

N° 1902186

---

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

SARL TORTAY

---

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Hélène Le Toullec  
Rapporteur

---

Le tribunal administratif d'Orléans

Mme Véronique Doisneau-Herry  
Rapporteur public

---

3<sup>ème</sup> chambre

Audience du 15 mars 2021  
Décision du 29 mars 2021

---

19-06-02-09-01  
C+

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés le 21 juin 2019 et le 10 mars 2020, la société à responsabilité limitée (SARL) Tortay, représentée par Me D., avocat, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge pour les périodes du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 juillet 2014, du 1<sup>er</sup> août 2014 au 31 juillet 2015 et du 1<sup>er</sup> août 2015 au 31 mars 2016 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient que :

En ce qui concerne la remise en cause de l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 10 % fondée sur la distribution de plantes appartenant à la pharmacopée française :

- l'administration, dans sa proposition de rectification du 20 mars 2017, ne pouvait se fonder sur une décision administrative non définitive du 16 janvier 2015 de l'agence nationale de la sécurité du médicament (ANSM), cette décision faisant l'objet d'une procédure pendante devant la cour administrative d'appel de Nantes depuis le 24 mars 2016 : par suite, la proposition de rectification n'est pas motivée au regard des articles L. 55 et L. 57 du livre des procédures fiscales puisque fondée sur une décision non définitive et les rectifications sont dépourvues de base légale ;

- en tout état de cause, l'administration ne pouvait se fonder sur une décision du 16 janvier 2015 pour procéder à des rappels de TVA au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 15 janvier 2015 et lui donner un effet rétroactif ;

- la proposition de rectification ne permet pas de comprendre à sa seule lecture le redressement : si l'administration fait valoir qu'elle n'a procédé à des rectifications que pour les plantes vendues par elle identifiées par l'ANSM comme figurant sur les listes A et B de la pharmacopée française et I des substances vénéneuses et pour lesquelles elle n'a pas reçu d'autorisation de commercialisation de la part de l'ANSM, aucune pièce de la procédure contradictoire n'indique les plantes figurant sur les listes A et B ni celles de ces listes vendues au titre des années en cause ;

- la facture 1510317 du 13 octobre 2015 ne porte que sur la « fougère mâle en feuille », alors que cette plante ne figure pas sur les listes de la pharmacopée, seule la « racine » de la fougère mâle y figure ;

- le motif retenu par le service est erroné ;

En ce qui concerne la remise en cause de l'application du taux de TVA de 10 % fondée sur la notion de produits transformés non alimentaires :

- la proposition de rectification n'est pas motivée, le service, qui a estimé que les produits en cause n'étaient pas des produits alimentaires et s'est fondé sur l'article 278 bis 3° du code général des impôts, n'ayant donné aucune définition du produit alimentaire et n'ayant pas dit pourquoi les produits en cause ne relèveraient pas de cette catégorie, alors qu'il s'agit de plantes relevant de l'article 278 bis 4° du même code et que les animaux comme les hommes absorbent par nature des plantes pour se nourrir ;

- les rectifications sont dépourvues de base légale dès lors que les dispositions du BOI-TVA-LIQ-30-10-20-20 qui lui sont opposées dans la proposition de rectification, issues d'une mise à jour du 2 mars 2016, ne sont pas applicables aux impositions en litige et que la notion de transformation ne résulte d'aucun texte et d'aucune jurisprudence ;

- elle n'a pas transformé les produits alimentaires vendus ;

- le motif du rappel est entaché d'erreur de droit et d'erreur de qualification : les plantes qu'elle vend constituent des aliments par nature et sont commercialisées pour la nutrition des animaux ; le service n'a pas pris en considération le fait que les plantes étaient vendues pour des animaux et s'est fondé sur la mauvaise instruction ; chaque facture permet d'identifier la destination de la poudre commercialisée, à savoir l'alimentation animale, cette destination permettant l'application du taux intermédiaire ;

