Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-2534/2012

Arrêt du 30 octobre 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____,
représentée par…,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA (aLTVA); prestations de naturopathie; vente d'oligo-éléments; exonération au sens impropre; taux d'imposition; période du 1er trimestre 2005 au 4e trimestre 2008.

Faits :

A.
X._____ (ci-après : la recourante) est active dans la fabrication et la vente d'oligo-éléments, d'huiles essentielles et de produits cosmétiques. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) depuis le… en qualité d'assujettie.

B.
Les…, la recourante a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales allant du…. Tout d'abord, il est apparu que le chiffre d'affaires provenant de traitements médicaux prodigués par une praticienne n'étant pas au bénéfice d'une autorisation cantonale de pratiquer avait été déclaré exclu du champ de l'impôt. Par ailleurs, une partie du chiffre d'affaires avait été facturé et déclaré au taux réduit en lieu et place du taux normal. L'AFC réclama alors à la recourante un montant total de Fr. 214'138.--, plus intérêt moratoire, à titre de correction d'impôt en sa faveur, par notification d'estimation n°… du….

C.
Par mémoire du 9 août 2010, complété par des courriers des 16, 18 et 23 août 2010, la recourante, par l'intermédiaire de…, a formé réclamation contre la décision du... En substance, elle a requis l'égalité de traitement quant à la praticienne et la requalification du produit de conservation pour les médecines naturelles, à savoir les oligo-éléments, en agent conservateur.

D.
Par décision du 28 mars 2012, l'AFC a rejeté la réclamation de la recourante et a fixé la créance fiscale à un montant de Fr. 208'720.55.--, plus intérêt moratoire. Par mémoire du 9 mai 2012, la recourante a formé recours contre la décision de l'AFC du 28 mars 2012 auprès du Tribunal administratif fédéral, concluant en substance, à l'annulation de ladite décision, sous suite de frais et dépens.

E.
Par réponse du 26 juin 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais.

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, le mémoire de recours du 9 mai 2012 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (cf. art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable, sous réserve des considérations ci-dessous (cf. consid. 1.2).

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

1.2.1 Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (cf. consid. 1.3 ci-après), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2).

En l'occurrence, l'AFC a adressé une notification d'estimation à la recourante le 15 juin 2010. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que la recourante bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Celle-ci a ainsi contesté la décision par courrier du 9 août 2010. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 28 mars 2012 et l'AFC l'a qualifié de décision sur réclamation.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps

normal, le procédé utilisé par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4).

Il s'ensuit que le courrier de la recourante du 9 août 2010 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c) et, partant, l'on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 28 mars 2012. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

1.2.2 Toutefois, l'acte en cause, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA est motivé en détail. Attendu que la recourante l'a déférée directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu'elle a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été privée d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu'elle consent à ce que son recours soit traité comme un recours "omisso medio", par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 1.2.3, A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3, A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4, A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3 et A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

1.3 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

1.3.1 Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA).

Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er trimestre 2005 au 4e trimestre 2008, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

1.3.2 Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2, A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et *a fortiori* pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 consid. 1.4, A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 et A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, ch. 157, p. 1126).

En l'occurrence, la présente cause était pendante lors de l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

1.4 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, p. 73 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zürich 2010, ch. 1758 ss).

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

1.5 Dans la présente cause, il appartient au Tribunal de céans d'exposer les règles concernant le champ d'application de la TVA en particulier en

ce qui concerne les exonérations au sens impropre (cf. consid. 2) et d'aborder la problématique des taux de l'impôt (cf. consid. 3).

2.

