



---

Cour I  
A-7514/2014

## Arrêt du 4 février 2016

---

Composition

Marie-Chantal May Canellas (présidente du collège),  
Pascal Mollard, Michael Beusch, juges,  
Lysandre Papadopoulos, greffier.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), notion de profession médicale au bénéfice d'une autorisation cantonale de pratiquer, années 2011 et 2012.

**Faits :****A.**

La recourante a notamment pour but l'"exploitation d'un centre de bien-être par des soins appropriés et des exercices physiques adaptés". Elle prodigue ainsi des soins thérapeutiques, des soins de mise en forme et des soins d'esthétique dans son centre de soins de la ville de \*\*\*. Depuis le \*\*\* 2011, la recourante est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC ou autorité inférieure) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) au sens de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20).

**B.**

Lors de l'examen des décomptes remis par la recourante pour les périodes allant du premier trimestre 2011 au quatrième trimestre 2012, l'AFC a estimé que des erreurs avaient été commises par la première dans l'imposition de son chiffre d'affaires. Selon l'AFC, la recourante avait considéré à tort que des prestations étaient exonérées au sens impropre selon l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA. Ainsi, l'AFC a corrigé l'impôt en sa faveur, et a fixé le montant de la reprise, plus intérêts, à Fr. 4'965.63 et Fr. 6'398.81 le 31 octobre 2013 pour l'année 2011, respectivement le 21 octobre 2013 pour l'année 2012.

Suite à sa contestation du 20 novembre 2013, la recourante a eu l'occasion de présenter ses moyens de preuve le 17 janvier 2014, le 10 février 2014 et le 18 février 2014 à l'AFC, qui a rendu une décision le 5 mars 2014 au sens de l'art. 82 LTVA. Cette décision confirmait pour l'essentiel les corrections initiales: l'impôt encore dû s'élevait au total de Fr. 10'407.--, soit Fr. 4'965.-- et Fr. 5'442.-- pour l'année 2011, respectivement 2012, plus intérêts.

Par décision du 1<sup>er</sup> décembre 2014, l'AFC a rejeté la réclamation du 4 avril 2014 et confirmé le montant de l'impôt encore dû par la recourante.

**C.**

Le 24 décembre 2014, la recourante a interjeté recours devant le Tribunal de céans contre cette dernière décision. Elle conclut en particulier comme suit: "[l]es taxations corrigées des années 2011 et 2012 portant respectivement sur un montant de CHF 4'965.63 et CHF 6'398.81 sont annulées et feront l'objet d'une nouvelle taxation dans le sens des considérants, soit en prenant en compte une exonération de la TVA de CHF 116'741.-- pour les années 2011 et 2012".

Par courrier du 10 février 2015, l'AFC a conclu "au rejet, avec suite de frais, du recours", et a renoncé pour le surplus à déposer des observations en renvoyant à la motivation de sa décision.

Les autres faits déterminants seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral 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, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). Selon l'art. 37 LTAF, la procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'AFC a été prise et envoyée le 1<sup>er</sup> décembre 2014. On ne sait précisément à quelle date elle a été notifiée à la recourante, mais le mémoire de recours ayant été adressé au Tribunal de céans le 24 décembre 2014, il a nécessairement été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Conformément à l'art. 48 PA, la recourante dispose de la qualité pour recourir. Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 PA. Il convient donc d'entrer en matière.

**1.2** La recourante 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) ainsi que l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (cf. art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

**1.3** Le litige porte sur le redressement par l'AFC de prestations de services, soit des massages thérapeutiques prodigués par une masseuse et des soins capillaires prodigués par des capillothérapeutes. La recourante a considéré ces prestations comme exonérées au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA. L'AFC n'ayant pas partagé cet avis, elle a opéré une correction d'impôts totale en sa faveur de Fr. 10'407.-- au titre de la TVA pour les

années 2011 et 2012, plus un intérêt moratoire à compter du 16 avril 2012. Il convient donc de présenter les règles régissant l'imposition et l'exonération de prestations (cf. consid. 2), avant de les appliquer au cas d'espèce (cf. consid. 3).

En préambule, l'on notera que la recourante admet la reprise de Fr. 12'660.06 pour l'année 2011 relative aux prestations de B. \_\_\_\_\_, au bénéfice depuis le 18 novembre 2012, comme l'a constaté l'AFC le 5 mars 2014, d'une autorisation de pratiquer dans le canton l'ostéopathie. La recourante admet aussi la constatation de l'AFC selon laquelle C. \_\_\_\_\_ n'était pas titulaire d'une autorisation de pratiquer la psychothérapie, ce qui a conduit à la confirmation de la reprise de Fr. 3'005.-- pour l'année 2012. Ces deux points ne sont donc plus litigieux dans la présente procédure.

## **2.**

**2.1** La LTVA est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2010 (cf. art. 116 al. 2 LTVA). Les faits litigieux s'étant déroulés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et le 31 décembre 2012, elle est dès lors applicable pour l'ensemble du cas déféré au Tribunal.

**2.2** La Confédération perçoit notamment, au titre de la TVA, un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse; cf. art. 1 al. 2 let. a LTVA). Il y a opération TVA lorsqu'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit, entre un prestataire et un bénéficiaire (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2, 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 4.1; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 214 n. 166 à 168; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, 3<sup>e</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2012, p. 263 ss n. 639 ss).

**2.3** Bien qu'elles répondent aux conditions d'imposition susmentionnées, les opérations mentionnées à l'art. 21 LTVA sont distraites de l'imposition (exonérations au sens impropre; cf. arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.2), à moins que l'assujetti n'ait opté pour leur imposition en vertu de l'art. 22 LTVA, et elles ne donnent par conséquent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 LTVA). Le législateur a estimé, pour des motifs étrangers aux principes supérieurs de la TVA, comme de politique sociale ou de formation, que certaines opérations – au sens de l'art. 18 al. 1 LTVA et entrant dès lors dans le champ d'application au sens

technique de la LTVA – devaient être exonérées au sens impropre (cf. ANNE TISSOT BENEDETTO, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Bâle 2015, n. 1 ad art. 21 LTVA; Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 [ci-après: Message], FF 2008 6277, 6352). L'opération est ainsi imposable mais non imposée (cf. arrêt du TAF A-4338/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.1.4). Comme l'exonération au sens impropre constitue une exception au principe de la généralité de l'impôt (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., p. 364 ss n. 100; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 106), la liste de l'art. 21 al. 2 LTVA ne peut qu'être exhaustive.

**2.4** Ainsi, l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA prévoit que sont "exclus du champ de l'impôt" (i.e. exonérés au sens impropre) les traitements dans le domaine de la médecine humaine dispensés par des médecins, des dentistes, des psychothérapeutes, des chiropraticiens, des physiothérapeutes, des naturopathes, des sages-femmes, des infirmiers ou des membres de professions analogues du secteur de la santé, si les prestataires de ces services sont détenteurs d'une autorisation de pratiquer; le Conseil fédéral règle les modalités; en revanche, la livraison d'appareils orthopédiques ou de prothèses fabriqués par l'assujetti ou acquis par celui-ci est imposable.

**2.4.1** Il est de jurisprudence constante que la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur telle qu'elle ressort, entre autres, des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique; cf. ATF 138 III 166 consid. 3.2, arrêt du TF 2C\_607/2014, 2C\_608/2014 du 13 avril 2015 consid. 5.1). Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal doit adopter une position pragmatique en suivant ces différentes interprétations, sans les soumettre à un ordre de priorité (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.1, 139 IV 270 consid. 2.2).

**2.4.2** Une interprétation *restrictive* (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.3.4, arrêt du TF 2C\_1100/2012 du 20 mai 2013 consid. 7.3.1) ou *plutôt restrictive* (cf. ATF 124 II 372 consid. 6, 124 II 193 consid. 5e) des opérations exonérées de l'impôt n'est donc pas une méthode d'interprétation mais seulement un résultat – possible – d'une interprétation effectuée selon les règles usuelles

qui viennent d'être rappelées. Par ailleurs, s'il s'avère qu'au terme d'une interprétation effectuée selon ces règles, le cas concret est indéniablement couvert par le sens et le but de la norme, la question d'une interprétation restrictive ne se pose de toute façon pas (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 260 n. 336; SCHALLER/SUDAN/SCHUENER/HUGUENOT, op. cit., p. 105 s.; TISSOT BENEDETTO, in: Kommentar MWST, op. cit., n. 16 ad art. 21 LTVA). Il faut ainsi d'abord chercher à trouver le sens véritable des dispositions concernées (cf. arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.2).

