



Cour I
A-2204/2018

Arrêt du 16 décembre 2019

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Michael Beusch, Marianne Ryter, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Maître Marc Labbé,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (1er janvier 2010 au 31 décembre 2014).

Faits :**A.**

La société A. _____ S.A. a son siège à [...]. Inscrite au registre du commerce le 14 avril 2002, elle a pour but, entre autres, la création, développement et production d'articles en matières naturelles et synthétiques destinés en particulier au monde de l'horlogerie (extrait du Registre du Commerce du Canton [...] du 18 janvier 2017). Elle est immatriculée au registre de l'AFC en qualité d'assujettie depuis le 8 avril 2002.

B.

Par courrier du 19 octobre 2009, l'assujettie envoya à l'AFC une copie de son ancienne déclaration d'adhésion au taux de la dette fiscale nette (ci-après : « TDFN ») sur laquelle elle déclarait exercer l'activité d'« achat et vente de [...] pour le monde horloger – pas de production !! ». Le 4 décembre 2009, l'AFC autorisa l'usage du TDFN de 2 % pour le « commerce d'achat et vente de pièces d'horlogerie » à partir du 1^{er} janvier 2010.

C.

Suite à un contrôle effectué le 13 novembre 2015 et portant sur les périodes de décompte allant du 1^{er} semestre 2010 au 2^{ème} semestre 2014, l'AFC dit avoir constaté, entre autres, des erreurs d'imposition, le TDFN appliqué par l'assujettie ne correspondant, selon elle, que partiellement à ses activités. Le 24 novembre 2015, l'AFC adressa à la recourante une notification d'estimation fixant les montants de la créance fiscale pour les années 2010 à 2014 et de la correction de l'impôt en sa faveur.

Il ressort de cette notification d'estimation que, pour la période sous enquête, l'AFC a constaté que l'ensemble des chiffres d'affaires de l'assujettie ont été décomptés au taux de 2.1 % (achat-vente de textile). Toutefois depuis 2005, l'assujettie aurait procédé également sur une partie de ses ventes à divers travaux d'ennoblissements (impression, etc.) imposable au TDFN de 3.7 %. Dès lors, et sur la base des données de l'assujettie, l'AFC estima que les ventes pures de textile (sans travail) représentent 40 % et que les ventes avec ennoblissement 60 % du chiffre d'affaires. D'autres motifs liés à diverses ventes de véhicules et à des parts privées comptabilisées dans la comptabilité et non décomptées à la TVA sont également mentionnées.

D.

Par courrier du 23 décembre 2015, l'assujettie contesta le bien-fondé de la

reprise d'impôt opérée selon le chiffre 1 de la notification d'estimation précitée. Selon elle, les chiffres pris en compte par l'inspecteur dans sa notification d'estimation ne seraient pas conformes à la réalité dès lors qu'il n'aurait été pas tenu compte des débiteurs transitoires. Elle considéra qu'étant donné qu'elle déclarait ses prestations selon la méthode dite des contre-prestations reçues et non convenues, il y aurait eu lieu de déduire les débiteurs transitoires pour chacune des années objet du contrôle TVA.

Elle estima donc que l'attribution d'un second TDFN n'était pas adéquate tant du point de vue des dispositions légales applicables que de sa situation de fait. Selon elle, son activité serait typiquement une activité d'achat et de vente de produits et le pourcentage lié aux travaux à valeur ajoutée sur les textiles serait, pour les années 2010 à 2013, inférieur à 10 % de son chiffre d'affaires global, de sorte qu'elle était en droit de conserver un seul TDFN et qu'elle n'était ainsi pas obligée d'interpeller l'AFC pour lui demander l'attribution d'un second taux. Quant à l'année 2014, l'assujettie considéra que si la limite de 10 % a été appliquée, cela ne signifierait pas encore qu'un second TDFN aurait dû lui être attribué dès lors que ce n'est que si cette limite est dépassée durant deux périodes fiscales consécutives qu'un deuxième TDFN est attribué.

Elle souligna encore qu'elle ne disposait pas dans ses ateliers d'une chaîne de production de tissus [...] mais d'un personnel qualifié pour procéder d'une part, à des contrôles de qualité de la marchandise majoritairement en provenance d'Asie, mais également à certains travaux complémentaires demandés par sa clientèle, à savoir des travaux de gaufrage ou d'impression en sérigraphie. Ainsi, si elle s'accorde avec l'AFC sur le fait qu'elle déploie une seconde activité d'un autre type que celle du « commerce de textiles », elle conteste l'attribution d'un deuxième TDFN à cette activité de gaufrage et impressions en sérigraphie.

E.

Par courrier du 13 janvier 2016, l'AFC répondit en substance qu'elle était prête à revoir l'estimation effectuée par l'inspecteur ayant trait à la répartition des activités (40 % pour le commerce de textile et 60 % pour les ventes de textiles ayant subi un ennoblissement). Elle invita alors l'assujettie à produire des informations complémentaires. L'AFC précisa que pour la ventilation entre les différentes activités, elle imposerait au taux de 2.1 % les ventes de textiles non manufacturés et au taux de 3.7 % les ventes de textiles ayant subi un ennoblissement (à savoir le textile plus les travaux de gaufrage et d'impression en sérigraphie et non uniquement le travail).

F.

Par missive du 18 janvier 2016, l'assujettie requerra une décision formelle de la part de l'AFC. Cette dernière exigea, en date du 24 mars 2016, la production de preuves et d'information de la part de l'assujettie. Le 13 mai 2016, le mandataire de l'assujettie envoya les informations demandées ainsi que les fichiers relatifs à la répartition des chiffres d'affaires à l'AFC.

G.

Le 24 mai 2016, l'AFC fit part de son intention de procéder à *une reformatio in pejus*, soit de se baser non plus sur une estimation de la répartition des chiffres d'affaires mais sur une répartition effective de ces derniers. L'AFC estima que l'activité principale de l'assujettie consistant principalement en la vente de textiles ennoblis par ses soins, un TDFN de 3.7 % lui était applicable et qu'un deuxième TDFN devait lui être attribué. Un délai au 6 juin 2016 fut octroyé à l'assujettie afin qu'elle se détermine sur la nouvelle notification d'estimation augmentant la correction d'impôt en faveur de l'AFC et remplaçant et annulant celle du 24 novembre 2015.

H.

Le 2 juin 2016, l'assujettie indiqua que cette dernière ne souhaitait pas formuler d'observations complémentaires sur le fonds autre que celles communiquées dans le cadre de sa contestation du 23 décembre 2015. Il fut également indiqué que l'assujettie souhaitait néanmoins recevoir les listings retravaillés ayant servi à la détermination des pourcentages. Enfin, par décision du 18 novembre 2016, l'AFC rejeta la contestation de l'assujettie.

I.

Le 4 janvier 2017, l'assujettie a formé réclamation à l'encontre de la décision précitée. Elle demanda à ce que sa réclamation soit déférée au Tribunal administratif fédéral pour être traitée comme un recours *omisso medio* au sens de l'art. 83 al. 4 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Par arrêt du 3 mai 2017 (TAF A-362/2017), la Cour de céans n'est pas entrée en matière sur le recours *omisso medio* et renvoya la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle se prononce sur la réclamation. Le recours contre l'arrêt susmentionné fut rejeté par le Tribunal fédéral (2C_543/2017 du 1^{er} février 2018) et la cause finalement renvoyée à l'AFC qui, par décision sur réclamation du 27 février 2018 rejeta la réclamation et confirma la notification d'estimation du 24 mai 2016 (*reformatio in pejus*).