2.1 En vertu de l'art. 1 aLTVA, la Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA) avec déduction de l'impôt préalable. Malgré son caractère général, l'impôt est soumis à un certain nombre d'exceptions. Celles-ci sont en particulier réglées à l'art. 18 aLTVA, qui "exclut du champ de l'impôt", c'est-à-dire, en termes techniques, exonère au sens impropre, un certain nombre de prestations. De manière concomitante, la déduction de l'impôt préalable relatif aux prestations ainsi exonérées est également exclue (art. 17 aLTVA; art. 29 al. 1 LTVA). L'impôt préalable devient ainsi un facteur de coût pour les prestataires, ce qui induit bien souvent une augmentation des prix. C'est le phénomène dit de la "taxe occulte" (cf. DANIEL RIEDO, Vom We-sen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 77). Les exonérations (improprement dites) de ce genre sont donc critiquées par la majorité de la doctrine, raisonnement que tient aussi le Tribunal fédéral (cf. ATF 124 II 193 consid. 5e et les références citées; arrêt du Tribunal fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1). Il se justifie ainsi d'interpréter les dispositions concernées de manière plutôt restrictive, même s'il faut d'abord chercher à en trouver le sens véritable (ATF 124 II 193 consid. 5e; arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2008 du 16 mai 2008 consid. 2.4; 2C_613/2007 du 15 août 2008 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3395/2007 du 24 février 2009 consid. 2.1, A-1470/2006 du 5 février 2009 consid. 3.4.1; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 260 ch. 336 s.).

2.2

2.2.1 L'art. 18 aLTVA exonère au sens impropre un certain nombre de prestations se rapportant au domaine médical. Ainsi, le chiffre 3 dudit article exonère les traitements médicaux dans le domaine de la médecine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmières ou des membres de professions analogues du secteur de la santé, à la condition que les prestataires de ces services soient détenteurs d'une autorisation de pratiquer. L'exonération nécessite donc la présence de deux types de conditions, d'une part relatives à l'existence d'un traitement médical (critère objectif) et d'autre part aux

qualités de la personne ou de l'institution qui fournit la prestation (critère subjectif).

2.2.2 L'art. 3 al. 1 aOLTVA fixe les conditions pour qu'une personne soit reconnue comme dispensatrice de traitements médicaux. Ainsi, seuls sont exclus du champ de l'impôt les traitements médicaux dispensés par une personne qui est détentrice de l'autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession ou qui est autorisée à pratiquer la médecine conformément à la législation cantonale.

Aux termes de l'art. 3 al. 2 aOLTVA, sont réputés exercer une profession du secteur de la santé, notamment : (a) les médecins; (b) les médecins-dentistes; (c) les prothésistes dentaires; (d) les psychothérapeutes; (e) les chiropraticiens; (f) les physiothérapeutes; (g) les ergothérapeutes; (h) les naturopathes et autres personnes pratiquant l'art de guérir ou praticiens en thérapeutiques naturelles; (i) les sages-femmes; (j) les infirmières; (k) les masseurs médicaux; (l) les logopédistes-orthophonistes; (m) les diététiciens; (n) les pédicures-podologues.

2.2.3 Parmi les conditions relatives au critère subjectif, la nécessité d'obtenir une autorisation cantonale a donné lieu à une abondante jurisprudence. Il en résulte, de manière constante, que le prestataire de services qui entend invoquer l'exonération de l'art. 18 ch. 3 aLTVA doit bénéficier d'une autorisation cantonale d'exercer son métier. Ainsi, aux termes de la jurisprudence, le fait de tolérer qu'une personne exerce sa profession n'est pas suffisant. Cette exigence a été voulue de manière expresse par le législateur fédéral, qui a pris en compte les différences qui pouvaient en résulter entre cantons.

Par ailleurs, l'art. 3 aOLTVA n'a pas une portée plus large que ce qui figure dans la jurisprudence, malgré ce que sa formulation pourrait laisser accroire. En effet, l'auteur de l'ordonnance admet comme suffisante aussi bien une autorisation cantonale de pratiquer la profession à titre indépendant qu'une autorisation générale d'exercer la médecine en vertu de la législation cantonale. Cependant, il ne peut être entendu par là qu'une autorisation positive et non une simple tolérance ou une renonciation délibérée du législateur cantonal à une réglementation formelle. En outre, une interprétation contraire contredirait non seulement la lettre de la loi, mais aussi le sens et le but de la norme. De plus, cela serait également contraire au principe général en vertu duquel les dispositions relatives à l'exonération fiscale en matière de TVA doivent être interprétées de manière restrictive plutôt qu'extensive (cf. arrêt du Tribunal fédéral

2A.331/2005 du 9 mai 2006 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 5.1, A-5113/2009 du 16 décembre 2009 consid. 4.3, A-1618/2006 du 17 août 2008 consid. 3.1).

