VPB 69.41

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 28 octobre 2004 en la cause X SA [CRC 2002-087])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Subventionen. Kürzung des Vorsteuerabzugs. Steuererhebungsverfahren (Vereinfachung).

- Rechtliche Grundlagen der Subventionen auf der Grundlage des BGE 126 II 443 und von Art. 26 Abs. 6 Bst. b MWSTV. Der fehlende enge Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ist kennzeichnend für Subventionen, weshalb diese gemäss Art. 30 Abs. 6 MWSTV kein Recht auf Vorsteuerabzug begründen (E. 2).

- Der Verzicht auf eine Zinserhebung kommt unzweifelhaft einer finanziellen Unterstützung des Begünstigten gleich und kann damit eine Subvention darstellen (E. 3).

- Berechnung der Kürzung der Vorsteuer durch die Eidgenössische Steuerverwaltung auf der Grundlage von Art. 47 Abs. 3 MWSTV. Ordentliche Methode (E. 5a). Vereinfachte Methode wie vorliegend verwendet (E. 5b).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Subventions. Réduction du droit à la déduction de l'impôt préalable. Perception de l'impôt (simplifications).

- Régime juridique des subventions, sur la base de l'ATF 126 II 443 et de l'art. 26 al. 6 let. b OTVA. Le lien étroit entre prestation et contre-prestation fait défaut aux subventions, raison pour laquelle celles-ci n'ouvrent pas de droit à la déduction de l'impôt préalable selon l'art. 30 al. 6 OTVA (consid. 2).

- Renoncer à percevoir des intérêts revient indubitablement à soutenir financièrement le bénéficiaire d'une telle renonciation et peut donc constituer une subvention (consid. 3).

- Calcul de la réduction de l'impôt préalable par l'Administration fédérale des contributions sur la base de l'art. 47 al. 3 OTVA. Méthode ordinaire (consid. 5a). Méthode simplifiée utilisée en l'espèce (consid. 5b).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Sovvenzioni. Riduzione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Incasso dell'imposta (semplificazioni).

- Regime giuridico delle sovvenzioni, sulla base della DTF 126 II 443 e dell'art. 26 cpv. 6 lett. b OIVA. Non vi è legame stretto fra prestazione e contro-prestazione nel caso delle sovvenzioni, ragione per cui queste non conferiscono il diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'art. 30 cpv. 6 OIVA (consid. 2).

- Il fatto di rinunciare a percepire interessi equivale senza dubbio a sostenere finanziariamente il beneficiario di una tale rinuncia e può quindi costituire una sovvenzione (consid. 3).

- Calcolo della riduzione dell'imposta precedente da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni sulla base dell'art. 47 cpv. 3 OIVA. Metodo ordinario (consid. 5a). Metodo semplificato utilizzato nella fattispecie (consid. 5b).

Résumé des faits:

A. X, remontées mécaniques à A, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B. A l'occasion d'un contrôle effectué en date des 3 et 4 octobre 2000, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant le décompte complémentaire n° (...) du 2 novembre 2000 portant sur un montant de Fr. 66'796.- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 2e trimestre 2000). L'AFC corrigea notamment le montant d'impôt préalable déductible en tenant compte de contributions à fonds perdus et de prêts sans intérêts reçus par l'assujettie. Par décision du 30 juillet 2001, l'AFC confirma le bien-fondé de la créance fiscale qui avait été partiellement contesté par X en date du 4 décembre 2000. Elle estimait que les prêts non remboursables et les prêts sans intérêts concédés par des collectivités publiques constituaient des subventions et entraînaient donc, en vertu de l'art. 30 al. 6 OTVA, une réduction de l'impôt préalable déductible.

C. Par acte du 14 septembre 2001, X déposa une réclamation contre la décision susmentionnée. Elle estimait ne pas se trouver dans l'hypothèse visée par l'art. 30 al. 6 OTVA dans la mesure où elle ne recevait rien, mais était simplement débitrice de prêts sans intérêts. Elle faisait en outre noter que les prêts sans intérêts avaient été faits dans une logique d'investissements et non dans le but de provoquer un comportement déterminé de sa part. La réduction de l'impôt préalable déductible ne se justifiait donc pas.

D. Par décision sur réclamation du 29 mai 2002, l'AFC confirma sa première décision, en reprenant pour l'essentiel la motivation déjà développée.