J.

La contribuable a formé recours contre cette dernière décision en date du

16 avril 2018. La recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée et à ce qu'il soit constaté qu'elle n'est redevable d'aucune créance de TVA pour la période allant du 1^{er} semestre 2010 au 2^{ème} semestre 2014, à l'exception d'un montant de CHF 6'278.-- (reprise relative aux véhicules). Par courrier du 7 juin 2018, l'AFC a conclu de son côté au rejet du recours et indiqué renoncer à déposer une réponse proprement dite.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la présente décision.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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. En particulier, les décisions rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF.

1.2 Selon l'art. 83 al. 1 LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès de cette même autorité. Les décisions sur réclamation sont ensuite sujettes à recours auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. art. 31 et 32 al. 2 let. a LTAF). La décision attaquée étant une décision sur réclamation, rendue après qu'une première décision a été contestée par la recourante, la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans est donnée.

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF). En l'occurrence, la recourante, en sa qualité de destinataire de la décision du 27 février 2018, est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a dès lors manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Déposé le 16 avril 2018, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA), compte tenu des fêtes judiciaires (art. 22a PA), et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

1.3 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf art. 49 PA ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7^{ème} éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2^{ème} éd., Bâle 2013, n. marg. 2.149).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, ch. 2.2.6.5, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA).

2.3 Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 2.3, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 3.3, A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.1, A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2 ; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.52 ; PASCAL MOLLARD in : Xavier Oberson/Pascal Hinny [édit.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006, ch. 12 ad art. 39a LT ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 820).

En conséquence, l'autorité saisie se limite 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 ; arrêt du TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; arrêts du TAF

A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.2 et A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 3.3 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s. ; MOLLARD, in : *Commentaire LT* (op. cit) ch. 12 ad art. 39a LT). De surcroît, le Tribunal n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (cf. arrêt du TAF A-973/2015 du 14 décembre 2016 consid. 4).

2.4 Le présent litige consiste dans la contestation du taux de TDFN appliqué par l'autorité inférieure à une partie du chiffre d'affaires de la recourante, respectivement sur l'application de deux TDFN à la celle-ci. Cette dernière considère ne devoir être soumise qu'au TDFN (plus bas) relatif au commerce de textiles à l'exclusion de celui (plus élevé) prévu pour l'ennoblissement de textiles. Dans son recours, la recourante fait valoir la constatation manifestement inexacte des faits pertinents par l'autorité inférieure, ainsi qu'une violation du droit, à savoir des art. 37 al. 3 LTVA et 85 s. OTVA, l'arbitraire de la décision entreprise, une violation du principe de l'égalité de traitement et de la bonne foi.

2.5 Au vu de l'objet du litige et des griefs invoqués, le Tribunal traitera dans un premier temps de l'interprétation des règles de droit public (cf. consid. 3 ci-après). La Cour s'attachera ensuite à l'examen de la notion de libre appréciation des preuves (cf. consid. 4 ci-après). Il conviendra par la suite de présenter le principe de l'auto-taxation, en particulier de ses implications en matière de connaissance, par le contribuable, de ses obligations fiscales. Dans ce cadre, la notion de taux de la dette fiscale nette sera commentée (cf. consid. 5 ci-après). Le respect du principe de la bonne foi sera également contrôlé (cf. consid. 6 ci-après). Il s'agira finalement d'en tirer les conséquences qui s'imposent dans le cas d'espèce (cf. consid. 7 ci-après).

3.

3.1 L'interprétation des dispositions de droit public repose sur les méthodes habituelles d'interprétation du droit. 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, arrêt du TAF A-7514/2014 du 4 février 2016 consid. 2.4.1). 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).

Une interprétation restrictive 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) ou plutôt restrictive (ATF 124 II 372 consid. 6, 124 II 193 consid. 5e) d'un concept n'est pas une méthode d'interprétation mais seulement un résultat – possible – d'une interprétation effectuée selon les règles usuelles (interprétations littérale, historique, téléologique, respectivement systématique ; ATF 138 III 166 consid. 3.2, 140 II 202 consid. 5.1, arrêt du TF 2C_607/2014, 2C_608/2014 du 13 avril 2015 consid. 5.1 ; MICHAEL BEUSCH, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 27 ad Auslegung). Il faut ainsi d'abord chercher à trouver le sens véritable des dispositions concernées (arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.3, A-6806/2016 du 27 mars 2018 consid. 2, A-7514/2014 du 4 février 2016 consid. 2.4.2, A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.2).

3.2 Les ordonnances administratives comme les Infos TVA, notices, lignes directrices, circulaires etc. indiquent l'interprétation généralement donnée par l'administration à certaines dispositions légales. Elles tendent à une application uniforme et égale du droit (ATAF 2010/33 consid. 3.3.1, 2007/41 consid. 3.3 ; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005 p. 613 ss). L'autorité qui rend l'ordonnance administrative est liée par celle-ci, pour autant qu'elle n'emporte pas de violation claire de la Constitution ou de la loi (MICHAEL BEUSCH, in Zweifel/Beusch [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3^{ème} éd., 2017, n° 15 ss ad art. 102 DBG). Elle n'a pas force de loi et ne lie pas les tribunaux, qui doivent toutefois en tenir compte, dans la mesure où elle autorise une interprétation appropriée et juste de la loi applicable. Une ordonnance administrative ne peut en aucun cas fonder à elle seule l'appréciation fiscale d'un état de fait ni se départir de l'ordre légal (arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.4.1, A-8069/2015 du 6 mars 2017 consid. 1.4, A-5065/2015 du 9 mai 2016 consid. 1.5.2, A-1382/2015 du 11 août 2015 consid. 1.3, A-5534/2013 du 5 novembre 2014 consid. 2.7.1, A-5017/2013 du 15 juillet 2014 consid. 3.1).

3.3 Lorsqu'une loi fédérale délègue une compétence législative à l'exécutif, les règles de délégation relatives entrent dans le champ d'application de l'art. 190 Cst. (cf. ATF 131 II 256 exam. 3.2 ; arrêts du TAF A-4625/2018 du 25 juillet 2019 consid. 4.2 et A-4620/2008 du 19 janvier 2009 consid. 4.2). Dans le cadre d'un recours, la Cour peut examiner la conformité d'une ordonnance à la loi et à la Constitution (contrôle concret des règles). L'étendue du pouvoir d'appréciation dépend de la question de savoir s'il s'agit d'une ordonnance dépendante ou indépendante (voir MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.177). Contrôler la légalité d'une ordonnance revient à vérifier si le Conseil fédéral s'en est tenu aux limites que la loi a fixées à son activité réglementaire. Lorsque la loi laisse au Conseil fédéral une grande marge d'appréciation quant au contenu de la réglementation, ce choix lie le Tribunal ; il ne saurait substituer sa propre appréciation à celle du Conseil fédéral, mais il doit simplement contrôler que la solution choisie n'outrepasse pas manifestement les limites de la délégation législative, et qu'elle n'est pas pour d'autres motifs contraire à la loi ou à la Constitution. Ce contrôle doit aussi déterminer si la réglementation de l'ordonnance en cause permet vraiment d'atteindre le but indiqué dans la loi (ATF 126 II 522, JT 2001 I 616, consid. 41, et les références citées).

4.

