N° 363037
Société Agranix

N° 364477
Société Ancleberg

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 27 juin 2014
Lecture du 16 juillet 2014

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

Les faits à l'origine de ces deux affaires sont très éloignés mais elles posent toutes les deux des questions de frontière entre application du taux normal et application du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée. Il nous a paru utile de les rapprocher.

Le litige opposant la société Agranix à l'administration fiscale porte sur le taux applicable à la vente de produits destinés à être administrés à certains animaux domestiques – principalement des chevaux. L'administration a refusé d'y voir des « aliments » au sens du 4^o de l'article 278 bis du code général des impôts.

Le litige opposant la société Ancleberg à l'administration fiscale porte sur le taux applicable à la vente d'agendas édités chaque année par cette société sous le titre « L'Agenda chrétien ». L'administration a refusé d'y voir des « livres » au sens des dispositions du 6^o de l'article 278 bis du CGI.

Dans ces deux affaires, les cours administratives d'appel ont donné tort aux sociétés contribuables qui se pourvoient en cassation.

1. Dans l'affaire concernant la société Agranix, vous devez annuler l'arrêt attaqué – et c'est seulement en réglant l'affaire au fond que vous trancherez les questions de qualification qui font son intérêt.

1.1. La cassation ne fait aucun doute. Les dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, qui sont la codification de votre jurisprudence, prévoient l'obligation pour l'administration de communiquer au contribuable sur sa demande, avant la mise en recouvrement des impositions, les documents obtenus de tiers qui ont été utilisés, le cas échéant, pour établir ces impositions. Répondant à un moyen tiré de la méconnaissance de ces dispositions, la cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que les avis de la direction départementale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes et de la direction départementale des services vétérinaires sur la nature des produits litigieux n'avaient pas été utilisés par l'administration fiscale pour fonder les rappels de TVA contestés mais

seulement pour les conforter. Elle en a déduit que l'administration fiscale n'était pas tenue de les communiquer. La cour, ce faisant, a méconnu frontalement votre jurisprudence, qui refuse de distinguer selon que les documents serviraient « principalement » ou « accessoirement » de fondement aux impositions (CE 6 octobre 2008, Min. c/ M. E..., n° 299768, aux tables du Recueil et à la RJF 12/2008 n° 1364 et CE 7 novembre 2008, M. M..., n° 300662, aux tables du Recueil et à la RJF 1/2009 n° 55). Vous accueillerez le moyen d'erreur de droit soulevé sur ce point par le pourvoi.

1.2. Après cassation vous serez saisi de l'appel de la société contre le jugement du tribunal administratif de Bordeaux, qui n'avait que partiellement fait droit à sa demande en décharge.

1.2.1. Vous écarterez le moyen tiré de la méconnaissance de l'article L. 76 B du LPF : les documents utiles en la possession de l'administration, à savoir les avis de la DDCCRF et de la DDSV, ont été communiqués à la société en annexe à la réponse faite par l'administration aux observations du contribuable sur la proposition de rectification – le reste n'est qu'arguties.

1.2.2. Sur le fond, le litige pose la question de savoir ce qui peut être regardé comme un « aliment » utilisé pour la nourriture du bétail ou des animaux de basse-cour, au sens des dispositions du 4° de l'article 278 bis du CGI.

Ces dispositions qui définissent le champ des produits bénéficiant du taux réduit doivent bien sûr recevoir une interprétation stricte puisqu'il s'agit de dispositions dérogatoires au taux normal qui, comme son nom l'indique, est le taux de droit commun (voyez CE 21 octobre 2013, M. A..., n° 358183, aux tables du Recueil, RJF 1/2014 n° 18). Pour leur application, vous avez déjà jugé que de simples compléments alimentaires doivent être regardés comme des aliments pour animaux, à l'inverse des médicaments vétérinaires qui tombent sous le coup du taux normal (CE 21 décembre 1979, Min. c/ société Guyomarc'h Baigts, n° 16959, au Recueil et à la RJF 2/1980 n° 103 ; CE 21 mars 2008, société Wyjolah, n° 292721, aux tables du Recueil et à la RJF 6/2008 n° 659). Votre jurisprudence peut se résumer très simplement : parmi l'ensemble des produits destinés à être ingérés par les animaux, il y a d'un côté les médicaments, de l'autre les aliments. Si l'un de ces produits ne peut être qualifié de médicament, il s'agit d'un aliment. Et pour déterminer s'il s'agit d'un médicament, vous vous référez tout à fait expressément aux textes du code de la santé publique définissant le médicament vétérinaire (voyez la décision *Société Wyjolah* précitée).

Cette démarche, qui revient à utiliser une définition issue d'un autre corps de législation pour l'application d'un texte proprement fiscal, n'a que les apparences de l'originalité. Votre jurisprudence fiscale est en effet tout entière guidée par l'idée que les termes employés par la loi fiscale sont réputés avoir le sens commun ou, lorsqu'ils renvoient à des notions venant d'autres branches du droit, le sens que leur donne les textes dont ils sont issus, tel que précisé, le cas échéant, par la jurisprudence du juge compétent. Vous ne vous éloignez de cette ligne que lorsque l'objet particulier du texte fiscal l'impose ou lorsqu'il pose lui-même une définition particulière – la fameuse « autonomie du droit fiscal » n'est pas plus que cela.

La définition du médicament vétérinaire donnée par l'article L. 5141-1 du code de la santé publique renvoie à la définition générale du médicament qui figure à son article

L. 5111-1. Il s'agit, vous le savez, d'une définition large qui comporte deux branches distinctes : un produit doit être regardé comme un médicament s'il est présenté comme possédant des propriétés curatives ou préventives à l'égard des maladies (c'est la définition du médicament « par présentation ») ; il en va de même s'il peut être administré en vue d'établir un diagnostic médical ou de restaurer, corriger ou modifier les fonctions organiques (c'est la définition du médicament « par fonction »). Le juge judiciaire a donné une interprétation très ouverte de ce texte, particulièrement de la définition du médicament par présentation. Il en résulte que tout produit présenté comme composé de substances administrées en vue de remédier à des dérèglements physiologiques en permettant le rétablissement des fonctions normales de l'organisme doit être regardé comme un médicament (cf. par exemple Cass. crim. 13 avril 1976, n° 74-93.042, Bull. crim. n° 118 ; voir aussi Cass. crim. 19 mai 2009, n° 08-83.747, Bull. crim. n° 99, qui précise que lorsqu'un produit est susceptible de répondre à la fois à la définition du médicament et à celle de complément alimentaire, il est, en cas de doute, considéré comme un médicament).

Vous-mêmes ne vous écartez pas de cette définition particulièrement large (voyez, en contentieux administratif général, CE 11 juin 2003, M. F... et société « Laboratoire Fénieux Pharm », n° 247736, aux tables du Recueil ; et en contentieux fiscal, là encore pour l'application du taux réduit de TVA, CE 29 août 2008, Société des laboratoires Iprad, n° 295806, aux tables du Recueil et à la RJF 12/2008 n° 1313). Observons que, s'agissant du sujet qui nous intéresse aujourd'hui, c'est-à-dire la distinction entre aliment et médicament pour la détermination du taux de TVA, cette définition large du médicament est parfaitement en harmonie avec l'objet du texte fiscal qu'il faut appliquer : l'attractivité de la notion de médicament, qui fait échapper certains produits destinés à être ingérés à la qualification d'aliment, répond très exactement à la nécessité d'une interprétation stricte du texte définissant le champ du taux dérogatoire¹.

Venons-en aux données de l'espèce.