E. Par recours du 1er juillet 2002 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans), X (ci-après: la recourante) a contesté la décision de l'AFC. Elle reprend la motivation déjà exposée, conteste au surplus le fait que l'AFC compte des intérêts sur l'intérêt et invoque le principe de l'égalité de traitement avec les cas dans lesquels c'est un privé qui octroie les prêts sans intérêts.

F. Par réponse du 13 septembre 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle expose que la recourante n'a aucunement établi la réalité d'une pratique illégale de l'AFC en ce qui concerne les cas dans lesquels c'est un particulier qui renonce aux intérêts. Elle réfute par ailleurs avoir calculé des intérêts sur l'intérêt.

Par réplique du 18 octobre 2002, la recourante a repris en détail le calcul des intérêts. Elle reproche en outre à l'AFC d'opérer deux réductions sur un même montant d'impôt préalable. Elle répète aussi que la simple renonciation à un intérêt ne peut pas être assimilée à un versement en argent.

Par duplique du 6 novembre 2002, l'AFC conclut à l'admission partielle du recours pour un montant de Fr. 374.-, admettant avoir calculé l'intérêt sur l'intérêt. En ce qui concerne la méthode de calcul adoptée pour la réduction, l'AFC explique avoir procédé dans un but de simplification et soutient que l'application de la méthode ordinaire aurait certainement conduit à un débit fiscal plus élevé.

(...)

Extrait des considérants:

1.a.-b. (...)

c. Comme il ressort de la décision sur réclamation, la question de la qualification juridique de certaines contributions à fond perdu valant subventions au sens technique n'est plus contestée et ne fait plus partie de l'objet du litige. Par contre, il convient encore d'examiner le bien-fondé de la qualification de subvention eu égard à la renonciation indue d'intérêts relative à des prêts reconnus comme tels, le cas échéant de revoir la pertinence du calcul de la réduction proportionnelle de l'impôt préalable effectué par l'AFC à raison de la carence constatée.

2.a.aa. Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.[25]; art. 196 ch. 14 al. 1 let. a de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101), sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même). L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 8 al. 2 let. f disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. f Cst.]). Si le contribuable destine les biens qui lui ont été livrés et les prestations de service qui lui ont été fournies à des transactions imposables en Suisse ou à l'étranger, il peut déduire dans son décompte à titre d'impôt préalable l'impôt que lui ont transféré d'autres contribuables (art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.]).

bb. Le Conseil fédéral a concrétisé comme suit les principes susmentionnés: Sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux (art. 4 let. a et b OTVA). L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 26 al. 1 OTVA). Selon l'art. 26 al. 2 OTVA, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. Ne font pas partie de la contre-prestation les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 26 al. 6 let. b OTVA). L'assujetti peut déduire l'impôt préalable qui lui a été facturé par d'autres assujettis, s'il affecte les biens ou les services acquis à des fins imposables (art. 29 al. 1 et 2 OTVA). Tant que l'assujetti reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement (art. 30 al. 6 OTVA). La pratique administrative prévoit que, de manière analogue aux subventions, l'impôt préalable déductible doit également être réduit en relation avec les dons de toute sorte reçus (Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA [Instructions 1997][26], note marg. 432q).

b.aa. Dans l'ATF 126 II 443 (traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001, 2e partie, p. 75), le Tribunal fédéral s'est prononcé de manière déterminante sur la notion d'échange de prestations et sur la notion de subvention (cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral du 25 août 2000, publié in Revue fiscale 2001 p. 61 consid. 6). En conséquence, en vertu de l'art. 4 OTVA, les livraisons de biens et les prestations de services ne sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) que si elles sont fournies à titre onéreux. Seul l'échange de prestations permet de conclure à une opération imposable. La prestation consiste en une livraison ou une prestation de services, en échange de laquelle le destinataire fournit une contre-prestation. En outre, l'existence d'un lien économique entre la prestation et la contre-prestation est indispensable. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée, comme cela est notamment le cas pour un contrat synallagmatique. Il peut cependant y avoir échange de prestations même en l'absence d'un contrat (cf. aussi arrêt du Tribunal fédéral du 8 juin 2000 en la cause H. [2A.290/1998], consid. 4a).