A teneur de l'art. 81 al. 1 1ère phrase LTVA, la PA est (sans restriction) applicable en droit de la TVA. Par conséquent, l'état de fait pertinent doit, en droit de la TVA, être examiné d'office (devoir d'examen selon l'art. 12 PA, cf. consid. 2.2 ci-avant), sous réserve toutefois du devoir de collaboration des parties (art. 13 PA ; arrêt du TF 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 3.5, in: ASA 82 p. 69 et p. 311). Ceci est repris de manière purement déclaratoire dans l'art. 81 al. 2 LTVA (FELIX GEIGER, in : Felix Geiger/Régine Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2ème éd., 2019, n. 8 ad art. 81). Il en va de même s'agissant du principe de la libre appréciation des preuves, qui est à présent défini par l'art. 81 al. 3 LTVA. Lui aussi résulte d'abord de la PA, qui renvoie à ce sujet, dans son art. 19, à l'art. 40 PCF ; arrêt du TF 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.3.3, ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3ème éd., 2012, n. 2292).

Selon l'art. 81 al. 3 LTVA, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable aux litiges en matière de TVA et, ceci, en principe également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.2, A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.3, A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 1.6 et A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3). Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer

dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (cf. arrêts du TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-704/2012 27 novembre 2013 consid. 3.5.1 ; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^{ème} éd., Zurich 2016, p. 502 s. ; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Neuchâtel 1998, p. 139).

5.

5.1 Le devoir d'auto-taxation, même atténué au sens du nouveau droit (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TF 2C_805/2013 du 21 mars 2014 consid. 5.4 et 6.3.2, 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1 et 3.3, in: Archives 82 no 5 p. 311ss), demeure important. La taxation et le paiement de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse a lieu selon le principe de l'auto-taxation (cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^{ème} éd., Zurich 2016, p. 525 ss.). La personne assujettie est tenue de remettre spontanément le décompte de la créance fiscale à l'AFC, en la forme prescrite, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 71 al. 1 LTVA). De plus, le contribuable doit acquitter la créance fiscale née pendant une période de décompte dans les 60 jours qui suivent la fin de cette période (art. 86 al. 1 LTVA ; cf. REGINE SCHLUCKEBIER, in: Felix Geiger/Regine Schluckebier [édit.], *MWSTG Kommentar*, 2^{ème} éd., Zurich 2019, n. 7 ss. Vorbem. ad art. 65-80 MWSTG). Le principe de l'auto-taxation signifie aussi que le prestataire est lui-même responsable pour la constatation de l'assujettissement à la TVA ainsi que de la créance fiscale qui en découle (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1, 2C_356/2008 du 21 novembre 2008 consid. 3.2, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 4, A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 3, A-6544/2012 du 12 septembre 2013 consid. 2.4.1, A-6198/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7). Autrement dit, l'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle, et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.1 et A-2657/2014 du 1^{er} juin 2015 consid. 3.3 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Bâle 2009, chap. 6 ch. 144 ss).

5.2 En tant que la TVA constitue un impôt général sur la consommation, conduisant à une imposition à tous les stades économiques, il est nécessaire que l'impôt ayant grevé les opérations effectuées en amont dans le cycle de production soit déductible, pour que les chiffres d'affaires nets des entreprises assujetties soient seul imposés et que la charge fiscale soit

supportée par le consommateur final (cf. PASCAL MOLLARD, La TVA: vers une théorie du chaos?, in Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 49 s. ; DANIEL RIEDO, Von Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 3 p. 11 ss, en particulier ch. 3.2 p. 12 s. et ch. 3.6 p. 17 ss ; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 129 s. ; arrêt du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 6.5). La dette fiscale représente dès lors le montant de l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable.

En principe, la déduction de l'impôt préalable par un assujetti n'est admise que pour les montants qu'il a effectivement supportés (méthode effective selon l'art. 36 LTVA ; cf. également l'art. 153 OTVA). Une facture ou tout autre document en tenant lieu, comportant les indications prescrites à l'art. 151 al. 1 OTVA, est nécessaire pour prouver l'existence de cette charge (cf. arrêt du TF 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 3.2 et 3.3).

5.3 Ce principe connaît une exception, dans le cas des assujettis qui ont été autorisés par l'AFC à s'acquitter de l'impôt selon le système des TDFN, comme c'est le cas en l'espèce. Ce régime, fondé d'abord sur l'art. 47 al. 3 aOTVA (OTVA, RO 1994 1464), puis consacré à l'art. 59 aLTVA (RO 2000 1300) et désormais à l'art. 37 LTVA, prévoit un calcul de l'impôt dû à un taux forfaitaire tenant compte de la charge fiscale préalable (cf. BO CN 1993 p. 344 ; arrêt du TF 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-2859/2019 du 5 décembre 2019 consid. 2.4 ss, A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 2.2).

5.3.1 L'art. 37 al. 4 LTVA précise que l'assujetti qui souhaite établir son décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette doit en faire la demande à l'AFC et appliquer cette méthode pendant au moins une période fiscale. L'assujetti qui opte pour la méthode effective ne peut recourir à la méthode des taux de la dette fiscale nette qu'après une période d'au moins trois ans (cf. not. arrêts du TAF A-2859/2019 du 5 décembre 2019 consid. 2.4 ss, A-6686/2018 et A-6691/2018 du 30 août 2019 consid. 2.8).

Il sied de préciser que la méthode des taux de la dette fiscale nette a pour fonction d'alléger les démarches administratives de l'assujetti relatives à la tenue de la comptabilité et au décompte d'impôt, et non pas de lui procurer un avantage financier (cf. ATF 126 III 443 consid. 9, arrêts du TAF A-6686/2018 et A-6691/2018 du 30 août 2019 consid. 2.8.1, A-2323/2018 du 13 août 2018 consid. 2.2, A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 5.4, A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 4.2, A-5126/2012 du 1^{er} octobre 2012 consid. 2.2.1.1.1). Ainsi, le contribuable n'a plus besoin –

par le biais de la méthode susdite – de calculer l'impôt préalable qui grève son chiffre d'affaires. Les assujettis qui établissent leurs décomptes selon ce système s'acquittent ainsi d'un montant de TVA net d'impôt préalable (cf. arrêt du TF 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 4.2, A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 2.2.4, A-1404/2006 et A-1405/2006 du 21 juin 2007 consid. 4.3).

Ainsi, selon l'art. 37 al. 2 LTVA, lorsque le décompte est arrêté au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette, l'assujetti détermine la créance fiscale en multipliant la somme des contre-prestations imposables (impôt inclus) réalisées au cours de la période de décompte par le taux de la dette fiscale nette autorisé par l'AFC (cf. arrêt du TF 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-6686/2018 et A-6691/2018 du 30 août 2019 consid. 2.8.1, A-2788/2018 du 27 septembre 2018 consid. 2.4, A-1404/2006 et A-1405/2006 du 21 juin 2007 consid. 4.5 ; cf. également CAMENZIND et al., op. cit., ch. 1875 ss ; RIVIER/PAUCHARD, op. cit., p. 237). Enfin, en vertu de l'art. 37 al. 3 LTVA, les taux de la dette fiscale nette tiennent compte des coefficients d'impôt préalable usuels dans la branche considérée et sont fixés par l'AFC après consultation des associations des branches concernées. Ce taux se fonde sur des aspects sectoriels et non sur des aspects propres à l'entreprise (arrêt TAF A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 5.4 et réf. cit.). En d'autres termes, les taux de la dette fiscale nette représentent des taux moyens, à savoir des forfaits qui saisissent la valeur moyenne de la totalité des montants usuels d'impôt préalable que les entreprises d'une branche déterminée ou d'un secteur d'activité déterminé ont à supporter. Le taux étant fixé en amont par l'AFC, après consultation des associations professionnelles concernées, la méthode TDFN est par nature sujette à une certaine imprécision (cf. arrêt TAF A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 5.4 et réf. cit.).