- s'il était argué que la mention « alimentation animale » ne permet pas de savoir s'il s'agit d'animaux destinés à l'alimentation humaine ou d'animaux de compagnie, il conviendrait alors de considérer que s'agissant des aliments pour animaux de compagnie, seuls les aliments préparés relèvent du taux normal et l'administration n'a jamais relevé une quelconque préparation d'aliment, de surcroît à destination d'animaux autres que ceux visés à l'article 278 bis 4° du code général des impôts ;

- il résulte des dispositions de l'article 278 bis 4° du code général des impôts que le bénéfice du taux intermédiaire concerne les aliments par nature et les produits entrant dans la composition de ces aliments destinés à la nourriture du bétail, des animaux de basse-cour, des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine et des abeilles ou indifféremment à la nourriture de ces animaux et à celle d'autres espèces ;

En ce qui concerne la remise en cause de l'application du taux de TVA de 10 % fondée sur la notion de produits ayant des propriétés particulières :

- elle ne vend pas des médicaments au sens des articles L. 5111-1 et L. 5141-2 du code de la santé publique mais des plantes à de nombreux clients n'ayant aucun rapport avec un

établissement pharmaceutique et les plantes vendues sont à usage d'aliment pour les humains et les animaux ;

- elle demande l'application à son cas de la jurisprudence du Conseil d'Etat issue de l'arrêt du 16 juillet 2014, n° 363037, société Agranix, qui procède à une analyse des caractéristiques de chaque produit, ce que n'a pas fait en l'espèce l'administration qui se borne à citer quelques noms de produits pour rejeter tout un ensemble de produits différents, sans aucune analyse de ce que recouvre le produit en cause ;

- le redressement en cause n'est pas fondé car il apparaît que les croix mises dans les tableaux par l'administration fiscale ne caractérisent pas les vertus incriminées par le Conseil d'Etat comme relevant du taux normal.

Par des mémoires enregistrés le 11 octobre 2019 et le 9 octobre 2020, le directeur de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Ouest conclut à ce qu'il n'y a plus lieu de statuer à hauteur de 1 099 euros et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Il soutient que :

- l'administration a procédé, par une décision du 8 octobre 2020, à un dégrèvement de 1 099 euros au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016 ;  
- les moyens soulevés par la société Tortay ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;  
- le code de la santé publique ;  
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Le Toullec, premier conseiller,  
- et les conclusions de Mme Doisneau-Herry, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La société Tortay, qui exerce une activité de commerce de gros de plantes, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, du 31 mai 2016 au 14 mars 2017, portant sur la période du 1<sup>er</sup> août 2012 au 31 mars 2016, ainsi que d'un contrôle inopiné le 19 mai 2016. A l'issue de ces contrôles, l'administration fiscale, par une proposition de rectification du 20 mars 2017, a notamment remis en cause l'application par la société du taux de 10 % de la taxe sur la valeur ajoutée sur la vente de plantes appartenant à la pharmacopée française, la vente de produits transformés et la vente de produits présentant des propriétés particulières. Après des observations du 19 mai 2017 présentées par la société et le maintien par l'administration des rectifications proposées dans sa réponse du 18 juillet 2017, les rappels de taxe sur la valeur ajoutée, portant sur la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016, ont été mis en recouvrement le

28 septembre 2018. La société Tortay a contesté ces rappels à hauteur de 332 679 euros, par une réclamation du 8 novembre 2018, qui a été rejetée par une décision de l'administration du 24 avril 2019. Elle demande la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre des périodes du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 juillet 2014, du 1<sup>er</sup> août 2014 au 31 juillet 2015 et du 1<sup>er</sup> août 2015 au 31 mars 2016.

Sur l'étendue du litige :

2. Postérieurement à l'introduction de la requête, l'administration a prononcé, au titre de l'ensemble des périodes en litige, le dégrèvement d'une somme de 1 099 euros par une décision du 8 octobre 2020 relatif aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée fondés sur la vente de plantes appartenant à la pharmacopée française. Les conclusions de la requête sont, dans cette mesure, devenues sans objet. Il n'y a, dès lors, pas lieu d'y statuer.