bb. Selon le Tribunal fédéral, le lien étroit entre prestation et contre-prestation fait défaut à la subvention. En conséquence, les subventions sont des contributions des pouvoirs publics, qui sont versées sans contre-prestation économique correspondante. Par le biais de l'opération de subvention, l'«octroyant» vise à obtenir de la part du «subventionné» un comportement déterminé qui paraît apte à réaliser un objectif déterminé. Cet objectif doit relever d'un but d'intérêt public et l'octroi de la subvention vise à le concrétiser. Mis à part cette contrainte pesant sur le comportement du subventionné, la subvention est effectuée, d'après le Tribunal fédéral, sans contre-prestation. Ceci signifie qu'aucune prestation économique de valeur équivalente ne doit être effectuée en échange de la subvention (cf. arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 27 mai 2002, en la cause V. [2A.501/2001], consid. 3.2 et 3.3 ainsi que du 11 février 2002, en la cause N. [2A.353/2001], consid. 1.2). Pour cette raison, le Tribunal fédéral estime que c'est à juste titre que les subventions ne font pas partie de la base imposable et qu'elles n'ouvrent pas de droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 26 al. 6 let. b et art. 30 al. 6 OTVA).

Cela dit, un organisme de droit public peut très bien, d'une part, entretenir un rapport d'échange avec une entité privée et, d'autre part, verser à cette même entité une subvention, de manière tout à fait extérieure au rapport d'échange existant par ailleurs.

cc. Cette conception de la subvention est en outre confirmée par l'art. 33 al. 6 let. b de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20), en vertu duquel les subventions et autres contributions des pouvoirs publics ne font pas partie de la contre-prestation, même lorsqu'elles sont versées sur la base d'un mandat de prestations. Le terme de «mandat de prestations» ne peut pas être assimilé dans ce contexte au concept de «échange de prestations» figurant à l'art. 4 OTVA (ATF 126 II 456 consid. 6f). Le terme de «mandat de prestations» indique simplement que la subvention pose comme condition que le destinataire de la subvention assume une tâche relevant de l'intérêt public et que l'octroi de la subvention dépend en règle générale du fait que cette tâche continue à être remplie.

dd. En excluant la subvention de la base d'imposition, l'OTVA concrétise la nature d'impôt général sur la consommation de la TVA qui ne frappe que les opérations, c'est-à-dire les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst [art. 196 ch. 14 al. 1 let. a disp. trans. Cst.]). Par ailleurs, le droit européen prévoit que les Etats membres excluent de la base imposable les subventions qui ne sont pas directement liées au prix des opérations et réduisent proportionnellement l'impôt préalable en rapport avec ces subventions (cf. art. 11 partie A al. 1 let. a a contrario et art. 19 al. 1 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [JO L 145, p. 1], ci-après: la sixième directive). La solution suisse est ainsi compatible avec la sixième directive européenne (selon ATF 126 II 457 consid. 6f).

3. Le régime légal s'appliquant aux subventions ayant été exposé, il convient encore de préciser le concept de subvention, en particulier de déterminer si la renonciation à percevoir des intérêts d'un prêt, dont il est question dans la présente affaire, est assimilable à une subvention. Selon la recourante, les prêts sans intérêts ont été faits dans une logique d'investissement et non dans la perspective de provoquer un comportement déterminé. Elle ajoute que le Canton de Vaud aurait très bien pu participer au capital de la société. De son point de vue, la simple renonciation à un intérêt ne peut pas être assimilée à un versement en argent, et ne peut dès lors pas être qualifiée de subvention.

A titre préliminaire, il convient de relever que le terme de «subvention» ne recouvre pas une réalité juridique unique et qu'il n'est pas défini de manière précise dans l'OTVA. Le Tribunal fédéral et la Commission de recours ont déjà eu l'occasion de préciser que la notion de subvention ne se limite pas seulement aux flux d'argent. Peut être envisagé comme une «subvention ou autre contribution des pouvoirs publics» au sens de l'OTVA tout versement ou contribution appréciable en argent des pouvoirs publics, qu'il prenne la forme de contribution à fonds perdu, de couverture de déficit, de prêt, de prêt sans intérêt, de reprise de dettes, de compensation, de rabais, d'avantage en nature, de prime, d'allocation, de subside. Une subvention peut être accordée par renonciation entière ou partielle à une prestation que le bénéficiaire de la subvention doit à celui qui l'octroie (arrêt du Tribunal fédéral du 26 mai 2004, en les causes S. SA et R. SA [2A.547/2002], consid. 2.3 confirmant la décision de la Commission de céans du 8 octobre 2002, [CRC 2001-119 et 120], consid. 3b/ee). La seule condition est que le versement doit inciter le bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but
d'intérêt public et qu'il soit alloué sans contrepartie économique équivalente (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 1er mars 2001, en la cause S. [2A.253/2000], consid. 3c, publié aux Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 251, 253).

Cette jurisprudence est conforme à la doctrine administrativiste, qui assimile les prêts sans intérêts à une subvention (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 215; mentionnant également la forme du prêt sans évoquer la problématique de l'intérêt: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 236). Ainsi Pierre Moor (Droit administratif, vol. 1, 2e éd., p. 361) cite à titre d'exemple d'aide financière de l'Etat le cas dans lequel la collectivité fournit une prestation selon le droit privé à des conditions plus favorables que sur le marché. Cette interprétation est confirmée par l'art. 3 al. 1 de la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (Loi sur les subventions [LSu], RS 616.1) qui dispose: «Sont des aides financières [aides] les avantages monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale aux fins d'assurer ou de promouvoir la réalisation d'une tâche que l'allocataire a décidé d'assumer. Les avantages monnayables peuvent prendre notamment les formes suivantes: prestations pécuniaires à fonds perdu, conditions préférentielles consenties lors de
prêts, cautionnements ainsi que prestations en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses». On peut encore citer l'art. 9 de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'aide aux investissements dans les régions de montagne (LIM, RS 901.1) selon lequel: «Les prêts sont octroyés à des taux inférieurs à ceux du marché ou sans intérêt selon les possibilités financières du bénéficiaire et l'importance du projet ou du programme d'infrastructure pour le développement de la région». Au sens de cette disposition, le fait de prêter sans intérêts constitue clairement une aide (appréciable en argent).

Au surplus, il est notoire que l'octroi d'un prêt s'accompagne usuellement de l'obligation de servir des intérêts (cf. par exemple l'art. 313 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse, Code des obligations, [CO], RS 220, disposant que, en matière de commerce, l'intérêt est dû même sans convention; cf. arrêt du Bundesfinanzhof [BFH] du 31 août 1992, V R 47/88, in Bundessteuerblatt [BStBl] II 1992, 1046, considérant, en cas de mise à disposition d'un capital sans intérêts en plus du versement du prix convenu pour une prestation, que les intérêts non réclamés devaient être considérées comme part de la contre-prestation). Renoncer à percevoir des intérêts revient indubitablement à soutenir financièrement le bénéficiaire d'une telle renonciation et peut donc constituer une subvention. Cela étant, il s'agit d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique (cf. consid. précédent), en d'autres termes de se demander si la renonciation à percevoir des intérêts s'inscrit ou non dans un échange de prestations.

4. En l'espèce, il n'est pas contesté que les prêts sans intérêts dont bénéficie la recourante émanent des pouvoirs publics. L'octroi de ces prêts a pour but de soutenir l'économie des régions de montagnes, en particulier le secteur touristique. Grâce à ces aides financières, la recourante dispose des fonds nécessaires à la gestion des remontées mécaniques et peut continuer à offrir ses prestations sur le marché sans avoir à exiger de ses clients des prix excessifs. Ceci paraît par ailleurs logique, les ressources publiques n'ayant pas à être mises au service de fins purement privées. Enfin, il faut constater que l'absence d'intérêts lors de l'octroi des prêts ne s'inscrit pas dans un rapport d'échange. La collectivité publique n'attend pas de la recourante une livraison ou une prestation de services déterminée en échange de la renonciation en cause. Une telle attente ne ressort aucunement des pièces ou des allégations des parties. Il faut dès lors admettre que l'absence d'intérêts constitue en l'espèce des subventions au sens de l'OTVA et entraîne donc une réduction de l'impôt préalable déductible.

5.a. Comme évoqué ci-dessus, tant que l'assujetti reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics, la déduction de l'impôt préalable doit être réduite proportionnellement (art. 30 al. 6 OTVA). L'AFC explique, dans la duplique, qu'elle procède en général au calcul de la réduction en deux étapes:

1) réduction de l'impôt préalable sur les investissements au moment de la mise en service des installations en fonction des intérêts calculés pour l'année de mise en service et toutes les années précédentes durant lesquelles l'assujetti a procédé à la mise en compte de la charge préalable sur les investissements;

2) nouvelle réduction sur l'ensemble de l'impôt préalable déduit en fonction des intérêts calculés, dès l'exercice suivant la mise en service des installations et aussi longtemps que les prêts sont accordés à des taux préférentiels.

b. Selon l'art. 47 al. 3 OTVA, «si l'enregistrement exact de certains faits essentiels au calcul de l'impôt cause une charge excessive à l'assujetti, l'Administration fédérale des contributions peut lui accorder certaines facilités, aux conditions fixées par elle, ou admettre qu'il calcule l'impôt par approximation, pour autant qu'il n'en résulte aucune augmentation ou diminution notable de l'impôt, aucune distorsion marquante des conditions de concurrence, et que cela ne complique pas de manière excessive les décomptes d'autres assujettis et les contrôles fiscaux». La Commission de recours a déjà eu l'occasion de confirmer que cette disposition était manifestement conforme à l'art. 8 al. 1 disp. trans. aCst., respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. l Cst. (cf. JAAC 65.60 consid. 5a, JAAC 64.11 consid. 3b; décision du 20 juillet 2000, non publiée, en la cause I. [CRC 1999-111], consid. 3b). Il faut en particulier approuver le fait que le Conseil fédéral délègue à l'AFC la compétence de déterminer les domaines dans lesquels et les conditions auxquelles des facilités doivent être accordées. C'est en effet aux spécialistes de l'administration disposant de connaissances techniques spécifiques qu'il faut laisser le soin
d'établir les réglementations de détail adéquates. En se limitant à énoncer les principes essentiels, l'art. 47 al. 3 OTVA fournit à l'administration la marge de manoeuvre dont celle-ci a besoin pour adapter rapidement et de manière fiable, grâce à ses

connaissances techniques, les détails de sa pratique administrative aux modifications de la situation de fait. Des règles techniques spécifiques au domaine du calcul de l'impôt (au moyen de forfaits) n'ont pas leur place dans l'OTVA (JAAC 64.11 consid. 3c, avec les références). L'art. 47 al. 3 OTVA est une disposition cadre qui nécessite une concrétisation de la part de l'AFC (décision précitée du 20 juillet 2000, consid. 3b).

c.aa. En l'espèce, l'AFC n'a pas adopté la méthode ordinaire, présentée ci-dessus, mais a effectué la correction de l'impôt préalable sur les investissements faisant l'objet de prêts sans intérêts de la manière suivante:

1) réduction de l'impôt préalable déductible en raison de l'octroi de prêts sans intérêts à l'aide d'une clé mettant en relation les intérêts non perçus avec le chiffre d'affaires total;

2) réduction de l'impôt préalable déductible en raison de l'octroi de contributions à fonds perdu, valant subventions, directement attribuables à l'aide d'une clé mettant en relation les contributions à fonds perdu avec l'investissement total.

La recourante conteste la méthode de calcul choisie par l'AFC pour procéder à la réduction de l'impôt préalable déductible. De son point de vue, l'AFC procède à tort à deux réductions. Elle conteste le fait que l'AFC applique les pourcentages «investissement brut/contribution» à l'impôt préalable concerné, puis applique le taux résultant des prêts sans intérêts au même montant d'impôt préalable sans tenir compte de la réduction déjà opérée auparavant.

L'AFC explique procéder ainsi par mesure de simplification, étant donné que plusieurs installations ont été mises en service à des dates différentes et qu'elles ont par ailleurs été financées non seulement par des prêts sans intérêts, mais aussi par des contributions à fonds perdu valant subventions au sens technique. L'application de la méthode ordinaire aurait compliqué à l'extrême l'ensemble des calculs et aurait sans doute conduit à un débit fiscal plus élevé. En effet, la méthode choisie en l'occurrence porte uniquement sur l'impôt préalable grevant les investissements financés par les prêts sans intérêts et les contributions à fonds perdu (soit l'impôt préalable sur les installations). La correction selon la méthode effective porterait quant à elle sur l'ensemble de l'impôt préalable déductible (grevant les charges d'exploitation et tous les investissements).

bb. De l'avis de la Commission de céans, la position de l'AFC est justifiée. En effet, l'impôt préalable sur les installations représente une petite partie du total de l'impôt préalable. Dès lors, il est vraisemblable qu'un calcul selon la méthode effective serait moins avantageux pour la recourante et on ne voit quel intérêt elle aurait à exiger l'application de la méthode effective. Au demeurant, la Commission de recours estime qu'il ne lui revient pas de procéder au calcul selon la méthode effective pour déterminer concrètement la méthode la plus favorable à l'assujetti. C'est à la recourante qu'il reviendrait, le cas échéant, de produire des calculs de nature à démentir l'affirmation de l'AFC.

[25] 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
[26] 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