5.3.2 La méthode des taux de la dette fiscale nette est précisée par les art. 77 à 96 ainsi que 107 et 127 OTVA. S'agissant des règles relatives à l'attribution des TDFN, il s'agit d'observer ce qui suit.

5.3.2.1 L'AFC autorise généralement l'utilisation d'un seul TDFN, sauf si l'un des cas décrits aux arts. 86 al. 1 ou 89 al. 3 ou 5 OTVA se présente (cf. art. 85 OTVA). Cela dit, les assujettis dont les activités sont soumises à différents TDFN se verront accorder un maximum deux TDFN (cf. arts. 86 et 89 OTVA ; CAMENZIND et al., op. cit., ch. 1899 ; Info TVA 12 « Taux de la dette fiscale nette », ch. 17.1). Cette règle tient ainsi compte du fait, qu'en règle générale, l'assujetti n'a besoin que d'un seul TDFN pour l'imposition de ses chiffres d'affaires. Il ressort de l'art. 86 al. 1 OTVA que l'AFC pourra

autoriser l'assujetti à appliquer un deuxième TDFN si ce dernier exerce deux activités ou plus, pour lesquelles elle prévoit des taux de la dette fiscale nette différents et qu'au moins deux de ces activités représentent chacune une part de plus de 10 % du chiffre d'affaires global réalisé provenant de prestations imposables. La limite de 10 % se calcule sur les chiffres d'affaires escomptés pour les nouveaux assujettis et pour les assujettis qui débutent une nouvelle activité et sur les chiffres d'affaires des deux périodes fiscales précédentes pour les autres assujettis. Il faut additionner les chiffres d'affaires des activités soumises au même taux de la dette fiscale nette pour déterminer si la limite de 10 % est dépassée (art. 86 al. 3 OTVA). S'agissant de la notion de chiffre d'affaires, il est le lieu de préciser qu'il est question ici du chiffre d'affaires total provenant de prestations imposables (hors impôt). Pour sa part, l'art. 89 OTVA prévoit une réglementation spéciale pour les branches mixtes.

Même si la loi ne l'indique pas, il est clair que cette demande appelle une autorisation formelle de l'AFC, d'autant que l'AFC doit approuver préalablement le taux de la dette fiscale nette que l'assujetti compte appliquer. Si les conditions légales sont remplies, et sous réserve de l'abus de droit, l'AFC ne peut refuser son accord. Dans cette mesure, il existe ainsi un droit à l'octroi de dite autorisation (MICHAEL BEUSCH, in: Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2ème éd., 2019,, n. 17 ad art. 37, MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Commentaire de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 25 ad art. 37).

5.3.2.2 Comptablement, les assujettis auxquels deux TDFN différents ont été attribués doivent comptabiliser séparément les produits affectés à chacun des deux taux (art. 84 al. 3 OTVA) et donc tenir pour chaque type de produits un compte de produits séparé. Aussi, un assujetti qui cesse d'exercer une de ses activités ou qui en commence une nouvelle doit contacter l'AFC si ce changement a des répercussions sur la valeur ou le nombre de TDFN accordés. Ceci s'avère également nécessaire si la part des différentes activités par rapport au chiffre d'affaires total provenant de prestations imposables change de manière à nécessiter une nouvelle répartition des TDFN (art. 84 al. 2 OTVA).

Lorsque plusieurs prestations indépendantes les unes des autres et soumises à des taux légaux différents sont proposées aux clients à un prix global (cf. art. 19 al. 2 LTVA), la contre-prestation totale peut être déclarée au TDFN applicable à la prestation prépondérante (au moins 70 % de la contre-prestation totale). En revanche, lorsque les prestations proposées

à un prix forfaitaire sont indépendantes les unes des autres, mais sont imposables au même taux légal (par ex. 8 %), la contre-prestation doit être soumise dans son intégralité au plus élevé des TDFN accordés, à moins que l'assujetti ne soit en mesure d'apporter la preuve, par des données chiffrées, de la part de chaque prestation par rapport à la prestation globale. Il ressort de l'info TVA 12 l'exemple suivant :

« L'AFC a accordé les TDFN de 5,1 % (peintre/tapissier-peintre) et 2,0 % (commerce de biens imposables au taux normal, sauf indication contraire dans la présente liste) à [une] entreprise de peinture [...]. [Un client] a chargé cette entreprise d'exécuter des travaux de peinture pour un montant de 1 000 francs (y c. le matériel). [Le client] a également acquis pour 5 000 francs de peinture qu'il utilisera lui-même. Sur la facture adressée à [son client], l'entreprise [...] a indiqué séparément la valeur des travaux qu'elle a réalisés et la valeur du matériel vendu. Le chiffre d'affaires provenant des travaux exécutés doit être soumis au TDFN de 5,1 %, tandis que le chiffre d'affaires résultant du commerce de biens doit être déclaré au TDFN de 2,0 % ».

5.3.3 Pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010, le TDFN applicable au commerce de textile s'élève à 2 % (cf. art. 1 et Annexe à l'Ordonnance de l'AFC sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité, RO 2009 6815). Ce taux a été augmenté à 2.1 % à partir du 1^{er} janvier 2011 (Ordonnance de l'AFC sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité du 6 décembre 2010, RS 641.202.62 ; Info TVA 12 « Taux de la dette fiscale nette », ch. 18.4). Il est inchangé depuis.

Pour sa part, le TDFN relatif à l'ennoblissement de textiles (cf. art. 1 et Annexe à l'Ordonnance de l'AFC sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité du 6 décembre 2010, RS 641.202.62 ; Info TVA 12 « Taux de la dette fiscale nette », ch. 18.6) s'élève à 3.5% pour la période allant du 1^{er} au 31 décembre 2010 et à 3.7% dès le 1^{er} janvier 2011.

6.

6.1 Le principe de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, ainsi qu'aux art. 5 al. 3 et 9 Cst, confère à chacun le droit à la protection de la confiance légitimement placée, notamment dans une assurance ou un renseignement donné par une autorité, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies : (1) l'autorité a agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée, (2) l'autorité était compétente ou censée l'être, (3) le particulier ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'inexactitude ou de l'illégalité de l'assurance qui lui a été fournie et (4) il a en outre pris sur cette base des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ; enfin, (5) la législation applicable ne doit pas avoir été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi

a été invoqué (ATF 141 V 530 consid. 6.2, 137 I 69 consid. 2.5.1, 129 I 161 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-4158/2016 du 4 avril 2017 consid. 4, A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.2.1, A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 5.1 ; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 3^{ème} éd., 2013, p. 548 ss, n. 1173 ss., n. 578 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit. ch. 667 ss). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. ATF 142 II 182 consid. 2.2.1, 139 II 460 consid. 2.1, 136 I 142 consid. 3.1, 131 II 627 consid. 6.1 ; arrêt du TF 2C_334/2014 du 9 juillet 2015 consid. 2.4.2). La bonne foi de l'assujetti n'est ainsi protégée que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies de manière claire et sans équivoque (cf. arrêt du TF 2C_123/2010 du 5 mai 2010 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-4158/2016 du 4 avril 2017 consid. 4.1.3, A-2902/2014 du 29 août 2016 consid. 5.1, A-7049/2016 du 6 avril 2016 consid. 7.1 et les réf. cit. ; BLUMENSTEIN/ LOCHER, op. cit., p. 33 et réf. cit. ; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., 1998, p. 132).