**2.4.3** L'art. 18 ch. 3 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001, avait la même teneur que l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA, hormis quelques minces amendements d'ordre rédactionnel (cf. Message, FF 2008 6277, 6352). Pour ce qui est tout particulièrement des conditions en vertu desquelles un fournisseur de prestations est considéré comme disposant d'une autorisation de pratiquer une profession au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA, l'art. 3 al. 1 de l'ancienne ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures) était aussi essentiellement identique à l'art. 35 al. 1 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201). On peut donc partir du principe que la jurisprudence, la doctrine et la pratique développées sous l'ancien droit valent aussi sous le nouveau droit pour les questions à traiter dans la présente affaire (cf. arrêt du TAF A-1204/2012 du 14 février 2013 consid. 3.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., p. 376 ss n. 1035 ss).

**2.4.4** Trois conditions cumulatives doivent être remplies pour que l'assujetti puisse bénéficier de l'exonération de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA. D'abord, l'activité doit être exercée par fournisseur de prestations mentionné dans la disposition. Ensuite, un traitement médical dans le domaine de la médecine humaine doit être prodigué par ce fournisseur. Enfin, le fournisseur de prestation doit être détenteur d'une autorisation de pratiquer (cf. arrêt du TF 2A.331/2005 du 9 mai 2006 consid. 2.3; arrêts du TAF A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 3.2.2, A-5113/2009 du 16 décembre 2009 consid. 2.2.3). La jurisprudence formule parfois la nécessité de retrouver ces trois conditions de manière différente: il doit selon cette approche exister deux types de conditions pour que l'exonération puisse être admise, à savoir d'une part une condition relative à l'existence d'un traitement médical (critère objectif) et d'autre part une condition relative aux qualités de la personne ou de l'institution qui fournit la prestation (cf. arrêt du TAF A-

666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.3.1). La notion de condition objective, respectivement subjective, figure également dans la doctrine (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 271 ss n. 373 ss; TISSOT BENEDETTO, in: Kommentar MWST, op. cit., n. 44 ad art. 21 LTVA). Il n'en demeure pas moins que ce sont bien les trois conditions cumulatives mises en évidence dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.331/2005 précité qui doivent être remplies pour que l'assujetti puisse bénéficier de l'exonération de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA.

**2.4.5** Dans la présente cause, seule est litigieuse la question de savoir si l'autorisation dont doivent disposer les praticiens assujettis pour pouvoir bénéficier de l'exonération peut consister en une simple attestation de l'office du médecin cantonal, alors que lesdits praticiens ne sont pas soumis à autorisation formelle selon la loi cantonale (cf. consid. 3.2.1 ci-dessous). On relève donc d'ores et déjà que la question de savoir si la recourante, respectivement les praticiens exerçant en son sein, doivent être considérés comme fournisseurs de prestations au sens de la loi, de même que la question de savoir s'il y a bien traitement médical (sur cette notion, cf. notamment ATF 124 II 193 consid. 7; arrêt du TAF A-1204/2012 du 14 février 2013 consid. 3; TISSOT BENEDETTO, in: Kommentar MWST, op. cit., n. 32 ss ad art. 21 LTVA), n'ont pour leur part pas besoin d'être tranchées dans la présente cause, puisque le recours doit de toute manière être rejeté pour les motifs suivants. Il n'y a au même titre pas besoin non plus d'appliquer l'art. 34 OTVA relatif aux traitements médicaux, ni l'art. 35 al. 2 OTVA relatif aux professions du secteur de la santé au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA.

**2.4.6** L'exigence de l'autorisation cantonale de pratiquer n'a été introduite dans la loi que lors des délibérations parlementaires sur l'aLTVA (cf. arrêt 2A.331/2005 du 9 mai 2006 consid. 3.1; TISSOT BENEDETTO, in: Kommentar MWST, op. cit., n. 45 ad art. 21 LTVA). Cela dit, déjà sous l'empire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 (aOTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), en l'occurrence de l'art. 14 al. 3 aOTVA, remplacé par l'art. 18 ch. 3 aLTVA (cf. consid. 2.4.3 ci-dessus), l'autorisation cantonale était une condition de l'exonération au sens impropre (arrêts du TF 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 6.1 s., 2A.530/2002 du 27 novembre 2002 consid. 3.2 in fine). L'aLTVA, au contraire de l'aOTVA, a supprimé le rôle jugé trop important joué par l'ordonnance médicale et, indirectement, par le médecin lui-même, pilier de l'ancien système. Désormais, l'exonération ne dépend en principe plus, depuis 2001, d'une ordonnance médicale, mais des conditions présentées ci-dessus (cf. consid. 2.4.4; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 276 n. 391 ss).

**2.4.7** Quant à cette autorisation cantonale de pratiquer, après avoir renoncé à examiner la portée de cette exigence (cf. arrêt du TF 2A.530/2002 du 27 novembre 2002 consid. 3.2 in fine), le Tribunal fédéral a souligné, dans un arrêt 2A.331/2005 du 9 mai 2006 consid. 3.1, que le législateur avait pour but que seuls les prestataires de services qui exerçaient une profession médicale reconnue par l'Etat (*staatlich anerkannten Heilberuf*) devaient pouvoir profiter de l'exonération.

Le Tribunal fédéral s'en est référé à l'art. 3 al. 1 aOLTVA, dont la teneur est en substance reprise par l'art. 35 al. 1 OTVA. En effet, l'art. 3 aOLTVA était intitulé "[c]ondition pour qu'une personne soit reconnue comme dispensatrice de traitements médicaux". Ainsi, selon l'art. 3 al. 1 aOLTVA, seuls sont "exclus du champ de l'impôt" (i.e. exonérés au sens impropre) 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 exercer la médecine conformément à la législation cantonale. L'art. 35 al. 1 OTVA est pour sa part intitulé de la même manière que l'art. 3 aOLTVA; il vise à préciser l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA. Ainsi, un fournisseur de prestations dispose d'une autorisation de pratiquer une profession au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA, s'il a) est détenteur de l'autorisation cantonale de pratiquer la profession à titre indépendant, ou b) est autorisé à dispenser des traitements médicaux conformément à la législation cantonale.

Le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 3 al. 1 aOLTVA ne pouvait s'entendre que comme imposant une autorisation positive délivrée par le canton, à l'exclusion d'une simple tolérance (*blosses Dulden*) d'exercer, ce conformément à la lettre de la loi, mais aussi au sens et au but de celle-ci. Une simple renonciation du législateur de réglementer la question ne suffit pas. Suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.331/2005 précité, le Tribunal administratif fédéral a ainsi adopté une jurisprudence constante (cf. notamment arrêts du TAF A-2534/2012 du 30 octobre 2013 consid. 2.2.3, A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.3.2, A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 3.2.3, A-1515/2006 du 25 juin 2008 consid. 3.3.4). A ce titre, un arrêt récent du Tribunal de céans A-3112/2015 du 22 octobre 2015, qui mentionne la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral, est contesté par-devant ce dernier. Ledit arrêt analysait la condition prévue à l'art. 21 al. 2 ch. 2 LTVA, qui ne prévoit pas d'autorisation cantonale comme condition de l'exonération impropre, au contraire de ce qui prévaut pour l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA (arrêt du TAF A-3112/2015 du 22 octobre 2015 consid. 3.4.3, 5.3, 5.4.3); la jurisprudence constante susvisée ne peut donc qu'être confirmée. Ainsi, un document confirmant que la profession peut être exercée sans autorisation

n'est pas considéré comme une autorisation au sens de ce qui précède (cf. arrêt du TAF A-2534/2012 du 30 octobre 2013 consid. 2.3.1 et 4.2.1 in fine). Certes, l'art. 81 al. 3 LTVA, qui prévoit le principe de la libre appréciation des preuves, n'entraîne pas en ligne de compte dans la cause A-2534/2012 précitée, en tant que l'aLTVA demeurerait applicable (cf. arrêt du TAF A-2534/2012 du 30 octobre 2013 consid. 1.3.2), alors que ledit article est applicable à la présente affaire (cf. consid. 2.1 ci-dessus). Cela étant, l'application de l'art. 81 al. 3 LTVA n'altère en rien la validité de cette dernière jurisprudence, puisqu'elle prévoit l'existence d'une autorisation positive au sens matériel (cf. arrêt du TAF A-2534/2012 du 30 octobre 2013 consid. 2.2.3), sans régir la question de l'administration des preuves.

### **3.**

En l'espèce, après l'analyse de la notion d'opération au sens de la TVA (cf. consid. 3.1), il conviendra d'examiner les prestations fournies par la masseuse au sein de la recourante (cf. consid. 3.2). Ensuite seront examinées les prestations en matière de soins capillaires dispensées par trois capillothérapeutes chez la recourante (cf. consid. 3.3). Enfin, devront être traités les arguments de la recourante relatifs à l'interprétation restrictive de la loi (cf. consid. 3.4.1), à l'égalité de traitement (cf. consid. 3.4.2) et au débiteur de la créance d'impôt (cf. consid. 3.4.3), avant de confirmer que les intérêts moratoires réclamés par l'AFC sont dus (cf. consid. 3.5).

**3.1** Il est en l'occurrence constant que les prestations fournies par la recourante par le biais de sa masseuse et des trois capillothérapeute l'ont été à titre onéreux sur le territoire suisse (cf. consid. 2.2 ci-dessus). Seule est donc litigieuse la question de l'exonération de la TVA dont devrait bénéficier la recourante, comme elle le soutient, au titre de ces opérations. Il faut dès lors examiner l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA.

### **3.2**

**3.2.1** Pour ce qui est des prestations fournies par D.\_\_\_\_\_, qualifiée de "masseuse-thérapeute" par la recourante, l'AFC a retenu qu'il "ne fait pas de doute qu'en tant que masseuse médicale, D.\_\_\_\_\_ est une dispensatrice de soins au sens de la [LTVA] et qu'elle effectue des traitements médicaux au sens de cette loi". L'AFC a en revanche renoncé à reconnaître que D.\_\_\_\_\_ était autorisée à pratiquer au sens de la loi; l'attestation de l'office du médecin cantonal n'y changeait rien, puisqu'elle ne faisait que confirmer que la profession de masseur médical pouvait être exercée sans autorisation. La recourante se prévaut au contraire du fait que le médecin cantonal a attesté que les praticiens sont autorisés à pratiquer, ce qui vaudrait autorisation au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA, dans la mesure où

aucune disposition légale cantonale ne prévoit la soumissions des professions litigieuses à autorisation. Comme déjà exposé (cf. consid. 2.4.5 ci-dessus), la question que le Tribunal de céans doit trancher est donc celle de savoir si l'attestation invoquée par la recourante vaut autorisation au sens de la loi.

**3.2.2** Or, il faut relever que l'attestation de l'office du médecin cantonal produite par la recourante ne laisse pas de place au doute: le médecin cantonal atteste en effet que "les activités de masseurs-thérapeutes et de capillothérapeutes ne sont pas soumises à l'autorisation du Canton. Toutefois, ces activités sont tolérées dans le canton [...]". La recourante souligne d'ailleurs elle-même que "les masseuses-thérapeutes et les capillothérapeutes ne sont pas soumises à une autorisation formelle mais sont tolérées", au contraire des chiropraticiens, physiothérapeutes et psychologues, même si elle apparaît soutenir plus loin dans son recours que l'attestation susvisée "doit valoir autorisation de pratiquer" au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA. Quoi qu'il en soit, la jurisprudence est claire: un document confirmant que la profession peut être exercée sans autorisation n'équivaut pas à une autorisation positive délivrée par le canton (cf. consid. 2.4.7 ci-dessus). Partant, il faut retenir que la loi cantonale ne prévoit pas la délivrance d'une autorisation relative à la profession de D. \_\_\_\_\_ et que cette autorisation n'existe donc pas. D'ailleurs, la recourante ne semble pas ignorer la jurisprudence conduisant à cette conclusion; elle plaide plutôt pour un assouplissement en sa faveur. Elle est ainsi d'avis que l'esprit de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA devrait conduire à l'exonération des prestations litigieuses au motif que leur "nature médicale" devrait primer les conditions d'exercice des activités en relation avec ces prestations. Cette position reviendrait néanmoins, si elle était adoptée, à vider de son sens l'exigence légale de l'autorisation de pratiquer. L'argument selon lequel les prestataires de services en cause devraient bénéficier de l'exonération au motif qu'ils seraient au bénéfice des diplômes idoines a le même effet. L'approche de la recourante ne peut donc être suivie, et il n'y a rien de "choquant" dans la conclusion de l'AFC selon laquelle seules deux des conditions de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA seraient remplies, à l'exclusion de la condition de l'autorisation de pratiquer (cf. consid. 2.4.7 ci-dessus). L'activité litigieuse de masseuse est donc seulement tolérée – autorisée "implicitement" selon les termes de la recourante – et elle n'entre ainsi pas dans le champ d'application de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA; ceci implique que les prestations litigieuses ne peuvent pas être exonérées au sens impropre de la TVA.

**3.2.3** La recourante soutient en outre que les termes "est autorisé à dispenser des traitements médicaux conformément à la législation cantonale" de l'art. 35 al. 1 OTVA (cf. consid. 2.4.7 ci-dessus), repris par le ch. 1.4 de l'Info TVA 21 concernant le secteur Santé, publiée par l'AFC en novembre 2010, valable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, n° 605.530.21 (ci-après: Info TVA 21), doivent permettre de conférer à l'attestation qu'elle produit le statut d'autorisation au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA. Toutefois, quel que soit le contenu de l'art. 35 al. 1 OTVA, il ne peut se comprendre que dans les limites de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA (cf. arrêts du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.3.2, A-1618/2006 du 27 août 2008 consid. 3.1), qui prévoit la délivrance d'une autorisation positive par le canton (cf. consid. 2.4.7 ci-dessus), inexistante dans la présente cause, comme on l'a vu.

Il peut encore être précisé que le ch. 2.11, deuxième paragraphe, de l'Info TVA 21 indique, au sujet des "masseurs médicaux" et comme le souligne la recourante, qu'"[e]st assimilée 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". La phrase suivante du deuxième paragraphe du ch. 2.11 ici visé indique en outre qu'"[u]n document confirmant que la profession peut être exercée sans autorisation n'est pas considéré comme une attestation au sens de ce qui précède". On peut il est vrai se demander si la première phrase n'est pas de nature à confondre ici le lecteur, en tant qu'elle évoque une "attestation". La deuxième phrase susvisée est néanmoins claire – elle répète au demeurant la règle issue de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA – et elle vise justement l'attestation produite par la recourante, qui n'a pas valeur d'autorisation au sens légal. Quoi qu'il en soit, il a été rappelé que seule une autorisation positive délivrée par le canton permet au contribuable de remplir la condition de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA (cf. consid. 2.4.7 ci-dessus) et l'Info TVA 21 ne saurait aller au-delà de ce cadre légal.

**3.2.4** En tant que la décision attaquée prévoit que les montants de Fr. 35'823.-- et Fr. 46'911.--, soit un total de Fr. 82'734.--, résultant des massages thérapeutiques effectués par D. \_\_\_\_\_ au sein de la recourante en 2011, respectivement 2012, doivent être soumis à l'impôt au taux normal, elle doit être confirmée.

**3.3** Les traitements capillothérapeutiques ont pour leur part été prodigués par E. \_\_\_\_\_, F. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_, toutes esthéticiennes diplômées et également diplômées pour les activités de capillothérapie, selon la recourante. Les soins ont été effectués pour des montants de Fr. 17'953.-- et 16'054.--, soit un total de Fr. 34'007.--, en 2011, respectivement 2012.

L'AFC a retenu que ces personnes ne disposaient pas de l'autorisation requise par l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA, laissant au demeurant ouverte la question de savoir si les deux autres conditions légales étaient remplies. Puisque les trois conditions de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA sont cumulatives (cf. consid. 2.4.4 ci-dessus), on peut effectivement laisser cette question ouverte. En effet, à l'instar de ce qui vaut pour la masseuse D. \_\_\_\_\_ (cf. consid. 3.2 ci-dessus), les capillothérapeutes ne bénéficient d'aucune autorisation cantonale positive d'exercer, mais d'une simple tolérance cantonale. La recourante ne remplit ainsi pas une des trois conditions cumulatives de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA; les opérations litigieuses en matière de traitements capillothérapeutiques ne peuvent par conséquent pas être exonérées au sens impropre de la TVA. C'est ainsi à juste titre que l'AFC a retenu que la TVA au taux normal était due sur les recettes provenant des soins capillaires.

**3.4** Le recourante invoque par ailleurs les arguments suivants, étant précisé que son grief d'arbitraire n'a aucune portée propre.

**3.4.1** Elle allègue que l'interprétation adoptée par l'AFC, et confirmée ci-dessus (cf. consid. 3.2, 3.3), serait trop restrictive. Toutefois, ce sont les méthodes d'interprétation traditionnelles de la loi (cf. consid. 2.4.1 ci-dessus) qui conduisent à ce résultat dans la présente cause. Il faut souligner en particulier que l'exigence de l'autorisation positive voulue pour le législateur (cf. consid. 2.4.6 ci-dessus) a tout son sens lorsque l'on tient compte de la nécessité de ne pas se trouver face à un flou juridique afin de pouvoir, à la simple lecture de la loi, déterminer si une exonération (au sens impropre) peut être exclue (cf. arrêt du TAF A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 4.3). Partant, une interprétation qui reviendrait à supprimer cette exigence irait à l'encontre du texte légal et de la volonté du législateur, et conduirait au surplus à la création d'une règle jurisprudentielle incompatible avec le besoin de clarté de la LTVA.

**3.4.2** La recourante se plaint en outre, sous l'angle de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (égalité; Cst., RS 101), de ce que des prestations fournies dans un autre canton qui par hypothèse délivrerait une autorisation dans les deux domaines ici litigieux pourraient bénéficier des exonérations prévues par la LTVA.

La recourante n'est pas seule à critiquer les éventuelles conséquences que peut avoir sur la concurrence l'exigence de la délivrance formelle d'une autorisation cantonale de pratiquer, puisque la doctrine aussi discute cet aspect (cf. TISSOT BENEDETTO, in: Kommentar MWST, op. cit., n. 45 ad art.

21 LTVA). A ce titre, il est vrai que la LTVA doit être conforme au principe de neutralité concurrentielle (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.2; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, p. 27 n. 51). La jurisprudence a d'ailleurs relevé que les motifs d'exonération se heurtent aux principes de l'universalité de l'impôt et de la neutralité concurrentielle, ce dont il faut tenir compte dans l'interprétation de la loi (ATF 138 II 251 consid. 2.3.4; arrêt du TF 2C\_1100/2012 du 20 mai 2013 consid. 7.3.1). La jurisprudence citée plus haut est néanmoins claire (cf. consid. 2.4.7) et il n'existe à ce stade pas de motif de s'en écarter, la recourante ne faisant que réitérer des critiques déjà traitées par la jurisprudence.

De toute façon, une éventuelle inégalité de traitement qui pourrait résulter de l'art. 21 al. 2 ch. 3 LTVA ne permet pas au Tribunal de céder de renoncer à appliquer cette norme, compte tenu de l'art. 190 Cst., selon lequel le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international (cf. arrêts du TAF A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 3.3.1, A-1618/2006 du 27 août 2008 consid. 3.1).

**3.4.3** Enfin, le fait que la recourante n'a pas perçu de TVA sur les prestations litigieuses offertes à ses clients ne change rien à la créance due à l'AFC par la recourante. En effet, c'est l'assujetti, ici la recourante, qui doit verser à l'AFC l'impôt dû (cf. arrêt du TF 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêt du TAF A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 2; sur le principe d'auto-taxation, cf. arrêt du TF 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du TAF A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4) alors que la perception de la TVA par la recourante en tant que fournisseur auprès du client final, qui n'est grevé qu'indirectement de l'impôt (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 650 n. 208), relève d'un autre rapport, en l'occurrence un rapport de droit privé (cf. arrêt du TAF A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2). La question d'une éventuelle remise de l'impôt au sens de l'art. 92 al. 1 let. a LTVA ne pourra quant à elle se poser que dans un deuxième temps, puisque ladite remise ne peut de toute façon avoir lieu que sur un impôt fixé et entré en force (sur cette notion, cf. art. 43 al. 1 LTVA et notamment arrêts du TAF A-7110/2014 du 23 mars 2015 consid. 2.6, A-1080/2014 du 2 octobre 2014 consid. 2.2.2, A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3), condition non remplie ici compte tenu de la présente procédure.

**3.5** On relèvera encore que l'intérêt moratoire à compter du 16 avril 2012 (échéance moyenne) réclamé par l'AFC est dû (cf. arrêt du TF

2C\_641/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5), ce qui n'est d'ailleurs pas contesté dans une argumentation subsidiaire.

**4.**

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à rejeter le recours. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, par Fr. 1'000.--, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais du même montant déjà fournie par la recourante. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA *a contrario*, art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*, art. 7 al. 3 FITAF), la recourante n'étant au demeurant pas représentée dans la présente procédure.

*(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)*

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de Fr. 1'000.-- (mille francs) sont mis à la charge de la recourante et sont compensés par l'avance de frais du même montant déjà versée par elle.

**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)

La présidente du collège :

Le greffier :

Marie-Chantal May Canellas

Lysandre Papadopoulos

**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 LTF). Ce délai ne court pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclus (art. 46 al. 1 let. a LTF). 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 :