2.3

2.3.1 Selon la pratique de l'AFC, sont notamment réputés dispensateurs de traitements médicaux les praticiens en thérapeutiques naturelles, détenteurs d'une autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant la profession de naturopathe, praticiens en thérapeutiques naturelles ou autre désignation spécifique pour une activité exercée dans le domaine de la médecine naturelle (des ostéopathes par exemple) (cf. Brochure n°20 Santé, 610.540.20, publiée par l'AFC en décembre 2007 et valable à partir du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 2.8).

En outre, l'AFC assimile à une autorisation cantonale de pratiquer, l'attestation établie par le canton permettant de dispenser des traitements médicaux à des personnes malades ou blessées et autorisant l'exercice de cette profession. Un document confirmant que la profession peut être exercée sans autorisation n'est pas considéré comme une attestation au sens de ce qui précède (cf. Brochure n°20 Santé, 610.540.20, publiée par l'AFC en décembre 2007 et valable à partir du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 2.8).

2.3.2 Sont notamment exclus du champ de l'impôt : les traitements par la naturopathie de maladies, de blessures et d'autres troubles corporels ou mentaux de l'être humain qu'un naturopathe, une autre personne pratiquant l'art de guérir ou un praticien en thérapeutiques naturelles est autorisé à dispenser au sens d'une disposition cantonale; les prestations de naturopathie fournies lors d'un séjour hospitalier ou dans un centre de traitements médicaux, ainsi que l'administration de médicaments ou d'autres produits comestibles et boissons (par exemple des teintures ou des comprimés) par la personne qui dispense le traitement médical, lors dudit traitement (cf. Brochure n°20 Santé, 610.540.20, publiée par l'AFC en décembre 2007 et valable à partir du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 2.8.1).

2.3.3 Constituent toutefois des prestations imposables : la remise de médicaments ou d'autres produits comestibles et boissons; les traitements effectués au moyen de méthodes telles que la guérison par l'esprit, y compris la guérison à distance, la voyance, la parapsychologie, l'astrologie, la radiesthésie; les traitements qui ne sont pas autorisés par une disposition cantonale (même s'ils sont tolérés par l'administration cantonale)

ainsi que la vente de biens en tout genre (par exemple déviateurs de courants d'eau ou de champs électriques, nattes en cuivre, pierres, essences et bougies parfumées, livres) (cf. Brochure n°20 Santé, 610.540.20, publiée par l'AFC en décembre 2007 et valable à partir du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 2.8.2).

3.

3.1 L'art. 36 al. 1 aLTVA énumère de manière exhaustive les livraisons et les prestations auxquelles s'applique le taux d'impôt réduit. Parmi celles-ci, font notamment partie les produits comestibles et les boissons à l'exclusion de ceux qui sont remis dans le cadre de prestations de la restauration (let. a ch. 1) et les médicaments (let. a ch. 8). Toutes les opérations imposables, autres que celles soumises au taux réduit ou au taux spécial pour l'hébergement, sont imposables au taux normal, à teneur de l'art. 36 al. 3 aLTVA. En outre, en cas de doute, le taux normal est applicable (cf. Notice n°07 Produits comestibles et boissons; aliments pour animaux, 610.545.07, valable du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 1.2).

