



Cour I
A-4321/2015

Arrêt du 9 mai 2016

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Marie-Chantal May Canellas, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représentée par Sophie Beroud, Avocate,
Beroud & Pfeiffer avocats,
recourante,

contre

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

Objet

La taxe sur la valeur ajoutée
(1^{er} trimestre 2005 au 4^e trimestre 2008).

Faits :**A.**

A._____ a son siège au Mont-sur-Lausanne. Inscrite au registre du commerce en 1979, elle a pour but, entre autres, la création, la fabrication, la distribution et le commerce de produits concernant l'enseignement, la culture et les loisirs, ainsi que l'acquisition et la commercialisation de droits d'auteur (Extrait du Registre du Commerce du canton de ***, du 16 février 2015). Elle est immatriculée au registre de l'AFC en qualité d'assujettie depuis le 15 novembre 1979.

B.

En date des 15, 16 et 17 mars 2010, l'AFC a procédé à un contrôle sur place, annoncé auparavant, auprès de l'entreprise susnommée. Il a été conclu par l'établissement d'un décompte complémentaire, appelé justificatif, arrêtant une reprise fiscale s'élevant à Fr. 10'901.- (pièce n° 7 de l'AFC). La créance fiscale revendiquée par l'AFC portait sur une correction de taux afférant à des ventes de "coffrets", comprenant une partie "CD" et une partie "livre" (à hauteur de Fr. 10'295.45), une diminution de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions reçues (Fr. 206.-) et une rectification de l'impôt préalable sur la base des pièces et après une discussion avec M. B._____, directeur (Fr. 400.-).

C.

Il s'ensuivit un échange de correspondance entre l'AFC et l'assujettie, cette dernière contestant la reprise fiscale, motif pris qu'à ses yeux, le taux appliqué aux coffrets "X" et "Y" devait être réduit et non normal, dès lors que l'on était en présence de livres et non de cédéroms (cf. courrier électronique de l'assujettie du 12 mai 2010). L'AFC demanda plus de détails (cf. lettre du 27 mai 2010 et courrier électronique du 15 juin 2010) et il lui fut répondu par lettre en date du 11 juin 2010, par courrier électronique en date du 17 juin 2010.

D.

Le 2 juillet 2010, l'AFC rendit une notification d'estimation, valant décision, pour les périodes allant du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2008 et fixant la créance globale à Fr. 10'901.-. S'agissant des coffrets susnommés en cause, elle précisa que l'on avait affaire à des prestations indépendantes (sans lien d'accessorité), avec application possible de la pratique des 70 %, pour autant que les conditions en fussent réunies, ce qui n'était précisément pas le cas. L'assujettie, par lettre-réclamation de

M. B. _____, réagit en date du 9 juillet 2010, contestant les bases de l'appréciation de l'autorité fiscale.

E.

En date du 10 juin 2015, l'AFC rendit une décision sur réclamation. Elle rejeta la réclamation de l'assujettie et confirma sa créance fiscale pour les périodes allant du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2008, s'élevant à Fr. 10'901.-, plus intérêt moratoire dès le 31 août 2007. Par substitution de motifs, elle considéra, après réexamen, que s'agissant du coffret litigieux, tant pour "X" que "Y", il s'agissait d'une opération composite unique, avec un CD comme élément essentiel. La conséquence en était une imposition logique au taux normal de 7,6 %.

F.

La contribuable a formé un recours contre la précédente décision en date du 11 juillet 2015. Elle se prévaut de différents griefs, à savoir d'une constatation inexacte des faits pertinents, d'une violation du droit fédéral, d'une violation du principe de la bonne foi, ainsi que d'une contestation des intérêts moratoires. Sur le fond, sans présenter une argumentation ciblée contre la nouvelle vision de l'AFC, elle maintient qu'il s'agit de deux prestations indépendantes (livre et CD), avec droit à la pratique des 70 % – en faveur du livre –, subsidiairement, qu'il existe deux prestations avec lien d'accessorité, avec application du taux afférent à la partie principale, à savoir le livre (taux réduit).

G.

L'AFC a déposé sa réponse au recours le 4 août 2015. Elle renonce à envoyer un mémoire, se limitant à quelques observations. Elle précise notamment que la pratique des 70-30 % ne s'applique pas en l'espèce, étant donné qu'il y a prestation composite unique. Elle conteste par ailleurs la réalisation des conditions du principe de la bonne foi et maintient sa reprise d'intérêts moratoires. La recourante, pour sa part, a répliqué en date du 17 août 2015. Elle conforte ses arguments de fond, ainsi que ceux relatifs à la prétendue violation du principe de la bonne foi. L'AFC, confirmant sa position, a dupliqué brièvement en date du 26 août 2015. Une mesure d'instruction a, par ailleurs, été ordonnée en date du 3 mars 2016.

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 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, RS172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

1.2 Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification (art. 83 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2).

En l'occurrence, l'autorité inférieure a adressé une notification d'estimation à la recourante le 2 juillet 2010. Elle a qualifié cet acte de décision et elle a indiqué que la recourante bénéficiait de trente jours pour former une réclamation. La recourante a effectivement contesté la décision par courrier du 9 juillet 2010. Le prononcé ici attaqué a été rendu sur cette base le 10 juin 2015 et l'autorité inférieure l'a qualifié de décision sur réclamation.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps normal, le procédé utilisé ici par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4, confirmé par l'ATF 140 II 202 consid. 5). Lors d'une fixation de l'impôt après contrôle sur place, une décision ne peut être rendue qu'à partir du moment où l'assujetti conteste le montant qui lui est réclamé. Toutefois, la loi ne prévoit pas de délai d'attente entre le moment où l'administration établit une notification d'estimation et celui où, à la suite de la contestation de l'assujetti, elle rend une décision. Ainsi, lorsque l'assujetti annonce d'emblée qu'il conteste le résultat du contrôle, alors même qu'il

n'a pas encore reçu de notification d'estimation, rien n'empêche l'administration d'établir simultanément ce document et la décision y relative, le cas échéant dans un seul et même acte (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4.2.5.3, confirmé par l'ATF 140 II 202 consid. 6 [cf. en particulier consid. 6.3.5]).

Par courrier électronique du 12 mai 2010, la recourante a annoncé qu'elle contestait le résultat du contrôle opéré par l'AFC. Elle n'avait encore pas reçu de notification d'estimation à ce moment-là. Dès lors, c'est à bon droit que l'AFC a joint à sa notification d'estimation une décision au sens formel, le tout en un unique document. Ainsi, la décision subséquente du 10 juin 2015, contre laquelle la recourante se pourvoit ici, constitue bel et bien une décision sur réclamation. La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est donc respectée.