6.2 En ce qui concerne la communication d'informations de la part de l'administration à l'assujetti, il est déterminant que l'autorité questionnée soit en possession de tous les éléments nécessaires pour répondre correctement aux questions de l'assujetti. Des informations lacunaires, comme par exemple un état des faits incomplet ou qui n'est pas présenté de la même manière que celle dont il ressort au terme du dernier contrôle, ne sont ainsi pas susceptibles de lier l'autorité. Plus spécifiquement, les faits omis par l'assujetti lors d'un contact avec l'AFC constituent un point décisif dans l'examen de l'assujettissement de celui-ci. Un assujetti qui ne fournit pas tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement n'est pas susceptible de se prévaloir d'une garantie donnée par l'autorité. Ce qui est relevant est de constater que, au moment des renseignements, l'AFC ne connaissait pas l'état de fait complet, et celui-ci ne lui avait pas été présenté tel qu'il s'est avéré après le contrôle (cf. arrêt du TAF A-1561/2007 du 4 juillet 2008 consid. 5.1.3 et réf. cit.)

Par conséquent, il incombe à l'assujetti – qui supporte la charge de la preuve des faits censés conduire à une diminution ou une libération du montant de l'impôt – de prouver avoir soumis à l'AFC un état de fait véritablement complet de la situation.

6.3 S'agissant plus particulièrement de la protection de la bonne foi fondée sur un renseignement téléphonique, la jurisprudence a déjà précisé que la

seule allégation de l'assujetti selon laquelle un renseignement ou une promesse lui aurait été donnée par téléphone ne suffisait pas à fonder un droit à la protection de la bonne foi. Un renseignement téléphonique qui n'est pas prouvé par un document écrit a en effet une valeur probante très limitée (cf. arrêt du TAF A-1561/2007 du 4 juillet 2008 consid. 5.1.4 et réf. cit.). Un simple échange téléphonique, susceptible d'être entaché par des équivoques, des imprécisions ou des omissions, ne constitue pas une preuve suffisante, d'autant moins lorsque la procédure se déroule en principe en la forme écrite (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.191/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2.2). En réalité, le contribuable – qui supporte la charge de la preuve non seulement des renseignements que lui a donnés l'autorité, mais en sus des données qu'il a lui-même portées à la connaissance de celle-ci, ainsi qu'on l'a déjà évoqué – doit se faire confirmer par écrit les éléments déterminants pour la protection de sa bonne foi (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.2.7, A-1391/2006 du 16 janvier 2008 consid. 3.2).

7.

En l'espèce, la recourante conteste l'attribution qui lui a été faite par l'AFC d'un second TDFN (soit un TDFN pour l'activité de vente et un second TDFN pour l'activité d'ennoblissement). Elle fait valoir une constatation manifestement inexacte des faits et que l'AFC aurait faussement appliqué les dispositions légales en matière de TDFN. La décision entreprise serait ainsi arbitraire, violerait le principe de l'égalité de traitement et le principe de la protection de la bonne foi. La recourante conclut dès lors à l'annulation de la décision entreprise et à ce qu'il soit constaté qu'elle n'est redevable d'aucune créance de TVA pour la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014, à l'exception d'un montant de CHF 6'278.-- (reprise relative aux véhicules).

Au vu de l'objet du litige, il convient d'abord d'expliquer un peu plus précisément l'activité de la recourante (cf. consid. 7.1 ci-après). Il s'agira notamment de définir les notions d'ennoblissement de textiles et de commerce de textiles (cf. consid. 7.2 ci-dessous). Il faudra ensuite examiner si l'autorité inférieure s'est rendue coupable d'une violation du droit en appliquant la législation relative au TDFN (cf. consid. 7.3 ci-dessous). Enfin, la Cour se prononcera sur les autres griefs invoqués, dans la mesure de leur pertinence (consid. 8 ci-dessous).

7.1 La recourante invoque en premier lieu une constatation inexacte des faits par l'autorité inférieure en tant que cette dernière aurait à tort retenu que son activité principale consistait en la vente de produits sur lesquels des travaux de gaufrage et de sérigraphie sont effectués. Dans les sous-

considérants qui suivent, la Cour s'attachera à examiner l'activité déployée par la recourante.

Dans son recours, la recourante explique acheter et vendre des produits en tissu [...] destinés principalement à l'horlogerie et à la bijouterie. Le matériel fini serait importé d'Asie et du Canada. La notion de finition comprendrait la couleur du produit et toutes les caractéristiques du tissu telles que sa grandeur, le traitement de surface (brossage), l'imprégnation (par exemple d'un traitement antistatique), le découpage, la couture et la pose d'une étiquette d'entretien avec parfois le logo du client. La recourante poursuit en exposant qu'en ce qui concerne le logo, ce dernier est soit apposé directement par le producteur étranger, soit apposé par elle-même en Suisse. Jusqu'en 2005, cette apposition aurait été faite par une entreprise tierce, puis, dès lors, à l'interne moyennant un employé et un apprenti (ce qui constituerait une très petite partie de l'ensemble du personnel comprenant 24 personnes) ainsi que des machines pour la sérigraphie et le gaufrage. Il résulterait de ce qui précède que les produits seraient entièrement manufacturés, à savoir individualisés et transformés à l'étranger.

Les parties s'accordent sur le fait que la recourante ne dispose pas, dans ses ateliers à [...], d'une chaîne de production de tissus [...] mais d'un personnel qualifié pour procéder, d'une part à des contrôles de qualité de la marchandise importée, mais également à certains travaux complémentaires demandés par sa clientèle, à savoir des travaux de gaufrage ou d'impression en sérigraphie. La recourante considère enfin qu'il s'agirait ici de constater que l'activité exercée par elle serait uniquement une activité d'achat/vente de produits.

S'agissant de l'activité déployée par la recourante, le dossier révèle premièrement que la société recourante a été fondée en 2002, suite à la reprise de la raison sociale [B._____]. Jusqu'à fin 2005, la recourante ne faisait que de l'achat-vente de textiles [...]. Dès 2006, la société a acquis des machines d'impression et a commencé à procéder sur une partie de ses ventes à des impressions, des travaux de gaufrage, voire de couture sur certaines petites séries ainsi que du conditionnement. L'AFC estime ainsi que la recourante serait, à ce moment-là, passée d'une activité de commerce pur (emportant un TDFN de 2,1 %) à une activité d'ennoblissement de textiles (emportant un TDFN de 3.7 %).

Il ressort ensuite du rapport de révision que 40 % des chiffres d'affaires de la recourante proviendraient de son activité de commerce pur, tandis que le 60 % restant proviendraient des ventes de textiles ennoblis. Le réviseur expose encore en outre, qu'à son sens la bonne foi de la recourante peut

être admise jusqu'en 2009, puisque l'autorisation signée en 2002 mentionne le commerce de textile (sans fabrication), ce qui était correct à l'époque. Il considère également admissible que le changement effectué en 2006 (soit la pratique d'une nouvelle activité, l'ennoblissement de textiles) ait été omis étant donné que cette activité était en phase de démarrage. La problématique apparaîtrait dès lors en 2010, lorsqu'une nouvelle demande d'adhésion au TDFN a été faite sans que la recourante ne mentionne sa nouvelle activité. Enfin, l'autorité inférieure relève, dans la décision entreprise, qu'il ressort des factures produites pour les périodes fiscales considérées (soit pour les années civiles 2010 à 2014, 2012 exceptée) et contenant les mentions nécessaires à l'identification de la nature des opérations réalisées, que l'activité principale de la recourante consiste en la vente de produit sur lesquels des travaux de gaufrage et de sérigraphie ont été effectués. Ce que la recourante conteste fermement.