Les produits fabriqués par la société Agranix sont situés aux confins des définitions respectives de l'aliment et du médicament, dans cette vaste nébuleuse composée des « compléments alimentaires », « aliments supplémentés », « compléments nutritionnels » et autres « nutricaments »... Observons qu'un décret du 28 novembre 1973², pris pour l'application de la vénérable loi du 1^{er} août 1905 sur la répression des fraudes, donne une définition des « aliments complémentaires pour animaux ». Mais si vous nous avez suivi vous aurez compris que cette définition, au fond, importe peu : il est constant que les produits litigieux sont destinés à être ingérés par les animaux ; dès lors, la seule question pertinente est celle de savoir s'ils peuvent être regardés comme des médicaments ; dans la négative, il faut considérer que ce sont des aliments bénéficiant du taux réduit.

Dans le dernier état des écritures des parties, le débat porte exclusivement sur la question de savoir si les produits restant en litige peuvent être regardés comme des médicaments par présentation – c'est sur ce seul terrain que l'administration défend

¹ Cette observation vaut aussi pour les médicaments humains, en principe soumis au taux normal – seuls ceux remplissant certaines conditions bénéficient d'un taux réduit (cf. art. 278 quater et 281 octies du CGI ; cf. aussi CE 4 novembre 1992, Solabco, n° 79915, inédite au Recueil, à la RJF 1/1993 n° 38).

² Décret n° 73-1101 du 28 novembre 1973, modifié, portant application de la loi du 1^{er} août 1905 sur la répression des fraudes dans la vente des marchandises et des falsifications des denrées alimentaires, en ce qui concerne les additifs destinés à l'alimentation des animaux.

l'exclusion du bénéfice du taux réduit. Pour déterminer s'il se trouve en présence d'un médicament par présentation, le juge judiciaire procède par application d'un faisceau d'indices, en se plaçant du point de vue du consommateur moyennement averti (voir notamment Cass. ass. plén. 6 mars 1992, Chambre syndicale des pharmaciens du Maine-et-Loire, n° 89-13.260, Bull. AP n° 102 – arrêt rendu à propos de la qualification de la vitamine C). L'apparence du produit et son conditionnement jouent évidemment un rôle : une présentation sous forme, par exemple, de comprimé, de gélule ou de sirop suggère un effet thérapeutique. Les mentions figurant sur l'emballage ou, le cas échéant, la notice d'utilisation du produit sont également importantes en ce qu'elles peuvent décrire les vertus qui lui sont prêtées et comporter un mode d'emploi plus ou moins détaillé. A cet égard, la présence d'une posologie précise, éventuellement assortie de précautions d'utilisation (effets indésirables, contre-indications...), tendra à faire regarder le produit comme un médicament.

Avant d'examiner les différents produits qui restent en litige, vous écarterez une argumentation générale de la société par laquelle celle-ci fait valoir qu'elle n'a fait que fabriquer ces produits en se conformant aux prescriptions de ses clients ou donneurs d'ordre, notamment en ce qui concerne leur conditionnement, leur emballage et les indications relatives à leur utilisation. Cette argumentation est inopérante : la législation relative à la TVA est strictement objective et pour déterminer le taux de TVA applicable, il n'y a lieu que de s'attacher aux caractéristiques des marchandises ou des prestations de services soumises à la taxe.

Pour la plupart des produits en litige, nous n'avons guère de doute qu'il faut confirmer la qualification de médicament retenue par l'administration. La plupart des produits en cause comportent en effet sur leur emballage des allégations thérapeutiques suffisamment claires pour les faire regarder comme des médicaments par présentation : c'est le cas pour les produits Bionutron Yearling (également dénommé Bionutron croissance), Bionutron Sénior, Bionutron Sport, GP MSE 1, Osbo Cheval, Equinium Life³, Ekygard, Balsamic TC, Naviculine, Flair, Ekyflex, Ekyrenal, Nurtene, CMG 20, Bioferon, Hoof Biotine et Vitamue.

Le produit dénommé Red Cell nous a fait un peu plus hésiter : d'une part, il est simplement présenté comme « destiné à améliorer la résistance du cheval athlète », sans référence à une maladie ou une déficience physiologique particulière ; mais d'autre part, il est indiqué qu'il « contient tous les éléments nécessaires à la synthèse des globules rouges », ce qui suggère sa capacité à rétablir une fonction physiologique éventuellement défaillante ; il est en outre accompagné d'un mode d'emploi relativement précis qui se rapproche d'une posologie (de 30 mL à 60 mL par jour selon que l'animal est « en entretien » ou en entraînement et compétition) ; il est enfin qualifié sur son emballage de « nutriment », néologisme dont le suffixe flirte sans s'en cacher avec l'appellation de médicament. Pour ce produit aussi, nous croyons que le faisceau d'indices que l'on peut rassembler conduit à la qualification de médicament.

En revanche, les produits Bionutron Racing (ou Bionutron course), Bionutron Stud (ou Bionutron élevage), GP MSE 2, Vetidral, Biophyt Flex, Equinium Flex⁴ et Biopan ne contiennent aucune référence à une maladie ou à une déficience physiologique qu'ils pourraient contribuer à guérir ou prévenir. Si leur mode d'emploi est souvent assez précis, ils

³ Il s'agit, d'après la société, du même produit que le précédent, commercialisé sous un autre nom.

⁴ Il semble s'agir là aussi du même produit que le précédent, commercialisé sous un autre nom.

nous semblent se présenter comme de simples compléments nutritionnels et pas comme des médicaments. Si vous nous suivez vous prononcerez la décharge des rappels de TVA découlant de la soumission de ces produits au taux normal.

*

Nous en venons à la seconde affaire appelée.

2. La société Ancleberg soulève plusieurs moyens à l'encontre de l'arrêt attaqué, qui a été codé C+ et publié à la RJF⁵. Tous ces moyens ont trait à la qualification des agendas litigieux au regard de la notion de « livre », soit sur le terrain de la loi, soit sur celui de son interprétation administrative.

2.1. Commençons par examiner ce que la cour a jugé sur le terrain de la loi fiscale.

2.1.1. A partir des spécimens versés à son dossier, la cour a décrit les produits litigieux de la manière suivante : elle a jugé que ces ouvrages ont principalement pour objet de remplir une fonction d'agenda et que s'ils comportent des citations, des photographies, des biographies et des extraits de la Bible, cet apport intellectuel demeure toutefois accessoire par rapport à la fonction d'agenda des ouvrages.

Ecartons immédiatement un moyen dirigé contre cette dernière appréciation de fait.

La société reproche à la cour d'avoir jugé que les produits litigieux remplissent « principalement » la fonction d'agenda, alors que, selon elle, leur apport intellectuel et spirituel était premier et non accessoire. La critique est présentée sous l'angle de la dénaturation, à raison : car si vous contrôlez en cassation la qualification de livre (CE 17 juin 1996, SA France Sud Diffusion, n° 145594, au Recueil sur un autre point et à la RJF 7/1996 n° 902 avec chronique S. Austry p. 478, conclusions Ph. Martin au BDCF 4/1996 p. 57), ce que vise le moyen est une appréciation de pur fait à laquelle procède la cour en amont de cette qualification. Ceci précisé, le moyen n'est pas fondé. Il est certain que les citations, extraits, commentaires, biographies et documents iconographiques occupent une place remarquable dans « l'Agenda chrétien ». Et nous sommes prêt à admettre qu'il revêt, aux yeux de ses concepteurs et de certains de ses acheteurs, une fonction de guide spirituel qui prime sur celle d'agenda. Il n'empêche que, comme dans un agenda classique, la plus grande part du volume de l'ouvrage est constituée d'espaces libres destinés, pour chaque jour et chaque semaine de l'année, à accueillir les annotations de son utilisateur. Nous croyons que la cour a eu raison, pour appliquer la législation en matière de TVA, de s'en tenir à ce constat objectif.

2.1.2. Partant de ce constat, la cour administrative d'appel a ensuite jugé que, dès lors que leur apport intellectuel demeurerait accessoire par rapport à leur fonction d'agenda, les produits litigieux ne pouvaient être qualifiés de livres.

Votre jurisprudence a déjà eu l'occasion de se pencher à plusieurs reprises sur la notion de « livre » au sens des dispositions du 6° de l'article 278 bis du CGI.

⁵ CAA Nantes, 11 octobre 2012, société Ancleberg, n° 11NT01670, C+, RJF 4/2013 n° 398, concl. A.-C. Wunderlich au BDCF 4/2013 n° 44.

Ne pouvant vous en remettre à une définition donnée par un autre corps de législation, vous avez dégagé pour l'application de ce texte, touche par touche, une définition du livre, en partant de l'idée que l'objet du régime de faveur consistant en l'application du taux réduit était de fournir une aide à la production des œuvres de l'esprit. Vous jugez, dans le dernier état de cette définition, que les livres s'entendent des ouvrages qui constituent des ensembles imprimés homogènes comportant un apport intellectuel (voyez, en dernier lieu, CE 21 novembre 2011, SARL Editions Ixora, n° 320089, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 2/2012 n° 113, concl. L. Olléon au BDCF 2/2012 n° 17 ; et précédemment, CE 5 juin 2002, Société Havas interactive, n° 232392, aux tables du Recueil et à la RJF 8-9/2002 n° 921, conclusions G. Bachelier au BDCF 8-9/2002 n° 107 ; CE 17 février 1997, Société Ed-Dis-Sud, n° 165538, inédite au Recueil, RJF 4/1997 n° 323 ; CE 29 octobre 1984, Société d'édition de l'expertise automobile et du matériel industriel, n° 38555, au Recueil, RJF 12/1984 n° 1423). Il résulte par ailleurs de ce que nous avons déjà dit tout à l'heure que cette définition doit être appliquée dans un sens restrictif.

Dans ces conditions, nous n'avons guère de doute qu'il faut écarter les autres moyens du pourvoi. La cour administrative d'appel a jugé, nous l'avons dit, que dès lors que leur apport intellectuel demeurerait accessoire par rapport à leur fonction d'agenda, les produits litigieux ne pouvaient être qualifiés de livres. Vous retrouvez là une démarche très proche de celle que nous avons décrite tout à l'heure : de même qu'un produit destiné à être ingéré par un animal ne peut, dès lors qu'il doit recevoir la qualification de médicament, relever de la catégorie des aliments pour animaux, de même un ouvrage imprimé comportant un apport intellectuel ne peut, dès lors qu'il remplit principalement la fonction d'agenda, être qualifié de livre. Est à l'œuvre, dans les deux cas, la même force répulsive de la qualification commandant le champ d'application du taux réduit.

L'intérêt de cette affaire est qu'elle vous fournit l'occasion d'apporter une petite touche supplémentaire à votre définition du livre, au sens des dispositions relatives au taux réduit de TVA. Cette précision consisterait à intégrer dans cette définition ce qu'a jugé la cour administrative d'appel dans la présente affaire. Il s'agirait de préciser que, parmi les ensembles imprimés homogènes, seuls sont susceptibles de constituer des livres ceux comportant un apport intellectuel « à titre prépondérant ». Il nous semble important de réserver la qualification de livre à l'ouvrage dont l'apport intellectuel est prépondérant dans l'ensemble qu'il constitue, précisément pour tenir compte du cas d'espèce. Car il y a, indéniablement, un apport intellectuel dans les produits litigieux – la cour administrative d'appel l'a expressément reconnu. Toutefois, dès lors qu'il n'est qu'accessoire, que la fonction de ces produits n'est pas centrée sur cet apport intellectuel, que ce n'est pas, à titre prépondérant, leur objet – parce qu'ils restent principalement des agendas –, il nous semble que la qualification de livre doit leur être refusée. Inversement, on pourrait imaginer une œuvre intellectuelle, littéraire par exemple, qui emprunterait la forme d'un agenda mais qui ne s'y coulerait qu'à titre de prétexte, cette contrainte formelle participant de l'œuvre. Dans une telle hypothèse, alors même que l'ouvrage réserverait, pour chaque jour de l'année, des espaces libres permettant effectivement de l'utiliser comme agenda, nous n'aurions pas de mal à le considérer comme un livre, dès lors, en tout cas, que ces espaces caractéristiques de la fonction d'agenda ne sont pas prépondérants dans l'ensemble.

Si vous nous suivez, vous jugerez que les livres s'entendent des ouvrages qui constituent des ensembles imprimés homogènes comportant, à titre prépondérant, un apport

intellectuel. Cette précision apportée à la définition du livre vous permettra aisément d'écarter les moyens d'erreur de droit et d'erreur de qualification juridique des faits qui sont soulevés à l'encontre des motifs par lesquels la cour a refusé de qualifier les ouvrages en litige de livres au sens de la loi fiscale.

2.2. La contestation de la société n'a pas plus de chances de prospérer sur le terrain de l'interprétation administrative de la loi fiscale.

Devant la cour elle se prévalait, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, d'une instruction 3 C-4-05 n° 82 du 12 mai 2005 précisant la définition administrative du livre, au sens des dispositions de l'article 278 bis du CGI. Cette instruction avait principalement pour objet d'élargir l'application du taux réduit « aux ouvrages comportant un apport éditorial avéré », notamment « en raison du travail éditorial important qu'ils supposent », ce travail éditorial se caractérisant par « la recherche, la sélection et la mise en forme de données (...) conférant à l'ensemble une homogénéité et une cohérence globale » (points 5 à 8 de l'instruction). Pour répondre sur ce terrain, la cour a jugé que si les agendas en cause comportaient un apport éditorial, celui-ci n'était pas suffisamment important par rapport à leur fonction d'agenda pour qu'ils puissent bénéficier du taux réduit en vertu de l'instruction.

Pour les mêmes raisons qu'indiquées précédemment, la critique de dénaturation visant l'appréciation des faits à laquelle s'est livrée la cour doit être écartée. Elle n'a pas non plus commis d'erreur de droit dans la lecture de l'instruction fiscale puisqu'elle s'est contentée d'objecter à la société que la condition relative à l'importance du travail éditorial énoncée par l'instruction n'était pas remplie⁶. Relevons, en tout état de cause, que « l'Agenda chrétien » ne pouvait bénéficier de l'interprétation administrative de la loi fiscale pour une autre raison, plus radicale : l'élargissement du champ d'application du taux réduit admise par l'instruction du 12 mai 2005 ne s'applique qu'aux ouvrages comportant un apport éditorial avéré et figurant dans l'une des catégories d'ouvrages énumérées dans son II. Il s'agit bien de deux conditions cumulatives, ainsi qu'il résulte expressément du point 8 de l'instruction. Or les agendas ne sont pas au nombre des catégories d'ouvrages énumérées par son II.

Par ces motifs nous concluons :

- dans l'affaire n° 363037 :
 - o à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
 - o à la décharge des rappels de TVA résultant de la remise en cause de l'application du taux réduit aux produits Bionutron Racing (ou Bionutron course), Bionutron Stud (ou Bionutron élevage), GP MSE 2, Vetidral, Biophyt Flex, Equinium Flex et Biopan ;
 - o à ce que le jugement du tribunal administratif de Bordeaux soit réformé en ce sens ;
 - o à ce que l'Etat verse une somme de 3 000 euros à la société Agranix au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA ;
 - o et au rejet du surplus des conclusions de la société ;
- et dans l'affaire n° 364477, au rejet du pourvoi.

⁶ Observons que, parmi les conditions générales énoncées par l'instruction au point 3 de son I pour qu'un ouvrage puisse être regardé comme un livre, l'une exclut les ouvrages qui contiennent « un espace important destiné à être rempli par le lecteur » – et cette condition s'applique bien aux ouvrages auxquels l'instruction entend, dans son II, élargir l'application du taux réduit (cf. point 8 de l'instruction).