

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

La société Ceciaa, qui exerce une activité de vente de produits destinés principalement aux personnes non voyantes ou mal-voyantes, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle des rappels de TVA ont été mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012.

Le tribunal administratif de Montreuil a déchargé la société des rappels de taxe afférents à la vente de télé-agrandisseurs, de logiciels parlants de grossissement d'écran, d'appareils de signalétique braille, de poinçons et de GPS parlants contrôlés à la voix et de télécommandes d'aide au déplacement et rejeté le surplus de ses conclusions en décharge.

La société a fait appel de ce jugement en tant qu'il avait rejeté ce surplus. La cour administrative d'appel de Versailles a fait droit à sa requête s'agissant de la TVA afférente à divers produits, à savoir :

- un lecteur-dictaphone numérique Milestone 312 Daisy,
- un lecteur d'étiquettes parlant PENfriend,
- un décodeur TNT vocal,
- un mètre-enrouleur parlant VoxTape avec niveau à bulle,
- un détecteur de couleurs parlant Colorino,
- un lecteur parlant de billets de banque Bank Note,
- une calculatrice parlante SCIPlus 300,
- des jeux pédagogiques adaptés (la poupée Brailline, un jeu d'échecs et le jeu Puissance 4)
- et enfin un produit appelé Cecimédia destinés aux malvoyants.

La cour a annulé dans cette mesure le jugement et déchargé la société des rappels de TVA correspondants, et a rejeté le surplus des conclusions de la requête.

Par le présent pourvoi, le ministre vous demande d'annuler l'arrêt de la cour en tant qu'il a prononcé la décharge des rappels de TVA afférents à l'ensemble des produits que nous venons de mentionner et a annulé dans cette mesure le jugement du tribunal, mais ne reprend pas dans son

énumération de ces produits le lecteur-dictaphone numérique Milestone 312 Daisy. Vous pourrez donc regarder ce dernier comme non remis en cause par le pourvoi.

Le c de l'article 278 quinquies du CGI, dans sa rédaction applicable du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2011, prévoyait l'application du taux réduit de TVA de 5,5% aux *opérations de vente portant sur « les équipements spéciaux, dénommés aides techniques et autres appareillages, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et qui sont conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves »*. A cet article, a succédé à compter du 1^{er} janvier 2012 un article 278-0 bis, aux termes duquel « *La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5% en ce qui concerne : A.-Les opérations d'achat (...) portant sur : (...) 2° Les appareillages, équipements et matériels suivants : (...) c) Les équipements spéciaux, dénommés aides techniques et autres appareillages, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et qui sont conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves (...) »*.

La liste des équipements spéciaux auquel ces articles renvoient est celle figurant à l'article 30-0 B de l'annexe IV au CGI. S'agissant des équipements spéciaux pour aveugles et malvoyants, cette liste ne mentionne que les produits suivants : « *appareils ou objets à lecture, écriture ou reproduction de caractères ou signes en relief (braille) ; téléagrandisseurs et systèmes optiques télescopiques ; cartes électroniques et logiciels spécialisés (...) »*. Cette liste n'a, sur ce point, pas évolué depuis 1991.

Il nous faut encore dire un mot du cadre communautaire régissant l'application de ce taux réduit.

L'article 98 de la directive 2006/112/CE autorise les Etats membres à appliquer des taux réduits aux livraisons de biens et prestations de services des catégories énumérées à son annexe III. Cette annexe mentionne, à son point 4, « *les équipements médicaux, le matériel auxiliaire et les autres appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des handicapés »*.

Si ces dispositions doivent, selon une interprétation constante de la CJUE, faire l'objet d'une interprétation stricte, la société contribuable en défend toutefois une interprétation globalisante. Elle fait valoir que la directive impose de faire relever du taux réduit tous les appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des handicapés, et que les catégories de l'article 30-0 B doivent être lues, à la lumière de l'annexe III, de façon à inclure dans leur champ tous les appareils (électroniques ou non) conçus exclusivement pour les personnes handicapées et destinés à soulager ou traiter leur handicap.

Dans un arrêt du 17 janvier 2013, *Commission c/ Espagne* (aff. C-360/11), la CJUE avait relevé que « *les points 3 et 4 de l'annexe III de la directive 2006/112 ne comportant aucun renvoi exprès au droit des Etats membres, ils doivent trouver, dans toute l'Union, une interprétation autonome et uniforme »* et jugé que « *ces constatations ne sont pas infirmées par la circonstance*

que ces points énumèrent des catégories générales de biens qu'il appartient ensuite aux États membres de préciser dans le cadre de leurs législations nationales. »

Il ne saurait toutefois s'en inférer que les États membres seraient tenus d'octroyer le taux réduit de TVA à tous les produits répondant aux caractéristiques énoncées au point 4 de l'annexe III, comme l'a ultérieurement précisé la Cour.

En effet, dans un arrêt du 9 mars 2017, *Belgique c/ Oxycure Belgium* (aff. C-573/15), la Cour a rappelé que l'application du taux réduit ne constitue qu'une possibilité reconnue aux États membres, par dérogation au principe selon lequel le taux normal est applicable. Elle en a déduit - au sujet des produits et dispositifs médicaux mentionnés aux points 3 et 4 de l'annexe III, mais par un raisonnement transposable aux appareils mentionnés à ce point 4 - que « *dès lors, les États membres peuvent, en principe, choisir d'appliquer un taux réduit de TVA à des produits pharmaceutiques qui sont visés au point 3 de l'annexe III de la directive TVA, tout en appliquant le taux normal à des dispositifs médicaux visés au point 4 de cette annexe. Ils peuvent également choisir d'appliquer un taux réduit de TVA à certains produits pharmaceutiques ou dispositifs médicaux spécifiques, parmi ceux visés auxdits points 3 et 4, tout en appliquant le taux normal à d'autres de ces produits ou dispositifs* ». Les États membres peuvent donc n'appliquer le taux réduit de TVA qu'à certains des produits et appareils normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des personnes handicapées, mentionnés au point 4. Leur seule contrainte en cas d'application sélective à certains biens ou services spécifiques figurant à l'annexe III de la directive tient au respect du principe de neutralité fiscale, comme l'a souligné la Cour dans le même arrêt.

Par suite, il nous semble que la France a pu, sans méconnaître les obligations qui lui incombent en application de l'article 98 de la directive 2006/112/CE, limiter l'application du taux réduit à certaines catégories de produits parmi ceux conçus pour les personnes handicapées et destinés à leur usage personnel et exclusif, et que cette directive n'impose pas de lire l'énumération figurant à l'article 30-0 B dans le sens très extensif soutenu par la société Ceciaa.

Ces précisions étant faites, venons-en au moyen du ministre. Celui-ci soutient que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en jugeant que les produits litigieux étaient au nombre des équipements spéciaux énumérés au 2 de l'article 30-0 B de l'annexe IV relevant du taux réduit de TVA en application de l'article 278 quinquies puis de l'article 278-0 bis du CGI.

Les décodeurs TNT, les mètre-enrouleurs et les calculatrices commercialisés par la société Ceciaa sont similaires aux objets destinés au grand public, à ceci près qu'y a été ajoutée une fonctionnalité vocale afin d'en permettre l'usage par des personnes aveugles ou malvoyantes. Les lecteurs d'étiquettes, les détecteurs de couleurs et les lecteurs de billets de banque qu'elle commercialise permettent l'identification par les personnes aveugles ou malvoyantes d'objets du quotidien, des couleurs et du montant des billets de banque. Les poupées, les jeux d'échecs et les

jeux de Puissance 4 sont quant à eux des jouets adaptés afin de permettre une identification tactile grâce à des caractères en braille.

Il est exact que ces équipements, en ce qu'ils comportent une fonctionnalité ou une adaptation propre pour les personnes aveugles ou malvoyantes, peuvent être regardés comme ayant été conçus pour les personnes aveugles ou malvoyantes.

Toutefois, ils ne nous paraissent répondre ni à la qualification d'« *appareils ou objets à lecture, écriture ou reproduction de caractères ou signes en relief* » (notamment pas les jouets, même si la poupée comporte sur son ventre six boutons qu'un enfant peut enfoncer de façon à se familiariser à la formation de lettres en braille), ni des « *cartes électroniques et logiciels spécialisés* », qui doivent faire l'objet, comme on l'a dit, d'une interprétation stricte. En particulier, la circonstance que ces divers produits comportent une fonctionnalité électronique parlante ne saurait conduire à les regarder comme des « *cartes électroniques et logiciels spécialisés* » et l'approche stricte en matière d'exonérations et de taux réduits de TVA tout comme la lettre du texte s'oppose à ce que ce taux réduit soit appliqué à un bien complet au motif que ce bien, similaire pour le reste de ses caractéristiques aux produits grand public, comporterait un logiciel ou une carte électronique spécialisée.

Or ces équipements spéciaux sont les seuls figurant sur la liste définie au point 2 de l'article 30-0-B de l'annexe IV au code général des impôts. Or les articles 278 quinquies et 278-0 bis du CGI ne fixent pas, lorsqu'ils mentionnent les « *techniques et autres appareillages, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et qui sont conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves* », deux conditions alternatives (être sur la liste dressée par l'arrêté ou, sans figurer sur la liste, avoir été conçu exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves) : il énonce deux critères cumulatifs, le deuxième constituant et explicitant en réalité la condition de fond pour l'inscription par le ministre sur la liste ainsi prévue.

Dès lors, le ministre est fondé à soutenir que la cour a inexactement qualifié les faits en jugeant que ces produits étaient au nombre des équipements spéciaux mentionnés à l'article 30-0 B de l'annexe IV, éligibles au taux réduit.

Quant au produit Cecimedia, la cour a jugé qu'il était éligible après avoir relevé qu'il constituait un livre (ce qui nous paraît au demeurant factuellement erroné : il s'agit d'un portail d'achats en ligne de publications destinées aux personnes aveugles ou malvoyantes, mais ce point matériel est nouveau en cassation). Toutefois, l'arrêté ne vise pas les livres en braille : il vise les équipements constitutifs d'« *appareils ou objets à lecture, écriture ou reproduction de caractères ou signes en relief* ». En déduisant de la qualification de livre l'éligibilité au taux réduit institué au c de l'article 278 quinquies et au 2° du A de l'article 278-0 bis, la cour a donc en tout état de cause commis une erreur de droit.

Vous annulerez par suite son arrêt et renverrez, dans la mesure de la cassation ainsi prononcée, l'affaire à la cour.

Terminons en soulignant qu'il serait temps que le ministre actualise la liste de produits arrêtée en 1991 ou du moins, s'interroge sur son évolution.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 25 avril 2017 de la cour administrative d'appel de Versailles en tant qu'il a déchargé la société Ceciaa des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2012 à raison de la vente de lecteurs d'étiquettes parlants, de décodeurs TNT vocaux, de mètres-enrouleurs parlants avec niveau à bulle, de détecteurs de couleurs parlants, de lecteurs parlants de billets de banque, de calculatrices parlantes et de jeux pédagogiques adaptés et du produit Cécimédia ;
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire devant cette cour ;
- et au rejet des conclusions présentées par la société Ceciaa au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.