1.3 Enfin, posté le 11 juillet 2015, alors que la décision attaquée, datée du 10 juin 2010, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par une avocate au bénéfice d'une procuration, muni de conclusions valables et motivées et accompagné d'une copie de la décision attaquée, il répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Par ailleurs, la recourante étant directement touchée par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, elle a manifestement qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA).

Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 La LTVA actuelle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA. La portée de cette disposition doit cependant être ramenée à sa juste mesure. Ainsi, seules les règles de procédure doivent être appliquées aux affaires en cours. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver à s'appliquer aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2).

Dès lors que les faits déterminants se sont déroulés, en l'occurrence, entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 décembre 2008, la présente procédure est régie, s'agissant du droit matériel applicable, par l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA; RO 2000 1300), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., Bâle 2013, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., Zurich 2016, n. marg. 1146 ss). 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^e éd., Berne 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.). Toutefois, 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 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

2.3

2.3.1 En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1, 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). En outre, le contenu de la décision attaquée – plus particulièrement, son dispositif – délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 1.2, A-6969/2011 du 12 avril 2012 consid. 1.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *op. cit.*, n. marg. 2.1 ss; MARKUS MÜLLER, in Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zurich 2008, ch. 5 *ad* art. 44). Ainsi, une fois écoulé le délai pour faire

recours, le mandataire ne peut que réduire l'objet du litige par rapport à l'objet de la contestation.

2.3.2 Selon la loi et une jurisprudence bien établie, les conclusions sont scellées aux termes du mémoire de recours (cf. art. 52 al. 1 1^{re} phrase PA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5411/2012 du 5 mai 2015 consid. 1.5.1, A-865/2007 du 17 février 2010 consid. 4.1.1 [non publié aux ATAF 2011/56]), lequel doit être déposé dans les 30 jours suivant la notification de la décision attaquée (cf. art. 50 al. 1 PA). Il s'ensuit que les différentes écritures subséquentes ne peuvent contenir qu'une argumentation de fait et de droit complémentaire, destinée à répondre aux arguments nouveaux développés par les autres participants à la procédure, dans le cadre de l'objet du litige défini par les conclusions déposées dans le mémoire de recours; elles ne sauraient être utilisées aux fins de présenter de nouvelles conclusions ou de nouveaux griefs qui auraient déjà pu figurer dans l'acte de recours (cf. ATF 135 I 19 consid. 2.2; ATAF 2010/53 consid. 15.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5411/2012 du 5 mai 2015 consid. 1.5.1).

En revanche, si les conclusions ne peuvent être étendues après l'échéance du délai de recours, elles peuvent être précisées, réduites ou abandonnées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5411/2012 du 5 mai 2015 consid. 1.5.1, A-8435/2007 du 4 août 2008 consid. 3.1). L'objet du litige peut ainsi se réduire pour tenir compte de points qui ne sont plus contestés, mais non s'étendre (cf. ATAF 2014/24 consid. 1.4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5411/2012 du 5 mai 2015 consid. 1.5.1, A-862/2007 du 17 février 2010 consid. 4.1.1). La partie non contestée de la créance fiscale entre en force, sans possibilité de recours (cf. ATF 131 V 413 consid. 2.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1572/2006 du 21 août 2008 consid. 1.3.2) et sans qu'un certificat y relatif ne doive être établi par le Tribunal de céans (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.69/2003 du 31 août 2004 consid. 1.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3247/2007 du 22 septembre 2008 consid. 1.3).

2.3.3 Dans le cas précis, il ne fait nul doute que la recourante ne conteste que le sort fiscal réservé aux coffrets. On ne trouve, dans le recours, aucune référence aux deux autres postes de la notification d'estimation, à savoir la diminution de la déduction de l'impôt préalable en raison de la réception de subventions (Fr. 206.-) et la rectification de l'impôt préalable sur la base des pièces (Fr. 400.-), et ce n'a même jamais été le cas tout au long de la procédure non contentieuse. Même si les conclusions portent sur l'annulation de la décision sur réclamation, il convient clairement, en

application du principe de la bonne foi, qui régit l'interprétation des déclarations des parties (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_350/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2.4), de considérer que l'objet du litige est réduit à la partie de la reprise relative au traitement fiscal des coffrets. La partie non contestée de la créance fiscale est donc entrée en force, sans possibilité de recours ni certificat d'entrée en force et le pourvoi déposé s'avère partiellement irrecevable, en tant qu'il demande l'annulation des deux postes susdits. Par contre, l'entrée en matière sur la nature des coffrets et leur taxation ne fait aucun doute.

3.

Avant d'examiner les problèmes posés par la présente cause, il s'avère utile de rappeler les composantes du principe de l'unité de la prestation (consid. 3.1 ci-après), d'exposer les conditions d'application du principe de la bonne foi (consid. 3.2 ci-après) et de revenir sur l'obligation légale d'acquitter des intérêts moratoires au taux de 5 % (consid. 3.3 ci-après).

3.1

3.1.1 En cas de pluralité apparente ou réelle de prestations (ou d'éléments de prestations), il est indispensable d'appliquer certains principes, consacrés à l'art. 36 al. 4 aLTVa ainsi que dans une jurisprudence constante, qui trouvent leur origine dans la période OTVA et culminent dans celle de la nLTVa (pour la période OTVA : cf. arrêt du Tribunal fédéral du 7 décembre 2001, in Revue de droit fiscal et de droit administratif [RDAF] 2003 p. 23 ss; CHANTAL ZBINDEN, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation: portée et incidences d'une exonération, in RDAF 1997 II p. 59 ss; pour la période aLTVa : cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_628/2013 du 27 novembre 2013 = Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 83 no 10 p. 677 ss consid. 2.2, 2.6 et 3.4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4823/2012 du 5 juin 2013 consid. 2.3; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 630 n. marg. 189 ss et la jurisprudence exhaustive, n. marg. 198 ss; pour la nLTVa : cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6108/2014 du 22 juillet 2015 consid. 3.3, A-1266/2013 du 5 novembre 2013 consid. 2.2; ALEXANDRA PILLONEL, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2015, p. 454 ss, n. marg. 1 ss).

C'est ainsi qu'il apparaît justifié de procéder à une distinction tripartite entre la possibilité d'une opération composite *unique*, de deux opérations *indépendantes avec* lien d'accessorité ou de deux opérations *indépendantes sans* lien d'accessorité mais néanmoins combinées,

chacune de ces trois hypothèses entraînant un régime fiscal potentiellement distinct (cf. CLAUDIO FISCHER/CLARA BODENMANN, Einheit und Mehrheit von Leistungen bei der Mehrwertsteuer, in L'Expert comptable suisse [ECS] 2016, n° 4, p. 284, ch. 2.1 in fine; MATHIAS BOPP, Einheitlichkeit der Leistung, in ECS 2004, n° 3, p. 228 ss; ALOIS CAMENZIND, Einheitlichkeit der Leistung im MWST-Recht, in IFF Forum für Steuerrecht 2004, p. 242, ch. 2.2).

3.1.2 En présence d'éléments multiples, il est nécessaire, en premier lieu, de se demander si ces derniers forment ou non une opération composite unique. Tel est le cas, au sens de l'art. 36 al. 4 aLTVA, si les éléments ou prestations sont étroitement liés du point de vue économique et se combinent de telle manière qu'ils doivent être considérés comme un tout inséparable. Plus précisément, on ne peut conclure à l'existence d'une telle prestation unique que lorsque les différents éléments considérés sont liés sur un plan objectif, temporel et économique, de telle manière qu'ils forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe tous (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 38). Autrement dit, la prestation composite unique est formée de plusieurs composantes de nature différente, qui sont caractérisées par leur lien intrinsèque ou physique (dans le cas de livraisons) permanent.

3.1.3 Si l'analyse de la situation conduit à l'existence d'une opération unique composite, il s'impose alors de déceler quel est l'élément prépondérant ou le "noyau" ("Kern", "Kernghalt") de cette opération unique (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zu Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3^e éd., Berne et autres 2012, p. 342, ch. 922). Autrement dit, le traitement fiscal de la prestation est recherché en fonction de cet élément essentiel, c'est-à-dire d'après la composante qui apparaît au premier plan d'un point de vue économique (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.4, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.2.2, A-310/2009 du 7 mai 2010 consid. 4.2). Le taux applicable à l'opération sera donc logiquement celui de la part prépondérante et les autres parties non essentielles seront soumises à l'application dudit taux.

Il est vrai que selon l'aLTVA, et au contraire de la nLTVA, l'opération composite unique doit directement être imposée au taux normal (art. 36 al. 4 2^e phrase in initio aLTVA). Mais une jurisprudence constante, même

sous l'empire de l'aLTVa, impose à l'autorité fiscale de rechercher quel est l'élément essentiel ou prépondérant de l'opération et de l'imposer à son taux. D'ailleurs, l'AFC n'en disconvient pas, s'attachant selon ses propres termes, à rechercher l'élément qui apparaît au "premier plan" ou la partie "prépondérante" (cf. décision sur réclamation du 10 juin 2015, ch. 2.3.2. let. a et ch. 3.4. in fine). S'agissant de la recherche de cette partie essentielle, l'on ne saurait s'arrêter aux seuls éléments de prix, ni même à des valeurs quantitatives (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4823/2012 du 5 juin 2013 consid. 3.3.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., p. 341, ch. 919; FELIX GEIGER, in Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, Zurich 2012, p. 149, ch. 23; voir encore CAMENZIND, op. cit. in IFF Forum für Steuerrecht 2004, p. 244, ch. 4.2 in medio; MATTHIAS BOPP, Mehrwertsteuer und Internet, thèse, Berlin 2002, p. 270, let. b). Il s'agit bien d'une appréciation globale, dans laquelle l'appréciation qualitative joue un rôle primordial. En tous les cas, les différentes composantes de la prestation sont ainsi soumises à un seul et même régime fiscal, en ce qui concerne le lieu de la prestation, le taux de l'impôt – réduit ou normal – ou une éventuelle exonération au sens impropre.

3.1.4 Si l'examen du contexte conduit à un résultat négatif (il n'y a pas d'opération unique composite), on se trouve forcément en présence de deux prestations indépendantes. Il convient alors de rechercher s'il y a, oui ou non, une prestation qui est accessoire à l'autre, dite principale. D'une manière générale, les prestations accessoires sont étroitement liées à la prestation principale d'un point de vue spatial ou temporel. La prestation principale caractérise l'opération, alors que la ou les prestations accessoires sont secondaires par rapport à celle-ci, se rattachent étroitement à elle – au sens d'un parachèvement et d'un complément économiquement justifiés – et elles s'inscrivent habituellement dans son prolongement.

Selon la pratique et la jurisprudence, pour être accessoire, il faut que la prestation soit (i) subordonnée à la prestation principale, (ii) qu'elle complète ou équilibre la prestation dont elle dépend, (iii) qu'elle accompagne habituellement la prestation principale et (iv) qu'elle soit en lien étroit du point de vue économique avec la prestation principale (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_299/2009 du 28 juin 2010 consid. 3.4, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 6.2.2, A-2999/2007 du 12 février 2010 consid. 2.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 231 n. marg. 232 et p. 631

n. marg. 192; GEIGER, op. cit., p. 149, ch. 26 ss.; voir aussi PER PRODHOM, La TVA en pratique, 4^e éd., Genève 2015, p. 174 ss). En cas de confirmation, après analyse, de prestations principale et accessoire(s), ces dernières suivent alors, selon la loi (art. 36 al. 4 in fine aLTV), le sort fiscal de la prestation principale et sont imposées au taux qui frappe la prestation principale.

Si par contre, la seconde analyse effectuée révèle que l'on est en présence de deux prestations distinctes et indépendantes, sans aucun rapport d'accessorité à principal, mais formant tout de même un ensemble (on parle aussi de combinaison ou d'assemblage), il sied alors d'appliquer à chacune d'entre elles le taux dont elle doit être grevée, à charge pour l'assujetti de procéder à une facturation séparée. Cependant, de longue date, la pratique administrative a concédé une tolérance, consistant à imposer l'ensemble à taux réduit, si la valeur de l'imprimé (imposable à taux réduit) représente au moins le 70 % de la contre-prestation totale (cf. Instructions 2008 sur la TVA, ch. 360; Instructions 2001 sur la TVA ch. 360, avec une proportion requise alors de 90 %; voir aussi décision sur réclamation du 10 juin 2015, ch. 2.3.3; PILLONEL, op. cit., p. 458 ss, n. marg. 16 ss). La répartition entre les différents taux doit être démontrée par l'assujetti et par le biais de calculs, à défaut de quoi c'est l'imposition aux taux correspondants qui prévaut pour toute la combinaison de biens.

3.1.5 L'analyse des situations décrites ci-avant s'effectue selon une approche économique et, conformément à un principe général en matière de TVA, cette analyse prime celle du droit civil (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.756/2006 du 22 octobre 2007 consid. 2.4, 2A.567/2006 du 25 avril 2007 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3; A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4). Compte tenu de la nature de la TVA, qui est celle d'un impôt sur la consommation, l'appréciation doit se faire en priorité du point de vue du destinataire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 4.3 [confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_458/2009 du 26 mars 2010]; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 228).

Il ne s'agit pas, cependant, de connaître l'opinion subjective du destinataire concret, mais bien plutôt de savoir comment l'ensemble de prestations en question est perçu par une certaine catégorie de destinataires donnée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1;

arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid.4.2.4; MICHAELA MERZ, in mwst.com - Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 2 ad art. 36 al. 4 aLTVa). Au demeurant, même si, comme on l'a vu, une telle approche économique prime en principe le droit civil, on notera que dans une jurisprudence isolée du Tribunal fédéral, une approche orientée selon le droit civil, selon le cas de figure qui se présente, ne saurait être exclue dans le cadre du principe de l'unité de la prestation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_628/2013 du 27 novembre 2013 = Archives vol. 83 no 10 p. 677 ss consid. 2.2.2, 2.6 et 3.4.1).

3.2 S'agissant du principe de la bonne foi, il y a lieu d'en exposer les conditions (consid. 3.2.1 et 3.2.2 ci-après) et d'en préciser l'application en cas de contrôle sur place (consid. 3.2.3 ci-après).

3.2.1 Le principe de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), ainsi qu'aux art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), 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) 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 (cf. ATF 137 I 69 consid. 2.5.1, 129 I 170; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6, A-5384/2014 du 3 mars 2015 consid. 3.3; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELLIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 3^e éd., Berne 2013, p. 548 ss, n. 1173 ss ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève 2010, p. 196 s., n. 578 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n. marg. 667 ss).

Ce principe dispose en outre qu'une même autorité doit éviter, dans une même affaire ou à l'occasion d'affaires identiques, de se comporter de façon contradictoire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6, A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6, A-2632/2013 du 26 février 2014 consid. 2.8). En règle générale, l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait, en revanche, fonder une

situation de confiance en laquelle l'administré peut légitimement se fier (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6, A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 4.2.2). Il incombe à l'administré qui entend se plaindre avec succès de la violation d'une promesse d'établir la réalisation de toutes les conditions dont dépend le droit à la protection de la bonne foi (cf. ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, vol. I, 1984, p. 390).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la protection de la confiance est d'une étendue moindre en droit fiscal par rapport aux autres domaines du droit, vu l'importance que revêt le principe de la légalité en ce domaine. La bonne foi de l'assujetti n'est ainsi protégée que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies de manière claire et sans équivoque (cf. ATF 118 Ib 312 consid. 3b; JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse*, 2^e éd., Lausanne 1998, p. 132, ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System der schweizerischen Steuerrecht*, 7^e éd., Zurich et autres 2016, p. 33 et les références citées).

3.2.2 Il ressort en outre de l'art. 9 Cst. que les déclarations entre les autorités et les administrés doivent être interprétées selon le principe de la confiance, en recherchant comment une telle déclaration ou une attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_486/2014 du 25 février 2015 consid. 4.3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5384/2014 du 3 mars 2015 consid. 3.3.5). Selon le principe de la confiance, il y a lieu d'attribuer aux déclarations de volonté le sens qui – selon les circonstances – était ou aurait dû être connu par le destinataire au moment de la réception. Il faut donc interpréter la déclaration dans le sens que le destinataire devait raisonnablement lui donner, en tenant compte des circonstances du cas concret. Déterminer ce qu'une partie savait ou voulait réellement relève du fait (cf. ATF 135 III 410 consid. 3.2; arrêts du Tribunal fédéral 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4, 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 in RDAF 2014 II 78 consid. 8.1.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3075/2011 du 30 mai 2012 consid. 5.4).

3.2.3 En cas de contrôle sur place, ce dernier ne génère, en tant que tel, aucune base de confiance propre à entraîner l'application du principe de la bonne foi. Son résultat, quel qu'il soit, ne donne aucune garantie à l'assujetti pour le futur. En effet, il découle de l'essence même d'un contrôle périodique, tel que prévu par l'art. 62 aLTVA et, désormais, par l'art. 78 LTVA, que l'autorité fiscale a la possibilité de procéder chaque fois à une nouvelle appréciation de la situation et de corriger d'éventuelles erreurs

commises par le passé, respectivement de ne pas les répéter (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 7.6.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.4; décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [ci-après: CRC] du 2 septembre 2002 in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.21 consid. 6, du 17 juillet 2001 in JAAC 66.43 consid. 4c).

Le contraire ne vaut que si les contrôleurs établissent eux-mêmes des instructions, selon lesquelles l'assujetti doit procéder de telle ou telle façon relativement à l'imposition d'une prestation concrète (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_591/2015 du 5 février 2016 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3695/2012 du 30 juillet 2013 consid. 7.6.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 10.1.4; décision de la CRC du 17 juillet 2001 in JAAC 66.43 consid. 4c in fine; sur l'ensemble de la question, cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 106 n. marg. 360). On précisera finalement que la règle selon laquelle le résultat d'un contrôle sur place ne saurait lier l'AFC a été érigée aujourd'hui au rang de principe général, valant pour tous les domaines du droit fiscal (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_591/2015 du 5 février 2016 consid. 5.2).

3.3 Concernant les intérêts moratoires, il s'impose, au vu du litige en cause, d'en rappeler la nature (consid. 3.3.1 ci-après) et les dispositions qui leur sont applicables (consid. 3.3.2 ci-après).

3.3.1 En cas de retard dans le paiement, un intérêt moratoire est dû sans sommation préalable (art. 47 al. 2 aLTV). La disposition légale ne prévoit pas d'exception à la règle selon laquelle un intérêt moratoire est calculé si l'impôt n'est pas payé dans les 60 jours suivant l'expiration de la période de décompte. En particulier, l'intérêt moratoire ne revêt pas de caractère pénal et est dû indépendamment de toute faute du contribuable ("quelle que soit la raison du retard", selon le ch. 970 des Instructions TVA 2001; cf. également ch. 970 des Instructions TVA 2008; arrêts du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.2, 9C_772/2011 du 4 novembre 2011 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 3.5.1). Il est donc dû, en vertu du principe de l'auto-taxation, dès l'échéance du paiement de l'impôt et court sans avertissement ou sommation préalable de l'administration (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.1, 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 3.5.1).

L'aLTVA ne prévoit aucune possibilité de suspendre ou de reporter l'intérêt moratoire (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4385/2009 du 19 décembre 2011 consid. 3.5.1; JAAC 63.51 consid. 3c). Il ne prévoit pas non plus – contrairement à la nouvelle LTVA (voir l'art. 87 al. 2 LTVA) qui n'a pas, à cet égard, d'effet rétroactif – de cause en vertu de laquelle les intérêts moratoires ne seraient pas dus, malgré le non-paiement de la TVA à l'échéance du délai légal.

3.3.2 En vertu d'une compétence qui lui a été déléguée par le législateur (cf. art. 90 al. 3 let. b aLTVA et art. 108 LTVA), le Département fédéral des finances (DFF) a fixé le taux de l'intérêt moratoire à 5 % du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2009 (cf. art. 1 al. 1 et 3 de l'ordonnance du DFF du 20 juin 2000 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RO 2000 2146; en vigueur du 1^{er} janvier 2001 au 30 avril 2007] et l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du DFF du 4 avril 2007 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RO 2007 1801]) et à 4,5 % du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011 (cf. art. 1 al. 2 let. b de l'ordonnance du DFF du 11 décembre 2009 sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur [RS 641.207.1]).

4.

En l'espèce, il s'agit de décider, après une analyse circonstanciée, à quel taux doivent être imposés les coffrets litigieux "X" et "Y", étant admis qu'ils contiennent un livre (ou une partie livre) et un cédérom (ou une partie cédérom). Dans un premier temps, il sera examiné s'il s'agit d'un bien composite unique ou de deux biens indépendants, avec ou sans lien d'accessorité (consid. 4.1 ci-après). Dans une autre étape, il sera recherché, pour autant qu'il s'agisse d'un bien composite unique, quel élément – livre ou cédérom – constitue le cœur ou le noyau essentiel du bien en question et il sera donc dit à quel taux le coffret doit être imposé (consid. 4.2 ci-après). Enfin, et pour autant qu'ils soient pertinents, il sera discuté des arguments non examinés auparavant (consid. 4.3 ci-après). Les griefs relatifs au principe de la bonne foi et à la créance d'intérêts moratoires seront, quant à eux, abordés séparément (consid. 5 et 6 ci-après).

4.1 Une approche par appréciation économique, qui est la règle en la matière, révèle en l'occurrence que le cédérom et le livre du coffret – pour "Y" comme pour "X" – sont étroitement liés. Le cédérom est mécaniquement fixé, par le biais d'un moule (ou plaque) thermoformé, dans ce que l'on appelle la "deuxième de couverture" et il ne peut en être détaché que par une intervention manuelle de l'utilisateur du coffret. Le

consommateur ne discerne ainsi qu'un seul objet et il ne peut acheter l'un sans l'autre, ni ne peut s'apercevoir, à sa seule vue, qu'il existe deux biens séparés. S'il est vrai qu'en soi, il s'agit de deux choses distinctes, elles sont présentées au consommateur comme un objet unique et indissociable. En effet, contrairement à ce que prétendent la recourante – et l'AFC dans une période antérieure –, le cédérom ne pourrait pas être acquis, en l'état, pour lui-même. Détaché de son écrin plastique thermoformé, il ne peut être mis en vente tel quel, puisque, notamment, il lui manque un emballage apte à l'insérer dans le circuit économique. Ce seul fait concret, "temporel" au sens de la jurisprudence – et non théorique – conduit à l'admission d'un bien composite unique. Les deux éléments de nature différente sont caractérisés par un lien économique intrinsèque ou physique permanent et l'unité de fait, nécessaire pour l'admission d'un bien composite, est réalisée de manière indiscutable.

Au surplus, une approche de droit civil, qui a valeur d'indice selon le Tribunal de céans et à laquelle il est possible d'avoir recours selon le Tribunal fédéral en matière d'unité de la prestation, aboutit au même résultat. Le contrat de vente, la contre-prestation, la facture/quittance ne portent manifestement que sur un seul bien. La volonté reconnaissable des parties – ou objectivée si nécessaire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_711/2014 du 20 février 2015 consid. 3.4.5) – révèle clairement qu'à aucun moment une acquisition dissociée de la partie livre et de la partie cédérom n'est envisagée. Les conditions de l'art. 36 al. 4 1^{re} phrase aLTVA sont clairement réunies.

Il s'ensuit que l'on ne se trouve pas en présence de deux prestations indépendantes. L'examen d'un éventuel lien d'accessorité par rapport à une prestation indépendante principale doit donc être écarté et, dans le même sens, une prétendue application de la pratique dite des 70 % – en présence de deux prestations combinées indépendantes sans lien d'accessorité – s'avère dénuée de pertinence et sans objet. Eu égard au résultat de l'analyse et aux conséquences logiques qui lui sont attachées, il s'impose d'appliquer à la présente cause les règles générales en matière de bien composite. Le Tribunal de céans s'efforcera donc ci-après de déceler l'élément essentiel du coffret, afin de lui appliquer le taux correspondant.

4.2

4.2.1 Il est vrai que sur un plan purement quantitatif, la part prépondérante penche a priori clairement du côté du livre, même si la querelle entre prix de revient et prix de vente respectif doit certainement être tranchée en

faveur du prix de vente, compte tenu de la définition technique de la contre-prestation (cf. art. 33 al. 2 aLTV; réponse de l'AFC, p. 2 ch. 2 let. c). Cependant, avec raison, l'AFC renonce au débat dans sa réponse (cf. p. 2 ch. 2 in initio, voir cependant ch. 2 let. c), comme dans sa duplique (cf. p. 1). En effet, au stade du présent litige, en présence d'un bien composite unique, la référence aux prix n'est plus décisive, ni même applicable. Contrairement à ce qui se passe pour deux biens indépendants combinés, seule une approche globale centrée sur le groupe de consommateurs intéressés s'avère déterminante et, en principe, dans ce cadre-là, les valeurs quantitatives n'ont que très peu d'importance. S'agissant d'un bien qualifié de composite unique, la répartition apparaît forcément aléatoire et il apparaît justifié de prétendre qu'en l'occurrence, il n'est pas possible pour le consommateur-acheteur du coffret de deviner la part onéreuse afférente au cédérom et au livre (cf. décision sur réclamation, p. 10 ch. 3.3. in fine), de sorte que dite appréciation quantitative revêt en l'état une importance très réduite, voire nulle (cf. consid. 3.1.3 ci-avant).

4.2.2 Sur un plan plus global et qualitatif, il faut remarquer que le cédérom en question ne contient pas une série limitée de chansons, qui ne servirait qu'à titre d'exemples ou d'illustration sonore, ni ne contient que leur version orchestrale, destinée à leur seul accompagnement, hypothèses qui, le cas échéant, pourraient reléguer le cédérom à l'arrière-plan. Au contraire, dans le cas présent, il contient à chaque fois *toutes* les chansons *complètes* de la partie "livre" et cet élément, à lui seul, fait basculer l'appréciation. Par ce fait même, les textes lui sont ainsi clairement subordonnés, de même que les portées de notes et les dessins, tout orientés qu'ils sont vers la composante chorale et musicale de l'objet mis en vente. Cette vision est manifestement corroborée ci-après par une analyse centrée sur le consommateur, la perspective de l'acheteur (l'adulte), comme celle du destinataire (l'enfant) étant ici très éclairante (cf. décision de la CRC 2002-034 du 25 avril 2003 consid. 3c/bb).

4.2.3 S'agissant de biens destinés directement à des enfants, il tombe sous le sens que l'adulte qui désire acquérir le coffret est essentiellement attiré par le cédérom et que ce sont les éléments musical et sonore qui le convainquent à l'achat. Sans le cédérom, le coffret perd manifestement de son intérêt et peine à supporter la comparaison avec d'autres livres de dessins, d'images et textes existant sur le marché. On peut même dire clairement qu'aucun adulte n'offrirait le coffret sans le cédérom, alors même qu'un dessin de plus ou de moins ne changerait sans doute pas sa décision. Preuve en est qu'à l'examen, il se révèle que certains dessins

illustrant l'édition 1996 des coffrets "Y" ne figurent plus dans l'édition 2004 (cf. pour exemple les éditions 1996 et 2004 du coffret "Y 6"). L'acheteur acquiert donc le coffret parce qu'il contient un cédérom et, s'il hésite, son choix alterne entre plusieurs coffrets avec cédérom. Sans ce dernier, le bien en question devient pour l'adulte un simple recueil – imagé – de chansons écrites et son acquisition pour un enfant perd singulièrement de son sens, d'autant qu'il s'agit de mélodies originales, ne faisant pas partie d'un quelconque patrimoine et ne pouvant qu'être difficilement chantées à l'aide des seules portées musicales à disposition.

Le résultat d'une analyse centrée sur la vision de l'enfant et la seule (ou simple) expérience de la vie s'inscrit à l'avenant. Celle-ci enseigne que l'enfant est avant tout attiré par l'aspect musical et sonore du coffret. Sans la possibilité d'écoute du cédérom, le livret perd immédiatement de son charme et en cas de perte du cédérom, le coffret exerce sur lui une séduction ou une fascination immédiatement réduites. Certes, la partie "livre" a une fonction de cadrage, puisque l'enfant bénéficie d'un soutien visuel indiscutable et complémentaire à l'écoute. Il n'en demeure pas moins que dite écoute du cédérom lui apparaît primordiale. Sans lui, le texte et les notes perdent de leur magie ou de leur fonction et les dessins, en nombre limité, supportent difficilement la comparaison avec d'autres livres. On peut aller jusqu'à dire qu'en l'occurrence, l'enfant ne regarderait pas les images sans l'écoute du cédérom. Seul, il peut écouter le cédérom, alors que sans ce dernier, compte tenu des âges en cause, il aura tendance à s'écarter du livret, plus intéressé par d'autres livres ou objets de son univers. Le cédérom constitue bel et bien le noyau essentiel du bien, au sens du droit de la TVA, qu'il s'agisse du coffret "Y" ou "X".

4.2.4 Le caractère prépondérant du cédérom est encore souligné par la présentation de l'objet mis en vente. Dans l'introduction, on y parle d'entrée de "beaux voyages par la musique", donc d'écoute, sans qu'interviennent, sur toute la page, les notions de textes ou de partitions. Ces dernières figurent d'ailleurs à la fin et non pas à la suite de chaque chanson, ce qui montre bien leur caractère complémentaire et non primordial. S'agissant des dessins, ils sont clairement orientés vers les chansons et quant aux textes, ils ne forment pas, à l'inverse d'un conte par exemple, une histoire propre qui inciterait à une lecture indépendamment du cédérom. Il en va de même pour les notes. On ne saurait soutenir, en forçant le trait de manière erronée, qu'elles constituent un recueil de partitions indépendantes, destinées à l'attention d'adultes aptes à les déchiffrer.

Certes, il s'agit bien artistiquement d'un tout – notamment musiques et textes –, mais faut-il le rappeler, seul ici compte une approche économique, avec l'obligation pour le Tribunal de rechercher et de dire quelle est le noyau du bien en question, la limite fût-elle difficile à cerner. Il est d'ailleurs hautement significatif de relever, à titre de remarque finale, que l'objet est vendu avec la seule indication "CD audio", figurant au dos du coffret, indice patent confirmant l'aspect essentiel du cédérom, le vendeur lui-même mettant l'accent sur cet aspect. On ne saurait donc prétendre que l'AFC a violé le droit fédéral en parvenant à une telle conclusion, certes en fin de procédure contentieuse, volte-face qui sera examinée sous l'angle du principe de la bonne foi et des frais de procédure.

4.3 Pour autant qu'ils soient pertinents, les autres arguments de la recourante ne sont pas en mesure d'infirmier la conclusion à laquelle parvient le Tribunal de céans.

Certes, il est d'abord vrai que l'on ne saurait considérer comme déterminant, ni même recevable, l'avis de la Conférence intercantonale de l'instruction publique de la Suisse romande et du Tessin (cf. pièce n° 8 de l'AFC), auquel se réfère l'AFC. A l'évidence, il ne s'agit que d'une "aide au travail", sans "valeur de jugement" (cf. avis, p. 1), qui vaut, au mieux, comme expertise d'un tiers, sans valeur indépendante et n'est recevable que comme allégué (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_802/2011 du 22 mars 2012 consid. 4.1). L'AFC eût-elle requis une telle expertise dans les formes, il eût fallu en rejeter le résultat, car elle se révèle impropre à apprécier les faits dans l'optique jurisprudentielle d'un consommateur normal (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5078/2012 du 15 janvier 2014 consid. 10.4.2.3.2). En effet, l'avis exprimé est celui d'une commission spécialisée dans l'enseignement et établi à l'adresse des enseignants.

Cela étant, il est piquant de constater que l'argument avancé par la recourante, consistant à écarter l'avis de ladite Conférence intercantonale, se retourne contre elle-même. Il serait tentant, en effet, de partir du document incriminé, en soutenant que les coffrets sont destinés et vendus à des enseignant(e)s, opinion que la recourante avait d'ailleurs soutenue elle-même dans son courriel du 12 mai 2010 (cf. dossier de l'AFC, pièce n° 8 in initio). De la sorte, ces derniers étant habiles à déchiffrer les notes musicales, le coffret pourrait en soi trouver une utilisation indépendante, sans cédérom, en tant qu'appui à l'enseignement du chant auquel serait voué le coffret. On ne saurait agréer pareille opinion, dès lors que le consommateur visé est un consommateur certes adulte, mais non

forcément rompu aux finesses d'une portée musicale. La recourante n'ayant justement pas recours à pareil argument, erroné pour le surplus, on ne saurait l'examiner plus avant.

C'est également à tort que la recourante allègue que les coffrets sont uniquement vendus en librairie. Même si cela était vérifié, la TVA n'est pas perçue en tenant compte du lieu de la prestation effectuée. Elle est régie par les notions de prestations, de contre-prestation, de fournisseur et d'acquéreur. Mis à part la problématique de la souveraineté fiscale, le lieu, plus exactement l'endroit de la vente sur territoire indigène, ne joue aucun rôle sur la nature de la prestation imposable. D'ailleurs, il n'est pas exclu que ledit coffret puisse être vendu dans une grande surface commerciale, comme il est tout à fait plausible qu'une librairie puisse offrir des objets à taux normal, ce qui montre bien l'inanité de l'argument fondé sur l'endroit de la vente. En fait, il faut ici rappeler que la TVA suisse est dominée par le principe de l'unité de l'entreprise, qui postule la réunion de toutes les branches d'activité de l'assujetti (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_321/2015 du 22 décembre 2015 consid. 4.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-886/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2.10). Ce qui vaut pour les secteurs d'activité vaut bien évidemment, a fortiori, pour les biens différents mis en vente au sein de l'entreprise. En réalité, comme tout contribuable, il revenait à la recourante de s'enquérir – correctement et en temps opportun (cf. consid. 5 ci-après) – du taux applicable aux biens mis en vente et de l'appliquer.

Enfin, rien ne saurait être tiré du succès ou de l'échec commercial de la vente d'un produit similaire antérieur par l'assujettie. Il faut rappeler que la TVA est due sur le seul chiffre d'affaires, peu importe qu'il y ait perte ou bénéfice, dans l'intention comme dans la réalité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_781/2014 du 19 avril 2015 = ATF 141 II 199 consid. 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5017/2013 du 15 juillet 2014 consid. 2.6.2.1). L'histoire interne à l'entreprise du produit en cause est bien évidemment hors de propos, compte tenu des règles jurisprudentielles applicables et, même si cela était le cas, la recourante ne pourrait rien en tirer. Cette dernière ne semble pas contester que la première version des coffrets était un vrai cédérom. Les simples ajouts ultérieurs (textes, dessins, portées, aspect, plaque thermoformée) ne tendaient pas à produire un bien complètement différent. A eux seuls, ils ne modifient pas, à l'évidence et comme on l'a vu, le caractère prépondérant du bien mis en vente.

Il s'ensuit que le caractère essentiel des biens composites intitulés "X" et "Y" est le cédérom, la différence des deux coffrets à raison de l'âge visé ne requérant pas une analyse différenciée. Le cédérom étant soumis au taux normal – et ce point n'étant pas contesté –, ils doivent donc être imposés au taux de cette partie, soit au taux normal. Sur le fond, le recours doit être rejeté.

5.

L'examen de la prétendue violation du principe de la bonne foi appelle les considérations suivantes.

5.1 Les faits étant d'abord considérés isolément, il sied de se fonder en premier lieu sur la première demande de la recourante, datant du 3 février 2009. Celle-ci expose qu'elle va bientôt éditer un "ouvrage qui comprend un support papier et un CD", avec une partition du prix de vente à raison de "1/3 CD et 2/3 support papier". Il est vrai que la référence à cette demande est, sous l'angle du principe de la bonne foi, sujette à caution, puisque la recourante prétend qu'elle concerne un autre produit (cf. recours, p. 5 let. C). Mais surtout, elle intervient *après* les périodes contrôlées. Il suffit donc de constater que pour la créance litigieuse, la recourante ne peut faire état d'aucune promesse de la part de l'AFC.

Certes, cette dernière a bel et bien effectué un contrôle sur place antérieur, mais c'est à tort que la recourante s'en prévaut largement. D'une part, un précédent contrôle ne constitue pas une base de confiance et cette règle, quasi-générale pour tout le droit fiscal, ne saurait être ignorée en l'occurrence. Le rapport de révision du précédent contrôle, effectué par M. C._____, inspecteur de l'AFC, ne peut donc jouer aucun rôle en faveur de la recourante et cette dernière ne peut en tirer aucun droit, qu'il ait été détruit ou non (cf. réponse de l'AFC, p. 3 s.; dossier de l'AFC, pièce n° 18-20). En outre, s'il est vrai que les conditions du principe de la bonne foi doivent être analysées en tout état de cause, la lettre finale du 18 mars 2010, signée par M. D._____, n'est pas suffisamment concrète pour créer une base de confiance légitime et, encore une fois, elle intervient après les périodes en cause. On trouve bien dans le dossier de l'AFC une lettre du 26 mai 1999, mais elle ne fait aucune référence au principe de l'unité de la prestation, ni à des éléments suffisamment précis au sens de la jurisprudence.

Enfin, il faut constater que les Instructions 2001 et 2008 sur la TVA étaient suffisamment précises pour attirer l'attention du contribuable (cf. respectivement ch. 359 ss et 361 ss). Elles font clairement l'exposé des

prestations uniques composites et on ne saurait dire qu'elles sont trop complexes. D'une part, ces derniers chiffres n'ont pas le caractère concret pour constituer une promesse au sens de la jurisprudence, mais, par ailleurs, sur le plan juridique, ils lient le contribuable et il était censé les connaître (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_831/2013 du 26 février 2014 consid. 6.2.). Le cas échéant, il lui revenait de faire appel à un spécialiste (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7110/2014 du 23 mars 2015 consid. 3.4.), l'ignorance du droit n'étant pas protégée en droit administratif (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1882/2013 du 10 février 2014 consid. 2.2). En cas de doute, la recourante devait donc se renseigner auprès de l'AFC en produisant l'objet à apprécier au moment opportun et, en cas de certitude subjective, la recourante a d'entrée de cause procédé à une propre appréciation juridique des faits, dont elle a pris le risque de l'incorrection.

5.2 Sur un plan global, il faut concéder que les diverses positions de l'AFC laissent quelque peu songeur. La distinction tripartite susnommée entre opération composite unique, opérations indépendantes avec lien d'accessorité et opérations indépendantes sans lien d'accessorité est techniquement claire, puisqu'elle repose, on l'a vu, sur une jurisprudence aussi pérenne que solide. Au surplus, elle est reproduite de manière correcte dans les Instructions 2001 et 2008 sur la TVA.

Or, en l'occurrence, les tergiversations de l'autorité fiscale n'ont pas manqué. Dans un premier temps, elle s'est fixée uniquement sur la distinction entre opérations indépendantes avec lien d'accessorité et opérations indépendantes sans lien d'accessorité, avec application de la pratique 30/70 (cf. courrier électronique du 17 février 2009, pièce n° 2 de l'AFC), sans évoquer explicitement la possibilité d'une prestation composite unique (CD et livre intégrés). Il en va de même dans la lettre de l'inspecteur du 18 mars 2010 (pièce n° 5 de l'AFC). A l'inverse, lors du résultat du contrôle (pièce n° 7 de l'AFC), l'inspecteur estime que l'on se trouve dans un cas de prestation accessoire à principal, niant désormais une indépendance sans accessorité des opérations (cf. ch. 1 du justificatif). Dans la lettre du 27 mai 2010 par contre (pièce n° 9 de l'AFC; cf. également courrier électronique du 15 juin 2010, pièce n° 11 de l'AFC), l'autorité fiscale requiert à nouveau de l'assujetti des chiffres plus exacts, laissant accroire qu'il y a (de nouveau) des opérations indépendantes sans lien d'accessorité, opinion réitérée dans sa lettre du 2 juillet 2010 (pièce n° 13 de l'AFC). Enfin, dans sa décision sur réclamation, plus complète sur le plan de l'exposé juridique, l'AFC considère pour la première fois que l'on se trouve en présence d'une prestation composite unique, avec

prédominance du cédérom et application du taux normal (ch. 3.5. in fine de la décision sur réclamation, pièce n° 16 de l'AFC), position confirmée dans sa réponse du 4 août 2015 (ch. 2 in initio).

S'ensuit-il que l'on puisse parler d'un comportement contradictoire de l'AFC au sens de la jurisprudence? Il s'en faut de beaucoup. D'une part, la recourante a exposé les faits de manière lacunaire, car il était alors impossible pour l'AFC de décider, sur la seule base d'une telle déclaration, si l'on se trouvait en présence d'une opération composite unique ou de deux opérations indépendantes avec ou sans lien d'accessorité. La réponse de l'AFC n'est certes pas exhaustive – omettant l'hypothèse d'une opération composite unique –, mais elle a été donnée sur la base d'une présentation incomplète de la recourante. Lors de la première demande, il n'existe donc pas de base de confiance suffisante susceptible d'engager le principe de la bonne foi, d'autant plus qu'une réserve et un renvoi pertinent aux Instructions 2008 sur la TVA figurent clairement dans le courrier électronique de l'AFC du 17 février 2009. Il faut donc redire ici que l'erreur de départ a été commise par la recourante elle-même, en présentant un état de fait déficient, et elle doit en supporter les conséquences, eu égard aux exigences du principe de l'auto-taxation.

En tout état de cause, et surtout, les amendements de l'appréciation juridique de l'AFC sont intervenus, là aussi, *après* le contrôle fiscal et, dans le cadre du présent litige, l'assujettie n'a pris, sur la base de ces divergences, aucune mesure préjudiciable par rapport à la créance incriminée. En fait, l'AFC n'a procédé qu'à des substitutions de motifs, ce qui est parfaitement son droit, même entre décision et décision sur réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3579/2008 du 17 juillet 2010 consid. 4.3.9, A-1606/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). Enfin, par abondance de motivation, on rappellera que la préséance du principe de la légalité et la sévérité de la jurisprudence en matière fiscale relative au principe de la bonne foi a été confirmée récemment par la Haute Cour (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_334/2014 du 9 juillet 2015 consid. 2.5.3.). Elle l'a maintenue en connaissance de cause, malgré les critiques formulées par la doctrine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_334/2014 du 9 juillet 2015 consid. 2.5.3. in fine) et même si celles-là ont plutôt tendance à redoubler (pour exemple, cf. STEFAN OESTERHELT, *Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2011]*, in *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht [SZW] 2012 n° 1 p. 37 s.*).

Il s'ensuit que le grief de violation du principe de la bonne foi doit être rejeté.

6.

S'agissant des intérêts moratoires, il faut d'abord constater que leur légalité ne fait pas problème. La délégation législative est correcte et le DFF n'a pas jugé bon de modifier l'ordonnance applicable. En fait, conformément à la pratique, il suffit que l'autorité attire l'attention de l'administré sur sa faculté de payer sous réserve.

En l'occurrence, par deux fois, l'AFC a signifié à la recourante qu'elle pouvait s'épargner l'acquittement d'intérêts moratoires, la première fois lors du résultat du contrôle, en date du 18 mars 2010 (cf. pièce n° 7 de l'AFC), la seconde fois dans sa lettre du 20 juillet 2010 (cf. pièce n° 15 de l'AFC). Certes, non sans pertinence, la recourante allègue qu'on ne peut plus soutenir aujourd'hui que l'intérêt moratoire contrebalance l'avantage résultant pour l'assujetti des sommes dues au fisc qu'il a conservées et payées en retard (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.1, 2A.709/2005 du 28 août 2006 consid. 1; ATF 129 V 345 consid. 4.2.1). Cela dit, il s'agit de répondre que, sans égard à l'utilisation et au dommage effectif, c'est de manière forfaitaire que l'intérêt moratoire équilibre la perte d'intérêts du créancier et le gain d'intérêts du débiteur (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_232/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.2). Enfin, rappelons qu'un tel argument, fondé sur la faiblesse actuelle des taux d'intérêt, a déjà été présenté devant la Haute Cour et qu'il a été rejeté, l'application analogique de l'art. 104 al. 1 du Code des obligations du 30 mars (CO, RS 220) en droit administratif (et du taux de 5 %) ne pouvant pas, selon elle, être remise en cause (cf. ATF 139 V 297 consid. 3.3.3). Le grief doit être écarté.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, après une réduction – qui s'impose au vu des circonstances évoquées au considérant 5.2 –, par Fr. 1'500.-, 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, le solde lui étant restitué dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte bancaire ou postal sur lequel ce montant pourra lui être versé. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement 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, pour autant que recevable, est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 1'500.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais de Fr. 2'000.- déjà versée par la recourante et le solde de Fr. 500.- (cinq cents francs) lui sera remboursé après entrée en force du présent jugement.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; acte judiciaire).

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

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). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit 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 :