3.2 L'art. 35 let. a à g aOLTVA liste les produits considérés comme des médicaments. Selon la pratique de l'AFC, les produits prêts à l'emploi qui ne sont pas couverts par les définitions figurant à l'art. 35 aOLTVA, mais qui sont réputés avoir des propriétés curatives ou thérapeutiques et qui sont destinés à être consommés par voie orale sont assimilés à des produits comestibles ou à des boissons, au sens de l'art. 36 let. a ch. 1 aLTVA. Toutefois, les boissons ne doivent pas contenir plus de 0.5% en volume d'alcool pour pouvoir être imposables au taux réduit. Par ailleurs, les emballages ou les notices explicatives ou, le cas échéant, les factures, ne doivent laisser planer aucun doute sur le fait qu'il s'agit de produits destinés à la consommation par voie orale (Notice n°12 Médicaments, 610.545.12, valable à partir du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 3).

En d'autres termes, dès lors que ces liquides consommables par voie orale contiennent plus de 0.5% de volume en alcool (macérats glycérinés, teintures-mères, etc.), ils sont imposables au taux normal (Notice n°12, 610.545.12, ch. 5; Notice n°07 Produits comestibles et boissons; aliments pour animaux, 610.545.07, valable du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 1.2).

3.3 Cette pratique a été confirmée par la jurisprudence. En effet, l'AFC a besoin de critères clairs et faciles à utiliser afin de pouvoir déterminer le

taux applicable. En choisissant le critère de distinction de la "teneur en alcool" et la valeur de 0.5% en volume, l'AFC a respecté la marge d'appréciation qui lui est attribuée en la matière (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_830/2008 du 11 novembre 2009 consid. 4.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1500/2006 du 1er octobre 2008 consid. 2.3.5).

Par ailleurs, il sied de relever que des produits purs, sans alcool et destinés à être consommés par voie orale, tels que les huiles essentielles, les bonbons et les sirops pour la toux, les tisanes et les hydrolats (préparations aqueuses aromatiques) sont également assimilés à des produits comestibles ou à des boissons (Notice n°12 Médicaments, 610.545.12, valable à partir du 1er janvier 2008 jusqu'au 31 décembre 2009, ch. 3).

A ce stade de l'exposé, il y a lieu de rappeler qu'en matière de TVA, le taux réduit représente une exception devant être traitée de manière restrictive. Dès lors, il se justifie de n'alléger la charge fiscale que pour les biens de première nécessité, à savoir les produits comestibles et les boissons, dans la mesure où leur rôle est d'assurer le maintien des fonctions vitales de l'organisme humain (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1500/2006 du 1er octobre 2008, consid. 2.1).

4.

4.1 En l'espèce, l'objet du litige est double. Il repose tout d'abord sur le fait de savoir si les prestations de services fournies par la recourante sont imposables ou exonérées au sens impropre (cf. consid. 4.2 ci-dessous), comme elle le soutient. Puis, si les préparations contenant des oligo-éléments et des huiles essentielles sont imposables au taux normal ou au taux réduit (cf. consid. 4.3 ci-dessous).

4.2

4.2.1 Tout d'abord, la recourante prétend que les traitements médicaux prodigués par une de ses praticiennes, à savoir Y._____, constituent des prestations médicales devant être exonérées au sens impropre au sens de l'art. 18 ch. 3 aLTVA, en relation avec l'art. 3 aOLTVA. Comme l'a déjà relevé l'AFC, l'art. 18 ch. 3 aLTVA n'est applicable que dans la mesure où le prestataire de services est au bénéfice d'une autorisation cantonale de pratiquer. Il est constant que tel n'est pas le cas de Y._____, qui ne possède ni autorisation cantonale de pratiquer à titre indépendant, ni une attestation établie par le canton lui permettant d'exercer la médecine conformément à la législation cantonale.

Certes, Y._____ possède un diplôme de… daté du… (cf. pièce 4 du bordereau de pièces joint au recours). Il est vrai aussi que cette dernière est au bénéfice d'un courrier du médecin cantonal… (cf. pièce 6 du bordereau de pièces de l'AFC relatif à sa réponse du 26 juin 2012, courrier du 17 août 2010). Celui-ci énonce d'abord que… et qu'elle exerce sa profession de… sans être au bénéfice d'une autorisation de pratiquer délivrée par…. Le médecin cantonal ajoute néanmoins que cette activité est orientée vers le bien-être et le confort du public, de sorte qu'elle fait l'objet d'une tolérance, dans la mesure où la praticienne agit avec un mobile honorable et où ses actes ne produisent pas de résultats dommageables. Toutefois, selon la jurisprudence (cf. consid. 2.2.3 ci-dessus), cette simple tolérance ne suffit pas. En effet, conformément à la pratique (cf. consid. 2.3.1), un document confirmant que la profession peut être exercée sans autorisation n'est pas considéré comme une attestation assimilée à une autorisation cantonale de pratiquer.

4.2.2 La recourante ne conteste pas réellement le raisonnement qui vient d'être présenté, mais elle indique que cette situation constituerait une violation de l'égalité de traitement ancrée à l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst; RS 101). En effet, un certain nombre de cantons soumettraient le fait de dispenser des traitements médicaux à autorisation alors que tel n'est pas le cas du… Comme l'a déjà relevé l'AFC, ce grief n'est pas pertinent et ce, pour deux motifs.

D'une part, l'exigence de l'autorisation de pratiquer découle de la loi elle-même. En effet, la condition relative à l'autorisation de pratiquer en tant que dispensateur de traitements médicaux se trouve dans une loi fédérale, à savoir l'aLTVA, et plus précisément à l'art. 18 ch. 3. Le législateur s'est donc à tout le moins accommodé d'une éventuelle inégalité de traitement. En outre, à teneur de l'art. 190 Cst, la conformité d'une loi fédérale à la Constitution ne peut être contrôlée par les autorités judiciaires, dans le sens que ces dernières sont contraintes d'appliquer la norme en cause (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-310/2009 du 7 mai 2010, consid. 3.3.1).

D'autre part, il ne peut exister d'inégalité de traitement du fait que les cantons possèdent des législations qui diffèrent les unes des autres. De manière générale, une inégalité ne saurait apparaître lorsque des collectivités publiques indépendantes adoptent des réglementations divergentes. Le respect de l'égalité doit être contrôlé par référence à la collectivité dont dépend la personne qui se plaint d'une violation, mais pas par comparaison avec ce qui se passe ailleurs (cf. arrêts du Tribunal fédéral ATF 125 I

173 du 3 mars 1999 consid. 6d et ATF 121 I 49 du 19 janvier 1995 consid. 3c). Quant à savoir s'il est opportun d'avoir des règles qui divergent d'un endroit à l'autre de la Suisse, il s'agit là d'une question essentiellement politique, sur laquelle la Cour de céans ne saurait exercer aucun contrôle.

Dès lors, c'est donc à tort que la recourante prétend le contraire (cf. point A, p. 5 du recours). Par conséquent, le grief étant manifestement mal fondé, le recours doit déjà être rejeté sur ce point.

4.2.3 Par ailleurs, la recourante soulève également le grief de l'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst et celui de la distorsion de la concurrence. Comme cela vient d'être exposé, tant la jurisprudence que la loi sont claires en matière d'autorisation de pratiquer une profession dans le domaine médical. Ainsi, le raisonnement ci-dessus est fondé sur des principes légaux établis et une pratique constante, de sorte qu'il n'y a pas de place pour ces deux griefs. En d'autres termes, l'on ne saurait voir pour quelle raison la décision rendue par l'AFC serait arbitraire dans ses motifs et dans son résultat. Par ailleurs, on ne voit pas non plus de distorsion de la concurrence émanant du fait que certains cantons autres que… soumettent le fait de dispenser des traitements médicaux à autorisation. Par conséquent, ces griefs sont manifestement mal fondés.

4.3 Finalement, il est question de déterminer le taux d'impôt applicable pour deux différents types de produits, à savoir des huiles essentielles et des oligo-éléments.

4.3.1 La question de savoir si la recourante attaque la problématique du taux d'impôt appliqué aux huiles essentielles n'est pas claire. En effet, elle n'aborde pas le sujet des huiles essentielles dans son recours, ni dans ses conclusions. Ainsi, on peut se demander si cette problématique fait partie de l'objet du litige. Par souci de clarté, la question sera quand même traitée par le Tribunal de céans. Comme cela a été dit dans la partie en droit (cf. consid. 3.2 ci-dessus), la liste des produits pouvant être considérés comme des médicaments figure à l'art. 35 aOLTVA. Il est manifeste que les huiles essentielles en cause ne peuvent être considérées comme des médicaments au sens de cette disposition, élément qui ne semble pas être contesté par la recourante. En effet, conformément à la pratique de l'AFC (cf. consid. 3.3 ci-dessus), les produits purs, sans alcool et destinés à être consommés par voie orale, tels que les huiles essentielles, sont assimilés à des produits comestibles ou à des boissons. Toutefois, les emballages ou les notices explicatives ne doivent laisser planer aucun doute sur le fait qu'il s'agit de produits destinés à la

consommation par voie orale. En l'occurrence, l'examen du dossier révèle que les étiquettes des huiles essentielles ne mentionnent pas qu'il s'agit de produits alimentaires destinés à la consommation par voie orale. Cela se comprend aisément, puisque lesdites huiles peuvent être utilisées de plusieurs manières, en tant que diffuseurs, par voie cutanée, etc. Leur consommation par voie orale n'est ici de loin pas la plus fréquente. Par conséquent, les huiles essentielles en cause doivent être imposées au taux normal.

4.3.2 Demeure encore la problématique en lien avec les oligo-éléments. Ces préparations ne peuvent être qualifiées de médicaments, tout comme les huiles essentielles et ne tombent donc pas sous le coup de l'art. 35 aOLTVA. Cet élément n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante. Par contre, cette dernière estime que les oligo-éléments en cause doivent être imposés au taux réduit, ce qu'il sera nécessaire d'examiner ci-après.

4.3.2.1 Comme cela a été mentionné dans la partie en droit (cf. consid. 3.2 ci-dessus), l'AFC considère dans sa pratique que les produits prêts à l'emploi ne pouvant pas être considérés comme des médicaments au sens de l'art. 35 aOLTVA, mais ayant des propriétés curatives ou thérapeutiques et étant destinés à être consommés par voie orale sont assimilés à des produits comestibles ou à des boissons. En l'occurrence, il ressort du dossier que les oligo-éléments en cause sont vendus conditionnés dans…, donc sous forme liquide. Par ailleurs, ce sont des produits destinés à être consommés par voie orale, ce qui figure même dans la notice d'emballage desdites préparations, ce qui ne laisse aucun doute sur la question (cf. pièce 7 du bordereau de pièces joint au recours). Il est vrai aussi que les oligo-éléments sont des nutriments, des compléments alimentaires ayant des propriétés thérapeutiques découlant de l'ingestion de certains éléments ciblés et précis, selon ce qu'affirme la recourante (cf. p. 6 du recours). Dès lors, il y a lieu d'assimiler ces préparations à des boissons.

4.3.2.2 Toujours selon cette même pratique de l'AFC (cf. consid. 3.2 ci-dessus), les boissons ne doivent pas contenir plus de 0.5% de volume d'alcool afin de bénéficier du taux d'imposition réduit. En l'occurrence, si l'on s'en tient à la notice d'emballage des oligo-éléments (cf. pièce 7 du bordereau de pièces joint au recours), il appert que ces derniers contiennent un volume d'alcool de 4.67%.

La recourante se réfère à l'ordonnance du Département fédéral de l'intérieur (DFI) relative aux boissons alcoolisées du 23 novembre 2005, dans le but de démontrer que l'AFC, en édictant la règle du volume d'alcool à 0.5% n'avait pour objectif que d'imposer au taux normal les boissons alcoolisées d'agrément ou de confort. Or, le Tribunal de céans ne saurait donner raison à la recourante sur ce point. En effet, l'AFC, dans le cadre de sa pratique, ne mentionne à aucun moment le terme de "boisson alcoolisée" de sorte que celui-ci ne joue pas de rôle en l'espèce. L'AFC parle certes de boissons contenant un certain volume d'alcool, mais l'on ne saurait déduire de cela, que seul l'alcool "de bouche", "festif", "de confort" ou encore "d'agrément" ne serait visé par cette règle. En outre, il convient de relever à ce stade que l'AFC peut tout à fait s'éloigner de la législation publique fédérale, en vertu du principe de l'autonomie de la TVA par rapport aux autres lois fédérales. En effet, l'autorité n'est pas liée par une autre loi de droit public fédéral que celle régissant la TVA, lorsqu'elle édicte une telle pratique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1530/2006 du 18 mars 2008, consid. 3.1.3; arrêt de la Commission fédérale de recours en matière de contributions CRC 2003/126 du 19 avril 2005, consid. 3.4.1).

4.3.2.3 La recourante soulève ensuite le fait que la présence d'un volume d'alcool de 4.67% dans ses préparations à base d'oligo-éléments a pour unique but la conservation desdites préparations, afin d'en préserver l'efficacité en vue des bienfaits recherchés pour l'organisme à moyen terme. Selon elle, l'alcool ne serait qu'un agent conservateur. Là encore, la position de la recourante ne saurait être suivie par le Tribunal de céans. En effet, c'est à juste titre que l'AFC énonce qu'il ne lui appartient pas de déterminer à quelles fins l'ajout d'alcool dans les oligo-éléments est destiné. L'AFC n'a pas non plus à qualifier l'alcool contenu dans les préparations d'agent conservateur. A ce stade de l'analyse, il faut rappeler, conformément à ce qui vient d'être dit, que le but ou l'utilisation qui est faite d'une boisson n'est pas le critère applicable pour déterminer le taux d'impôt, selon la pratique de l'AFC, confirmée par la jurisprudence. Dès lors, le fait que l'alcool n'ait servi qu'en tant qu'agent conservateur d'une boisson ayant un but thérapeutique n'est donc pas un élément pertinent.

4.3.2.4 La recourante met ensuite en lien la posologie recommandée lors de la prescription d'oligo-éléments agissant en tant que complément alimentaire et la valeur de 0.5% de volume d'alcool. Selon elle, la posologie des préparations en cause correspondrait à une quantité d'alcool équivalente à 0.1 ml par jour, ce qui constituerait une dose insignifiante d'alcool quotidiennement. Toutefois, cet argument est manifestement mal fondé,

car la recourante semble oublier que le volume d'alcool ne se calcule pas en quantité consommée par une personne et par jour. Autrement dit, la thèse de la recourante prétendant que le volume d'alcool de 0.5% ne serait pas dépassé en l'espèce en raison de la posologie recommandée lors de la prescription d'oligo-éléments, est insoutenable.

4.3.2.5 Enfin, il y a lieu de rappeler que le principe stipulant que le taux réduit représente une exception devant en principe être traitée de manière restrictive est applicable. Ainsi, la charge fiscale ne doit être allégée qu'en présence de biens de première nécessité, dont le rôle est d'assurer le maintien des fonctions vitales de l'organisme humain. En outre, selon la pratique, en cas de doute sur le taux d'imposition, le taux normal doit être appliqué (cf. consid. 3.1 ci-dessus). Certes, les oligo-éléments servent à la constitution et à l'entretien de l'organisme. Toutefois, l'on ne saurait définir des préparations à base d'oligo-éléments comme des biens de première nécessité. Dès lors, ces produits ne constituent que des compléments alimentaires, de sorte que les fonctions vitales de l'organisme humain peuvent tout à fait être maintenues sans l'aide desdites préparations.

Dans ces conditions, le recours doit être rejeté sur ce point et les préparations à base d'oligo-éléments doivent donc être imposées au taux normal et non au taux réduit, comme le soutient la recourante.

5.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 7'500.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, les avances sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*, et art. 7 al. 3 FITAF).

Le dispositif de l'arrêt se trouve sur la page suivante.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure d'un montant de Fr. 7'500.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais, déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf…; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :