de céans du 26 novembre 2004, en la cause B. [CRC 2004-062], consid. 4 et du 7 mai 2003, en la cause F. [CRC 2002-029], consid. 2b/bb). En l'espèce, au cours de la procédure, les recourantes ont fourni quelques explications relatives à la modicité de leur marge brute, à savoir que si les achats de marchandises étaient élevés, c'est parce qu'ils étaient budgétisés en fonction des espérances commerciales, malheureusement non atteintes. Même si ces indications pourraient justifier partiellement la structure du chiffre d'affaires des recourantes, 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. Les chiffres comptables des recourantes étant invérifiables, les explications qu'elles formulent ne peuvent pas conduire à annuler l'estimation de l'AFC.

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 les recourantes. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 600.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge des recourantes qui succombent. 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 X, Y et Z, du 3 mai 2005 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 30 mars 2005 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 600.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge des recourantes et imputés sur l'avance de frais de Fr. 600.--.
3. La présente décision est notifiée aux recourantes 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