Sur les impositions restant en litige :

3. D'une part, aux termes de l'article 278-0 bis du code général des impôts : « *La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne : / A. - Les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur : / 1° L'eau et les boissons non alcooliques ainsi que les produits destinés à l'alimentation humaine à l'exception* » de produits expressément énumérés. La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 10 % en ce qui concerne les opérations de vente portant, en vertu du 3° de l'article 278 bis du même code, sur les « *produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation (...)* » et, en vertu du 4° de ce même article, sur les « *aliments simples ou composés utilisés pour la nourriture du bétail, des animaux de basse-cour, des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine et des abeilles (...)* ». Aux termes de l'article 278 quater du même code, dans sa version applicable au litige : « *La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux de 10 % en ce qui concerne les livraisons portant sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques destinés à l'usage de la médecine humaine et faisant l'objet de l'autorisation de mise sur le marché prévue à l'article L. 5121-8 du code de la santé publique, qui ne sont pas visée à l'article 281 octies* ».

4. D'autre part, aux termes de l'article L. 5111-1 du code de la santé publique : « *On entend par médicament toute substance ou composition présentée comme possédant des propriétés curatives ou préventives à l'égard des maladies humaines ou animales, ainsi que toute substance ou composition pouvant être utilisée chez l'homme ou chez l'animal ou pouvant leur être administrée, en vue d'établir un diagnostic médical ou de restaurer, corriger ou modifier leurs fonctions physiologiques en exerçant une action pharmacologique, immunologique ou métabolique (...)* ». Aux termes de l'article L. 5111-2 du même code : « *On entend par spécialité pharmaceutique, tout médicament préparé à l'avance, présenté sous un conditionnement particulier et caractérisé par une dénomination spéciale* ». Aux termes de l'article L. 5121-8 du même code : « *Toute spécialité pharmaceutique ou tout autre médicament fabriqué industriellement (...) qui ne fait pas l'objet d'une autorisation de mise sur le marché délivrée par l'Union européenne en application du règlement (CE) n° 726/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 31 mars 2004, établissant des procédures communautaires pour l'autorisation et la surveillance en ce qui concerne les médicaments à usage humain et à usage vétérinaire, et instituant une Agence européenne des médicaments doit faire l'objet, avant sa*

*mise sur le marché ou sa distribution à titre gratuit, d'une autorisation de mise sur le marché délivrée par l'Agence nationale de sécurité du médicament et des produits de santé (...) ». Aux termes de l'article L. 5141-1 du même code : « On entend par médicament vétérinaire, tout médicament destiné à l'animal tel que défini à l'article L. 5111-1 ».*

En ce qui concerne la remise en cause de l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 % fondée sur la vente de plantes appartenant à la pharmacopée française :

5. Il ressort de la proposition de rectification du 20 mars 2017 que le service, qui a mis en œuvre son droit de communication, a eu communication d'une décision de l'Agence nationale de sécurité du médicament (ANSM) du 16 janvier 2015 prise à l'encontre de la SARL Tortay. Il ressort de cette décision qu'à la suite d'une perquisition au sein de la société Tortay les 13 et 14 octobre 2014 par des inspecteurs de l'ANSM, le directeur de l'agence a constaté que la société distribuait en gros et en vrac, en fragment ou à l'état frais ou desséché, au sens du 11° de l'article R. 5124-2 du code de la santé publique, des plantes médicinales dont la vente est réservée aux pharmaciens ainsi que des substances actives issues de plantes médicinales et susceptibles d'être utilisées comme matières premières à usage pharmaceutique au sens de l'article L. 5138-2 du même code, sans en avoir obtenu l'autorisation de l'ANSM. Le service a alors estimé que les ventes des plantes appartenant aux catégories A et B de la pharmacopée française pour lesquelles la société n'avait pas obtenu d'autorisation de commercialisation ne pouvait relever de l'article 278 quater du code général des impôts et étaient donc soumises au taux normal de taxe sur la valeur ajoutée.

6. Les plantes que la société Tortay vend, identifiées par le service comme relevant des listes A et B de la pharmacopée française et du monopole pharmaceutique, sont des plantes médicinales constituant des médicaments au sens de l'article L. 5111-1 du code de la santé publique. Elles ne constituent cependant pas des spécialités pharmaceutiques au sens de l'article L. 5111-2 du même code et ne sont, par suite, pas soumises à une autorisation de mise sur le marché délivrée par les institutions de l'Union européenne ou l'Agence nationale de sécurité du médicament en application de l'article L. 5121-8 du même code. Dès lors, le service ne pouvait, sur le fondement de l'article 278 quater du code général des impôts, remettre en cause l'application du taux réduit de 10 % aux plantes litigieuses au motif que celles-ci n'avaient pas obtenu « d'autorisation de commercialisation ». La requérante est dès lors fondée à soutenir que le motif retenu par l'administration est erroné. Elle doit donc être déchargée des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016, restant en litige, résultant de la remise en cause de l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 % fondée sur la vente de plantes appartenant à la pharmacopée française, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens relatifs à ce chef de rehaussement.

En ce qui concerne la remise en cause de l'application du taux de TVA de 10 % fondée sur la vente de produits transformés :

7. Il résulte des dispositions des articles 278-0 bis et 278 bis du code général des impôts, citées au point 3, que les produits transformés destinés à l'alimentation humaine relèvent du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée de 5,5 % et que les produits transformés destinés à l'alimentation animale, qui constituent des aliments, relèvent du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée de 10 %, lorsqu'ils sont utilisés pour nourrir le bétail, les animaux de basse-cour, les poissons d'élevage destinés à la consommation humaine ou les abeilles. Dès lors que les produits

transformés destinés à l'alimentation animale n'entrent pas dans le champ des dispositions du 4° de l'article 278 bis du code général des impôts, ils doivent se voir appliquer le taux normal. La seule circonstance qu'un produit, relevant du 3° de l'article 278 bis, soit transformé, ne lui fait pas perdre le bénéfice du taux de 10 % s'il entre dans une autre catégorie de produits visées par l'article 278 bis.

8. Il ressort de la proposition de rectification que le service a relevé que la société requérante transformait des plantes en poudre, vendait des produits d'origine végétale déshydratés (tels les pellets, granulés constitués de divers matériaux plus ou moins extrudés, compactés ou déshydratés) et des plantes mélangées à des éléments autres que des végétaux (tels l'argile ou le silice) et distribuaient certains produits sous un nom fantaisie tels que « formule magique » ou « élixir du suédois » et qu'elle a soumis l'ensemble de ces produits au taux réduit de 10 %. Il a estimé, en se référant au paragraphe 210 de l'instruction du BOI-TVA-LIQ-30-10-20-20 publiée le 2 mars 2016, que les ventes de plantes ayant subi des transformations susceptibles de faire perdre le bénéfice du taux de 10 % et initialement soumises à ce taux, devaient se voir appliquer le taux normal.

9. Il résulte de l'instruction que le paragraphe 210 de l'instruction du BOI-TVA-LIQ-30-10-20-20, qui porte sur l'interprétation des dispositions du 3° de l'article 278 bis du code général des impôts, citées au point 3, dresse une liste de produits considérés comme résultant d'« opérations de transformation susceptibles de faire perdre le bénéfice du taux réduit de 10 % aux produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture, lorsque les produits obtenus ne sont pas des produits alimentaires soumis au taux réduit de 5,5 % ». En se fondant sur le 3° de l'article 278 bis du code général des impôts et sur la circonstance que les produits en cause ne constituaient pas des produits alimentaires destinés aux humains soumis au taux réduit de 5,5 % du fait de leur transformation, pour remettre en cause l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 % à la vente de ces produits, alors qu'il est constant que ces produits sont destinés tant à l'alimentation humaine qu'à l'alimentation animale et qu'ils peuvent ainsi constituer des aliments relevant du 4° de l'article 278 bis du code général des impôts, le service a commis une erreur de droit. La requérante est dès lors fondée à demander, pour ce motif, la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016, résultant de la remise en cause de l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 % fondée sur la vente de produits transformés, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens relatifs à ce chef de rehaussement.

En ce qui concerne la remise en cause de l'application du taux de TVA de 10 % fondée sur la notion de produits ayant des propriétés particulières :

10. Il résulte des dispositions des articles L. 5111-1 et L. 5141-1 du code de la santé publique et du 4° de l'article 278 bis du code général des impôts, citées aux points 3 et 4, qu'un produit présenté comme possédant des propriétés curatives ou préventives pour l'homme ou pour l'animal a le caractère d'un médicament et que, lorsque les aliments pour animaux, normalement imposés au taux réduit, présentent les caractéristiques de médicaments vétérinaires, ils relèvent du taux normal de la taxe.

11. Il résulte de l'instruction que le service a estimé qu'un certain nombre de produits, listés en annexe de la proposition de rectification et identifiés sous l'appellation « Autre », que la société a soumis au taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 %, étaient présentés comme

possédant des propriétés curatives ou préventives à l'égard des maladies des animaux au sens de l'article L. 5111-1 du code de la santé publique et ne pouvaient, dès lors, être regardés comme des aliments simples ou composés, utilisés pour la nourriture du bétail, au sens du 4° de l'article 278 bis du code général des impôts, soumis au taux réduit de la taxe. Il a donc considéré que ces produits constituaient des médicaments soumis au taux normal. La société requérante soutient qu'elle ne vend pas des médicaments au sens des articles L. 5111-1 et L. 5141-2 du code de la santé publique mais des plantes à de nombreux clients n'ayant aucun rapport avec un établissement pharmaceutique, que les plantes vendues sont à usage d'aliment pour les humains et les animaux et que l'administration n'a procédé à aucune analyse des produits en cause.

12. Pour décider si un produit relève de la définition du médicament par présentation au sens de l'article L. 5111-1 du code de la santé publique, il y a lieu de procéder à un examen au cas par cas, en tenant compte de l'aspect matériel du produit et des indications éventuellement portées sur son étiquette, son emballage ou sur un prospectus distinct, tenant à sa composition, à sa posologie et aux vertus curatives ou préventives qui lui sont prêtées.

13. En l'état du dossier, le tribunal ne dispose pas des éléments nécessaires pour déterminer si les produits mentionnés dans les annexes de la proposition de rectification et identifiés sous l'appellation « Autre » relèvent de la définition du médicament par présentation. Par suite, il y a lieu, avant de statuer, de procéder à un supplément d'instruction aux fins, pour la société requérante, dans un délai de deux mois et contradictoirement avec l'administration fiscale, de produire tous éléments tels que les emballages et autres conditionnements, ainsi que les mentions portées sur ces emballages, sur les notices accompagnant éventuellement les produits et sur les informations commerciales et documents commerciaux à destination de la clientèle relatifs aux produits en cause.

#### DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : Il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de la SARL Tortay tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis sa charge au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016 à hauteur de 1 099 euros.

Article 2 : La SARL Tortay est déchargée des rappels de la taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016, restant en litige, résultant de la remise en cause de l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 % fondée sur la vente de plantes appartenant à la pharmacopée française.

Article 3 : La SARL Tortay est déchargée des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016, résultant de la remise en cause de l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 % fondée sur la vente de produits transformés.

Article 4 : Avant de statuer sur les conclusions de la requête tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à la charge de la société Tortay au titre de la période du 1<sup>er</sup> août 2013 au 31 mars 2016, résultant de la remise en cause de l'application du taux de taxe sur la valeur ajoutée de 10 % fondée sur la notion de produits ayant des propriétés particulières, il sera procédé à la mesure d'instruction définie au point 13 du présent jugement.

Article 5 : Tous droits et moyens des parties sur lesquels il n'est pas expressément statué par le présent jugement sont réservés jusqu'au terme de l'instance.

Article 6 : Le présent jugement sera notifié à la SARL Tortay et au directeur de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Ouest.

Délibéré après l'audience du 15 mars 2021, à laquelle siégeaient :

M. Quillévére, président,  
Mme Le Toullec, premier conseiller,  
M. Joos, premier conseiller.

Rendu public par la mise à disposition au greffe le 29 mars 2021.

Le rapporteur,

Le président,

Hélène LE TOULLEC

Guy QUILLÉVÉRE

Le greffier,

Alexandre HELLOT

La République mande et ordonne au ministre délégué chargé des comptes publics en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.