Dans ce contexte, la Cour constate qu'il ressort des pièces versées au dossier qu'une seule facture est à chaque fois établie et que celle-ci comprend aussi bien la vente du matériel que la valeur du travail d'apposition de logos effectué en Suisse (cf. pièce jointe n°3 à la réclamation du 4 janvier 2017). Certes tout formalisme de la part des autorités chargées d'appliquer la LTVA est interdit. Certes encore, il n'existe pas de liste exhaustive de moyens de preuve admis dès lors qu'aux termes de l'article 81 al. 3 LTVA, l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis. Cela étant, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévu par la LTVA (cf. consid 4 ci-avant), les documents écrits continuent de jouer un rôle, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (voir not. arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.3.2 et réf. cit.). A cet égard, il est en premier lieu indiscutable que les documents écrits constituent les moyens de preuve les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate. En d'autres termes, la preuve documentaire "directe" demeure le moyen probatoire principal (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.4 et 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.1). Ensuite, les documents écrits conservent en droit fiscal, singulièrement en matière de TVA, une importance considérable, la facture conservant par exemple sa qualification d'indice.

De surcroît, la Cour constatera encore ici que l'autorité inférieure considère à raison que la recourante reconnaît implicitement que des travaux d'ennoblissement sont effectués en Suisse lorsqu'elle affirme, en page 15 de sa réclamation, que « l'AFC méconnaît la réalité selon laquelle les travaux d'ennoblissement en tant que tels ont lieu en amont, à l'étranger, et n'émanent pas de la réclamante, et qu'ils constituent la part exclusive (quand

aucun logo n'est apposé à [...] ou très largement prépondérante (dans le cas contraire) de chaque facture ». En effet, avec cette affirmation, la recourante admet que des travaux d'ennoblissement sont également effectués sur le territoire suisse.

Force est ainsi de constater qu'il est correct de retenir, comme l'a fait l'autorité inférieure, qu'une partie du chiffre d'affaires de la recourante provient de la vente de produits sur lesquels des travaux de gaufrage et de sérigraphie sont effectués. Cet élément de fait est attesté non seulement par la présence incontestée de facteurs de production en Suisse au sein de la recourante (machines et personnel), mais aussi par les éléments de facturation rappelés ci-dessus.

Il découle de ce qui précède qu'il ne saurait être admis que l'autorité inférieure a constaté, dans la décision entreprise, les faits de façon manifestement inexacte. Le recours doit donc être rejeté sur ce point. Il reste cependant encore à déterminer si cette activité peut être qualifiée d'activité d'ennoblissement de textiles et, dans l'affirmative, quel ou quels TDFN est ou sont applicable(s) au cas d'espèce. Cette analyse fera l'objet des considérants qui suivent.

7.2 S'agissant des notions « d'ennoblissement de textiles » et de « commerce de textiles », la question qui se pose et à laquelle la Cour s'attachera à répondre ici est celle de savoir si, le fait d'apposer un logo en effectuant des travaux de gaufrage et/ou de sérigraphie sur des produits textiles préalablement achetés à des tiers constitue de l'ennoblissement de textile au sens du ch. 18.6 de l'Info TVA 12 « Taux de la dette fiscale nette », respectivement de l'Ordonnance de l'AFC sur la valeur des taux de la dette fiscale nette par branche et activité du 6 décembre 2010 (RS 641.202.62).

A cet égard, il sera premièrement remarqué ici que dite ordonnance, contrairement aux infos TVA, est publiée au recueil systématique, de sorte que même si elle a été arrêtée par l'AFC, elle ne saurait être considérée comme une simple ordonnance administrative (cf. consid. 3.2 ci-avant). Cela dit, tant la terminologie que les taux prévus par ces deux textes sont en l'occurrence identiques. Ainsi, en matière de textile, il n'existe que deux TDFN, à savoir celui relatif à son commerce et celui relatif à son ennoblissement. Les deux taux diffèrent en ce sens que le premier s'élève à 2.1 % alors que le second se monte à 3.7 %.

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. consid. 3.1 ci-avant). En l'occurrence, ni

l'ordonnance ni l'info TVA précitées ne définissent ce que l'on doit entendre par « ennoblissement de textiles » (« *Textilveredelung* » ; « *nobilitatura dei tessili* ») et par commerce de textiles (« *Textilienhandel* » ; « *commercio di tessili* »)S. Cela dit, le fait qu'il n'existe que deux taux démontre bien le taux le plus bas ne peut être appliqué que si aucun travail n'est effectué sur le textile (commerce pur). Dès lors que le textile est d'une manière ou d'une autre – et peu importe comment – retravaillé, retouché, modifié, finalisé (etc.) et que ce travail contribue à en accroître la valeur, seul le taux plus élevé peut s'appliquer. En ce sens, le textile est ennobli et sa valeur a été augmentée (même de peu) par le travail effectué sur lui. Dès lors, la terminologie employée ainsi que la différence entre les deux taux servent simplement à illustrer le fait que dans un cas un travail à valeur ajoutée est effectué sur le textile (« ennoblissement »), ce qui n'est pas le cas du second (« commerce »). Cette solution quelque peu rigoriste s'impose également au regard du système du TDFN : l'assujetti n'est en effet jamais contraint d'adopter ce système et peut, compte tenu du taux de TDFN applicable, décompter selon la méthode effective. Par conséquent, il y a lieu d'admettre que le TDFN correspondant au commerce de textiles doit être compris dans un sens de commerce « pur », à l'exclusion de tout travail sur le matériel. Dès qu'un travail est effectué sur le produit vendu, le taux applicable est celui correspondant à l'ennoblissement de textiles. Ainsi, le fait d'effectuer un travail de gaufrage et ou de sérigraphie sur un textile afin d'y apposer un logo est un travail d'ennoblissement de celui-ci dès lors que ce travail ajoute de la valeur au produit, qui aura pour conséquence l'application du TDFN plus élevé.

La recourante ne saurait par conséquent être suivie quand elle affirme que l'apposition de logo ne saurait être qualifiée d'ennoblissement de textile puisque celle-ci ne constitue qu'une simple touche sur un produit dont la confection complexe et de haute qualité à lieu à l'étranger. En outre, l'argument qu'elle s'essaye à tirer du Protocole n° 3 à l'accord CH-EU relatif à la définition de la notion de « produits originaires » et aux méthodes de coopération administrative, ne lui est d'aucun secours. Ce dernier ne concerne que la question de l'origine d'un produit n'est en aucun cas applicable au cas d'espèce dans le domaine de la TVA.

De surcroît, le fait que la valeur des travaux de sérigraphie et de gaufrage effectués dans les ateliers suisses de la recourante représente moins de 10 % de la marchandise achetée et revendue n'est pas opérant. Il s'agit bien au contraire de retenir ici qu'il y a travail réalisé sur le textile vendu (cf. consid. 7.2 ci-dessous pour les conséquences du seuil de 10% sur le TDFN applicable). De même, le fait que l'activité réalisée sur le produit vendu ne dégagerait presque aucun bénéfice – respectivement de plus-value – n'est

pas déterminant dès lors que la pratique en matière de TDFN ne retient pas la rentabilité comme critère déterminant pour le taux mais bien la prestation – vente de textile sans ennoblissement ou vente de textile ennoblis.

7.3 Etant admis qu'une partie du chiffre d'affaires de la recourante provient de la vente de produits sur lesquels des travaux de gaufrage et de sérigraphie sont effectués et que cette activité constitue de l'ennoblissement de textiles, il s'agit désormais de déterminer si l'autorité inférieure s'est rendue coupable d'une violation du droit en appliquant de manière erronée la législation relative au TDFN et en particulier, selon la recourante, en octroyant un second TDFN.

7.3.1 La recourante estime qu'étant donné qu'elle ne saurait être considérée comme pratiquant des travaux d'ennoblissement sur les textiles vendus, l'AFC aurait violé les dispositions de l'OTVA relatives au TDFN. Selon elle, au vu de la situation de fait, l'autorité inférieure aurait dû appliquer un seul TDFN, celui de 2 %, respectivement 2.1 % applicable au commerce de textile (cf. recours p. 17). Or, il ressort des considérants qui précèdent qu'il doit être admis qu'elle procède bel et bien à des travaux d'ennoblissement sur une partie des textiles vendus. Il s'agit donc désormais de déterminer si l'AFC était fondée à appliquer deux TDFN.

La recourante estime que le pourcentage de son chiffre d'affaires global relatif aux travaux de gaufrage et de sérigraphie serait inférieur à 10 % (cf. Recours, faits, p. 5). Il s'agirait donc ici de constater que, en application de l'art. 86 OLTVA, si la part de la deuxième activité exercée par l'assujetti représente moins de 10 % de son chiffre d'affaires global, il ne peut être accordé qu'un seul TDFN (cf. recours., faits, p. 4). Il s'en suivrait que la recourante aurait été en droit de conserver un seul TDFN et n'était en rien obligée d'interpeler l'AFC pour lui demander l'attribution d'un second taux (recours p. 6). Elle souligne que la demande d'apposition de logo ne concernerait qu'environ les deux tiers de l'ensemble des produits vendus (cf. recours p. 13). Pour sa part, l'AFC retient, sur la base des indications ressortant des listes retravaillées, que l'activité de vente de produits sur lesquels des travaux de gaufrage et de sérigraphie sont effectués représente entre 60 % et 75 % du chiffre d'affaires pour les années sous contrôle (cf. décision entreprise consid. 2.2 et lettre de l'AFC du 24 mai 2016).

En l'espèce, la recourante perd de vue, en contestant l'octroi d'un second TDFN, que du fait de l'ennoblissement auquel elle procède sur les textiles vendus, elle ne saurait prétendre à l'application du taux applicable au commerce pur. Il a en effet été constaté (ci-dessus consid. 7.1 et 7.2) que le gaufrage et la sérigraphie qu'elle effectue sur une partie de la production

vendue l'empêcherait de prétendre à l'octroi d'un taux de de 2% (respectivement 2,1%), dite activité ne remplissant pas les conditions strictes de la catégorie « commerce de textiles » de l'ordonnance. Par conséquent, à défaut d'octroi par l'autorité inférieure d'un second taux, c'est l'entier de son chiffre d'affaires qui aurait dû être soumis au taux supérieur. C'est bien dans ce sens que doit être compris le régime des art. 86 al. 1 et 88 OTVA (cf. consid. 5.3.2.1 et 5.3.2.2 ci-avant).

7.3.2 Les TDFN applicables aux branches et aux activités de production ne peuvent être utilisés que lorsque le prix demandé pour la prestation comprend également le matériel, tel est le cas notamment pour l'activité d'ennoblissement de textiles (cf. Info TVA 12 « Taux de la dette fiscale nette », ch. 18). Lorsque plusieurs prestations indépendantes les unes des autres et soumises à des taux légaux différents sont proposées aux clients à un prix global (cf. art. 19 al. 2 LTVA), la contre-prestation totale peut être déclarée au TDFN applicable à la prestation prépondérante (au moins 70 % de la contre-prestation totale). En revanche, lorsque, les prestations proposées à un prix forfaitaire sont indépendantes les unes des autres, mais sont imposables au même taux légal (par ex. 8 %), la contre-prestation doit être soumise dans son intégralité au plus élevé des TDFN accordés, à moins que l'assujetti ne soit en mesure d'apporter la preuve, par des données chiffrées, de la part de chaque prestation par rapport à la prestation globale (cf. Info TVA 12 « Taux de la dette fiscale nette », ch. 17.1).

En l'occurrence, il ressort premièrement de l'analyse des factures jointes au dossier (cf. pièce jointe n°3 à la réclamation du 4 janvier 2017) que la recourante facture ses travaux d'ennoblissement conjointement à la vente du matériel. En effet, sur les factures adressées à ses clients, la recourante indique séparément la valeur des travaux d'apposition de logo qu'elle a réalisés et la valeur du matériel vendu. C'est donc à juste titre que l'autorité inférieure considère que l'on est en présence d'une seule et même opération, à savoir la vente de biens sur laquelle des travaux de gaufrage et de sérigraphie ont été effectués. L'analyse du dossier démontre ensuite que la recourante réalise deux sortes de chiffres d'affaires distincts, à savoir celui provenant du commerce de textile pur et celui issu de l'ennoblissement dudit textile. Enfin, l'examen des listes, établies par la recourante, retravaillées pour les années 2010 à 2014 (cf. Annexes à la décision entreprise), démontre que tant les chiffres d'affaires résultant de l'activité de commerce de textiles que ceux découlant de l'activité d'ennoblissement – et cela durant les périodes fiscales susmentionnées – atteignent plus de 10 % du chiffre d'affaires global réalisé provenant de prestations imposables.

Il s'ensuit que le chiffre d'affaires provenant du commerce textile pur (soit de la vente de textiles non ennoblis par la recourante) doit être déclaré au TDFN de 2,1 % à partir du 1^{er} janvier 2011 (2 % du 11^{er} janvier au 31 décembre 2010), alors que celui provenant de la vente de textiles ennoblis doit être soumis au TDFN de 3.7 % à partir du 1^{er} janvier 2011 (3.5 % du 1^{er} janvier au 31 décembre 2010).

7.3.3 Certes, le système peut de prime abord apparaître quelque peu sévère dans les cas où le travail d'ennoblissement (en l'occurrence, l'apposition d'un logo par gaufrage ou sérigraphie) effectué sur le textile n'ajoute à celui-ci que peu de valeur.

Il convient cependant de ne pas perdre de vue que la méthode des taux de la dette fiscale nette a pour fonction d'alléger les démarches administratives de l'assujetti relatives à la tenue de la comptabilité et au décompte d'impôt, et non pas de lui procurer un avantage financier (cf. consid. 5.3.1 ci-avant). Par le biais de cette méthode, le contribuable n'a plus besoin de calculer l'impôt préalable qui grève son chiffre d'affaires. Les taux étant fixés en amont par l'AFC, après consultation des associations professionnelles concernées, la méthode TDFN est par nature sujette à une certaine imprécision. En effet, en vertu de l'art. 37 al. 3 LTVA, les taux de la dette fiscale nette tiennent compte des coefficients d'impôt préalable usuels dans la branche considérée. Ces taux se fondent sur des aspects sectoriels et non sur des aspects propres à une entreprise en particulier et sont donc nécessairement des taux moyens. Ce n'est que de cette manière qu'il peut être garanti aux assujettis qui établissent leurs décomptes d'impôt selon la méthode des taux de la dette fiscale nette qu'ils ne seront ni favorisés ni défavorisés par rapport aux assujettis qui établissent leurs décomptes selon la méthode effective.

Enfin, l'application de la méthode de décompte selon les taux de la dette fiscale nette est laissée au libre choix des assujettis. Si la recourante est de l'avis que la méthode de décompte effective serait plus appropriée dans son cas, elle peut passer à cette méthode de décompte. Certes, en l'espèce, elle doit se laisser opposer les conséquences de la méthode qu'elle a choisie (TDFN). Cela ne modifie cependant pas qu'originellement, il revient à l'assujetti de choisir, compte tenu du taux applicable, entre la méthode effective et la méthode forfaitaire.

7.3.4 Il découle des considérants qui précèdent qu'il ne saurait être admis que l'autorité inférieure s'est rendue coupable d'une violation du droit en appliquant de manière erronée la législation relative au TDFN. Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

8.

8.1 Dans un troisième grief, la recourante considère que la décision entreprise serait arbitraire. Elle estime que l'autorité inférieure aurait établi les faits de manière arbitraire, qu'elle n'aurait manifestement pas compris le sens et la portée de l'activité de la recourante, qu'elle aurait omis sans raison sérieuse de tenir compte du travail d'ennoblissement effectué à l'étranger et de la signification marginale de l'apposition de logos dans l'activité de la recourante, qu'elle aurait retenu à tort que les travaux d'apposition de logo répondaient à la définition d'ennoblissement – ce qu'elle considère comme étant insoutenable et enfin, qu'elle aurait fait des déductions insoutenables à de nombreux titres. Elle reproche également à la décision entreprise de ne pas être suffisamment motivée quant au grief d'arbitraire déjà invoqué par devant l'autorité inférieure.

A cet égard, les parties seront premièrement renvoyées au considérant 7.1 ci-avant dont il découle qu'il ne saurait être admis que l'autorité inférieure a constaté, dans la décision entreprise, les faits de façon manifestement inexacte. Ensuite, le Tribunal relève que le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. impose en particulier à l'autorité de motiver clairement sa décision, c'est-à-dire de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 134 I 83 consid. 4.1, 133 III 439 consid. 3.3, arrêt du TF 4A_408/2010 du 7 octobre 2010 consid. 2.1, non publié dans l'ATF 136 III 513). La motivation doit permettre de suivre le raisonnement adopté, même si l'autorité n'est pas tenue d'exprimer l'importance qu'elle accorde à chacun des éléments qu'elle cite. L'autorité ne doit ainsi pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 137 II 266 consid. 3.2, 136 I 229 consid. 5.2, arrêt du TF 2C_950/2012 consid. 3.5; ATAF 2009/35 consid. 6.4.1, arrêt du TAF arrêt du TAF A-3534/2012 du 7 octobre 2013 consid. 4.4.2). L'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, rappelée à l'art. 35 al. 1 PA (arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 4), vise aussi à permettre à l'autorité de recours de pouvoir exercer son contrôle (arrêt du TF 5A_315/2016 du 7 février 2017 consid. 7.1; arrêt du TAF A-5984/2013 du 4 février 2015 consid. 3.1.2.; voir aussi ATF 132 I 196 consid. 3.1). L'art. 82 al. 2 LTVA prévoit spécialement que les décisions sont notifiées par écrit à l'assujetti. Elles doivent être adéquatement motivées et indiquer les voies de recours.

En l'occurrence, il n'y a rien à redire à la motivation de la décision dont est recours ici, parfaitement compréhensible et comprise, même si certains arguments ont été traités succinctement. En tous les cas, il est patent que la recourante a pu saisir la position de l'AFC et recourir en conséquence auprès du Tribunal de céans. Dans ces conditions, il ne saurait être admis

que la décision dont est recours ici est entachée d'arbitraire, ni qu'elle souffre d'un quelconque défaut de motivation. Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

8.2 La recourante fait en outre grief à l'AFC de violer le principe de l'égalité de traitement. Selon elle, en rendant la décision attaquée, l'autorité inférieure aurait commis une inégalité de traitement entre elle et d'autres entreprises faisant comme elle du commerce et pouvant bénéficier du taux unique de 2 %, respectivement 2.1 % pour ce genre d'activité. Elle considère que l'autorité inférieure aurait artificiellement dégagé deux activités différentes prétendument exercées par elle. Or, elle ne ferait rien d'autre que du commerce étant donné que l'activité d'apposition de logos ne serait pas suffisamment significative pour justifier un traitement différent de celui octroyé aux autres entreprises faisant uniquement du commerce de textiles.

A cet égard, le Tribunal relève, à titre préjudiciel, que le principe de l'égalité de traitement régi par l'art. 8 al. 1 Cst. interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Une décision viole ainsi le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances; le traitement différent ou semblable injustifié doit se rapporter à une situation de fait importante (ATF 130 V 18 consid. 5.2, 129 I 265 consid. 3.2 et la jurisprudence citée).

En l'occurrence, la Cour de céans ne voit pas en quoi l'autorité inférieure se serait rendue coupable d'une telle inégalité de traitement entre la recourante et des assujettis faisant du commerce de textile uniquement. En effet, il a été établi que la recourante effectue tant des travaux d'ennoblissement sur une partie des marchandises vendues que du commerce pur. Il a également été démontré que tant les chiffres d'affaires résultant de l'activité de commerce de textiles que ceux issus de l'activité d'ennoblissement – et cela durant les périodes fiscales susmentionnées – atteignent plus de 10 % du chiffre d'affaires global réalisé par la recourante et provenant de prestations imposables, ce qui justifie l'application de deux TDFN différents (cf. consid. 7.1 et 7.2 ci-avant). De surcroît la recourante n'établit pas nullement qu'un traitement différent serait ou aurait été appliqué par l'AFC à d'autres assujettis qui effectueraient des opérations identiques à celles effectuées par elle. Le grief de la recourante est partant mal fondé et doit être rejeté.

8.3 Dans un dernier grief relatif au droit à la protection de la bonne foi, la recourante considère qu'elle était en droit de se fier au résultat de discussions qu'elle aurait eues avec l'autorité inférieure. Selon elle, après avoir décrit son activité à l'autorité inférieure, cette dernière lui aurait conseillé d'insérer la mention « pas de production » dans ses deux demandes d'autorisation de décompter au taux de la dette fiscale nette (en 2002 et en 2009). La recourante relève ensuite qu'elle n'aurait subi aucun contrôle TVA depuis 2002. Dans ces conditions, elle estime devoir être protégée « dans le cadre du renseignement donné ». Elle poursuit en estimant que l'on ne saurait en aucun cas qualifier de production l'apposition de logo.

En l'occurrence, l'on ne trouve nulle trace au dossier d'une quelconque confirmation écrite de l'AFC relative à ces prétendues conversations téléphoniques (cf. consid 6.3 ci-avant). Il n'y a pas non plus de pièce au dossier attestant les dires de la recourante, ni de note d'entretien téléphonique. La recourante se prévaut dès lors vainement du droit à la protection de la bonne foi, fondé sur les renseignements téléphoniques qui lui auraient été donnés.

9.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 6'000.--, sont mis à la charge de la recourante, 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, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de CHF 6'000.— (six mille francs) sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée.

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. [...] / PTN 0371 ; acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Raphaël Gani

Alice Fadda

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 est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :