



**Cour de cassation, civile, Chambre commerciale, 9 février 2022, 18-25.456, Publié au bulletin**

**Cour de cassation - Chambre commerciale**

N° de pourvoi : 18-25.456  
ECLI:FR:CCASS:2022:CO00097  
Publié au bulletin  
Solution : Rejet

**Audience publique du mercredi 09 février 2022**

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris, du 05 novembre 2018

**Président**  
M. Guérin (conseiller doyen faisant fonction de président)

**Avocat(s)**  
SCP Piwnica et Molinié, SARL Boré, Salve de Bruneton et Mégret

**Texte intégral**

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE  
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

COMM.

CH.B

COUR DE CASSATION

---

Audience publique du 9 février 2022

Rejet

M. GUÉRIN, conseiller doyen  
faisant fonction de président

Arrêt n° 97 F-B

Pourvoi n° S 18-25.456

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

---

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

---

## ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 9 FÉVRIER 2022

La société Conceptus, société par actions simplifiée, dont le siège est [Adresse 1], a formé le pourvoi n° S 18-25.456 contre l'arrêt rendu le 5 novembre 2018 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant :

- 1°/ au ministre de l'action et des comptes publics, domicilié [Adresse 2],
  - 2°/ à la direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 4],
  - 3°/ à la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières,
- ayant toutes deux leur siège [Adresse 3],  
défendeurs à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les quatre moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Daubigny, conseiller, les observations de la SCP Piwnica et Molinié, avocat de la société Conceptus, de la SCP Boré, Salve de Bruneton et Mégret, avocat du ministre de l'action et des comptes publics, de la direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 4] et de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières, après débats en l'audience publique du 14 décembre 2021 où étaient présents M. Guérin, conseiller doyen faisant fonction de président, Mme Daubigny, conseiller rapporteur, M. Ponsot, conseiller, et Mme Labat, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

### Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 5 novembre 2018), la société Conceptus, qui a pour activité l'importation de dispositifs médicaux pour stérilisation, a déclaré ces marchandises comme implants pour contraception avec cathéter à la position tarifaire 9018 39 00 00, exempte de droits de douane et bénéficiant d'un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 5,5 %. A la suite d'un contrôle, l'administration des douanes a retenu que les marchandises importées par la société Conceptus relevaient de la position 9018 90 84 00, également exempte de droits de douanes. Elle a cependant estimé que le code additionnel V86, qui ne concernait que les appareils de recueil pour incontinents et stomisés digestifs ou urinaires, les appareils d'irrigation pour colo-stomisés, les sondes d'urétérostomie cutanée pour stomisés urinaires et les solutions d'irrigation vésicales pour incontinents urinaires, ne pouvait s'appliquer à ces marchandises et a notifié à la société Conceptus une infraction de fausses déclarations d'espèces et le rejet de l'application du code additionnel V86, ayant pour effet de porter le taux de TVA à 19,6 %.

2. L'administration des douanes ayant émis un avis de mise en recouvrement (AMR) et implicitement rejeté sa contestation, la société Conceptus l'a assignée afin de voir déclarer infondé le procès-verbal de notification d'infractions et annuler l'AMR.

### Examen des moyens

#### Sur le premier moyen

##### Enoncé du moyen

3. La société Conceptus fait grief à l'arrêt de la débouter de sa demande tendant à l'annulation de la décision implicite de rejet de l'administration des douanes et à la décharge du rappel de TVA auquel elle a été soumise au titre de la période du 15 mars au 31 juillet 2011, alors « que l'administration des douanes est compétente pour procéder au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée exigible à l'importation ou l'exportation, faire garantir sa perception et pour poursuivre les infractions commises en cette matière ; que lorsqu'est soulevée une question par nature fiscale, telle le taux de TVA applicable, la compétence des agents des douanes est nécessairement résiduelle et d'interprétation stricte ; qu'elle se limite à la vérification par ses agents que les déclarations souscrites par l'importateur sont conformes aux principes et au taux fixés par l'administration fiscale, laquelle détient une compétence générale en cette matière ; qu'en jugeant que les agents des douanes étaient en l'espèce compétents pour fixer le taux de TVA applicable aux marchandises importées par la société Conceptus sans rechercher si l'administration fiscale ne s'était pas déjà prononcée sur ledit taux et si dès lors il n'appartenait pas aux agents des douanes de suivre les principes posés par l'administration fiscale, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 1695 du code général des impôts, 285 du code des douanes et L. 45 du livre des procédures fiscales. »

#### Réponse de la Cour

4. S'il résulte des dispositions combinées de l'article 285 du code des douanes et des articles 1695 et 1790 du code général des impôts, que l'administration des douanes est compétente pour recouvrer ou faire garantir la perception de la TVA, elle est, selon l'article 426 du code des douanes, seule compétente pour déterminer l'espèce tarifaire d'une marchandise importée, à laquelle est attaché un taux de TVA.

5. En retenant, en application de cette règle, que l'administration des douanes avait, en contrôlant les déclarations d'importation de la société Conceptus, toute compétence pour déterminer l'espèce tarifaire des marchandises litigieuses et, par voie de conséquence, le taux de TVA qui s'y rattache, la cour d'appel, qui n'avait pas à effectuer la recherche invoquée par le moyen, a légalement justifié sa décision.

6. Le moyen n'est donc pas fondé.

#### Sur le deuxième moyen

##### Enoncé du moyen

7. La société Conceptus fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 1°/ que le juge ne peut relever d'office un moyen fondé sur une règle de droit non invoquée par les parties, sans avoir respecté le contradictoire et invité préalablement les parties à s'expliquer ; qu'il résulte des conclusions de l'administration des douanes et de celles de la société Conceptus que le litige reposait sur la question de savoir si les implants contraceptifs définitifs dénommés Essure, importés par la société Conceptus, pouvaient bénéficier du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée, en application du b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts, lequel vise les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale ; qu'en déboutant la société Conceptus de ses demandes aux motifs que le produit en cause ne remplissait pas les conditions du a du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts, lequel vise les appareillages pour handicapés mentionnés aux chapitres 1er et III à VII du titre II et au titre IV de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, sans inviter les parties à s'expliquer sur l'applicabilité de cette autre règle de droit et ses conditions d'application, la cour d'appel a violé l'article 16 du code de procédure civile ;

2°/ qu'il résulte du b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts que la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale ; qu'il est constant que les implants contraceptifs définitifs importés par la société Conceptus correspondent aux appareillages mentionnés au titre III de ladite liste ; qu'en ne recherchant pas, comme elle y était pourtant invitée par les parties, si les conditions posées par ce texte étaient en l'espèce remplies, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard du b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts ;

3°/ qu'en application des principes de sécurité juridique et de neutralité fiscale applicables, les produits éligibles au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée doivent être définis selon des critères clairs, simples uniformes et univoques, et ne peuvent dépendre de la destination finale que sera susceptible de leur donner leur acquéreur ; que par suite, si le b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts prévoit que la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, il suffit que l'appareillage en cause figure au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, pour être regardé comme étant destiné aux handicapés, et éligible au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée ; qu'en jugeant que le produit importé par la société Conceptus, lequel correspond aux produits figurant au titre III de la liste des produits remboursables, ne pouvait bénéficier du taux réduit aux motifs qu'il n'était pas, en outre, spécialement destiné aux handicapés, la cour d'appel a violé l'article 278-0 bis du code général des impôts ;

4°/ que la société Conceptus a fait valoir dans ses conclusions régulièrement déposées que les produits Essure avaient été conçus initialement pour permettre aux personnes en surpoids, et souffrant de ce fait d'une contre-indication majeure à la mise en place d'une contraception définitive par voie chirurgicale (ligature des trompes) et sous anesthésie générale, d'accéder à une méthode alternative de contraception définitive, de sorte qu'ils étaient bien destinés à des personnes en situation de handicap ; qu'en jugeant que les produits en cause s'adressaient à toutes personnes sans répondre à ce moyen, la cour d'appel a méconnu les exigences de l'article 455 du code de procédure civile. »

#### Réponse de la Cour

8. Selon l'article 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006 (la directive TVA), les taux réduits de TVA s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III. Le point 4 de cette annexe désigne « les équipements médicaux, le matériel auxiliaire et les autres matériels normalement destinés à soulager ou traiter des handicaps, à l'usage personnel et exclusif des handicapés. »

9. Selon l'article 278 quinquies du code général des impôts, alors en vigueur, la TVA sur les appareillages pour handicapés visés, d'une part, au chapitre 1er et 3 à 7 du titre II et au titre IV de la liste des produits et des prestations remboursables (a du A, 2°) et, d'autre part, au titre III de ladite liste (b du A, 2°), est perçue au taux de 5,5 %.

10. L'article L. 114 du code de l'action sociale et de la famille, visé par la doctrine fiscale (BOI-TVA-LIQ-30-20-80), énonce que constitue un handicap, toute limitation d'activité ou restriction de participation à la vie en société subie dans son environnement par une personne en raison d'une altération substantielle, durable ou définitive d'une ou plusieurs fonctions physiques, sensorielles, mentales, cognitives ou psychiques, d'un poly-handicap ou d'un trouble de santé invalidant.

11. La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a dit pour droit que le point 4 de l'annexe III de la directive TVA concerne des dispositifs et appareils médicaux à l'usage personnel et exclusif des personnes handicapées et non des dispositifs et des appareils à usage général par des hôpitaux et des professionnels des services sanitaires, cette limitation du bénéfice de l'application du taux réduit de TVA à usage personnel et exclusif du consommateur final étant cohérente avec l'objectif socio-économique de l'annexe III de la directive qui est d'alléger le coût de certains biens considérés comme particulièrement nécessaires (Arrêt 17 janvier 2013, Commission c/ Espagne, C-360/11).

12. Retenant que le principe de neutralité fiscale, résultant du considérant 4 de la directive TVA qui énonce que la réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services, la CJUE a jugé qu'il doit être nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire et qu'il en résulte que ce principe s'oppose à ce que des biens ou des prestations semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (Arrêt 11 septembre 2014, k, C-219/13).

13. La CJUE a également dit pour droit que les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte (Arrêt 17 juin 2010, Commission c/ France, C-492/08) et que lorsqu'un Etat membre fait le choix d'appliquer de manière sélective le taux réduit de TVA à certains biens ou services spécifiques figurant à l'annexe III de la directive TVA, il lui incombe de respecter le principe de neutralité fiscale (Arrêt 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongrats, C-454/12 et C-455/12).

14. Après avoir énoncé que l'application des dispositions de l'article 278-0 bis du code général des impôts nécessite que les marchandises soient inscrites à des chapitres déterminés de la liste des produits et des prestations remboursables et qu'elles soient destinées à des personnes handicapées, l'arrêt retient que la notion « d'appareils pour handicapés » implique nécessairement que ceux-ci s'adressent restrictivement aux personnes handicapées, cependant que les implants contraceptifs importés par la société Conceptus s'adressent à toute personne.

15. De ces constatations et appréciations, la cour d'appel, qui a procédé à la recherche invoquée par la deuxième branche et qui n'était pas tenue de suivre les parties dans le détail de leur argumentation, a déduit à bon droit que les marchandises importées par la société Conceptus, qui n'étaient pas exclusivement destinées à soulager ou traiter des handicaps à l'usage personnel et exclusif de personnes handicapées, ne pouvaient bénéficier d'une TVA à l'importation au taux réduit de 5,5 %.

16. Le moyen, inopérant en sa première branche, n'est pas fondé pour le surplus.

Sur le troisième moyen

Enoncé du moyen

17. La société Conceptus fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 1°/ qu'il résulte du courriel du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France et de la lettre du 9 juin 2016 de l'inspecteur divisionnaire de la direction générale des finances publiques, régulièrement versés aux débats, que les rehaussements notifiés dans la proposition de rectification en date du 8 décembre 2014, correspondant à la remise en cause de l'application du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée aux produits Essure, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011, ont été abandonnés par l'administration des impôts dès lors que la Haute autorité de la santé a certifié que lesdits produits avaient été inscrits sans discontinuité au titre III de la liste des produits et prestations remboursables par la sécurité sociale ; qu'en jugeant qu'il n'était pas démontré par la société Conceptus que la direction générale des finances publiques se fût prononcée sur l'éligibilité des implants contraceptifs Essure au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée, la cour d'appel a méconnu l'obligation faite au juge de ne pas dénaturer les écrits qui leur sont soumis ;

2°/ qu'il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures, lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal et que la cause du rehaussement tient dans l'appréciation différente de la situation de fait du contribuable au regard du même texte fiscale par l'administration ; que la société Conceptus s'est prévalu d'un courriel en date du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France aux termes duquel les rehaussements notifiés dans la proposition de rectification en date du 8 décembre 2014, correspondant à la remise en cause de l'application du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée aux produits Essure, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011, étaient abandonnés par l'administration des impôts, dès lors que la Haute autorité de la santé a certifié que lesdits produits avaient été inscrits sans discontinuité au titre III de la liste des produits et prestations remboursables par la sécurité sociale ; qu'en jugeant qu'il n'était pas démontré par la société Conceptus que la direction générale des finances publiques se fût prononcée sur l'éligibilité des implants contraceptifs Essure au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée, en tenant compte des dispositions du a) du 2° de l'article 278-0 bis du code général des impôts, sans rechercher si elle ne s'était pas prononcée au regard du b) du 2° de l'article 278-0 bis du code général des impôts, et si cette décision individuelle n'était pas opposable à l'administration des douanes, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales et b) du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts ;

3°/ que les principes de neutralité et d'uniformité de la taxe sur la valeur ajoutée s'opposent à ce que des marchandises semblables qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA ; qu'il en découle qu'elles doivent être soumises à un taux uniforme ; qu'il résulte du courriel du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France, de la lettre du 9 juin 2016 de l'inspecteur divisionnaire de la direction générale des finances publiques, de la proposition de rectification du 6 octobre 2015, régulièrement versés aux débats, que l'administration fiscale a soumis le produit Essure distribué par la société Conceptus en France au taux réduit de TVA de 5,5 % au titre des exercices clos en 2011, 2012 et 2013 ; que ces décisions sont opposables à l'administration ; qu'en jugeant néanmoins que les importations de ce même produit au cours de l'année 2011 n'étaient pas éligibles au taux réduit de 5,5 % et devaient être soumises au taux de 19,6 %, la cour d'appel a violé les principes susvisés, ensemble les articles L. 80 A, l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales et 278-0 bis 2° b) du code général des impôts. »

Réponse de la Cour

18. Il résulte des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, que la doctrine formellement admise par l'administration, lorsqu'elle est invoquée à son bénéfice par le contribuable, ne peut être appliquée que selon ses termes et sa teneur en vigueur à l'époque des impositions litigieuses.

19. Le courriel du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France, la lettre du 9 juin 2017 adressée par l'inspecteur divisionnaire de la direction générale des finances publiques et la proposition de rectification adressée à la société Conceptus ont été émis postérieurement aux déclarations d'importation contrôlées par l'administration des douanes. Ces documents de l'administration fiscale ne peuvent donc lui être opposés.

20. Par ce motif de pur droit, suggéré par la défense et substitué à ceux critiqués dans les conditions prévues par l'article 620, alinéa 1er, du code de procédure civile, la décision se trouve légalement justifiée de ce chef.

21. Le moyen ne peut donc être accueilli.

Et sur le quatrième moyen

Enoncé du moyen

22. La société Conceptus fait le même grief à l'arrêt, alors « qu'il résulte du courriel en date du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la direction de contrôle d'Ile-de-France, régulièrement versé aux débats, que la Haute autorité de la santé a certifié que l'implant de contraception définitif Essure de la société Conceptus avait été inscrit sans discontinuité sur la liste des produits et prestations remboursables depuis son inscription le 27 mai 2005, le fabricant déposant une demande de renouvellement d'inscription le 5 avril 2007, le renouvellement s'opérant tacitement en application de l'article R. 165-10 du code de la sécurité sociale ; qu'en jugeant que ce produit ne pouvait être soumis au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée de 5,5 % dès lors qu'il n'était pas justifié qu'il fût inscrit sur ladite liste en 2011, période contrôlée, la cour d'appel a méconnu l'obligation faite au juge de ne pas dénaturer l'écrit qui lui est soumis. »

Réponse de la Cour

23. La décision étant justifiée par les motifs vainement critiqués par les premier, deuxième et troisième moyens, le quatrième moyen, qui critique des motifs surabondants, est inopérant.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne la société Conceptus aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par la société Conceptus et la condamne à payer au ministre de l'action et des comptes publics, à la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières et à la direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 4] la somme de globale de 3 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, prononcé en l'audience publique du neuf février deux mille vingt-deux, et signé par M. Ponsot, conseiller qui en a délibéré, en remplacement de M. Guérin, empêché. MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Piwnica et Molinié, avocat aux Conseils, pour la société Conceptus.

#### PREMIER MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté la société Conceptus de sa demande tendant à l'annulation de la décision implicite de rejet de l'administration des douanes et, par voie de conséquence, à la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été soumise au titre de la période du 15 mars au 31 juillet 2011 ;

AUX MOTIFS QUE concernant la sphère de compétence de l'administration des douanes, la cour adopte les motifs du tribunal en ce qu'il a rappelé que l'administration des douanes a toute compétence pour déterminer l'espèce tarifaire d'une marchandise, c'est-à-dire la dénomination attribuée à la marchandise importée ou exportée ; que si la détermination du taux de TVA relève à titre principal de la direction générale des finances publiques, le service des douanes peut avoir une compétence accessoire en matière de TVA lorsqu'il doit la rattacher à la marchandise concernée ;

ALORS QUE l'administration des douanes est compétente pour procéder au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée exigible à l'importation ou l'exportation, faire garantir sa perception et pour poursuivre les infractions commises en cette matière ; que lorsqu'est soulevée une question par nature fiscale, telle le taux de TVA applicable, la compétence des agents des douanes est nécessairement résiduelle et d'interprétation stricte ; qu'elle se limite à la vérification par ses agents que les déclarations souscrites par l'importateur sont conformes aux principes et au taux fixés par l'administration fiscale, laquelle détient une compétence générale en cette matière ; qu'en jugeant que les agents des douanes étaient en l'espèce compétents pour fixer le taux de TVA applicable aux marchandises importées par la société Conceptus sans rechercher si l'administration fiscale ne s'était pas déjà prononcée sur ledit taux et si dès lors il n'appartenait pas aux agents des douanes de suivre les principes posés par l'administration fiscale, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 1695 du code général des impôts, 285 du code des douanes et L. 45 du livre des procédures fiscales.

#### DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté la société Conceptus de sa demande tendant à l'annulation de la décision implicite de rejet de l'administration des douanes et, par voie de conséquence, à la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été soumise au titre de la période du 15 mars au 31 juillet 2011 ;

AUX MOTIFS QUE l'article 278-0 bis du code général des impôts dispose que « la TVA au taux réduit de 5,5 % est perçue pour les appareillages, équipements et matériels suivants : appareils pour handicapés mentionnés aux chapitres I et III à VII du titre II et IV de la liste des produits remboursables prévue à l'article 165-1 du code de la sécurité sociale » ; qu'ainsi que l'a justement rappelé le tribunal les dispositions précitées supposent la réunion de deux conditions : les produits doivent être destinés à des personnes handicapées et être repris aux chapitres I et III à VII du titre II et IV de la liste des produits remboursables prévue à l'article 165-1 du code de la sécurité sociale ; que l'analyse de la phrase « appareils pour handicapés » implique nécessairement que la destination de l'appareil s'adresse restrictivement aux personnes handicapées alors que les implants contraceptifs de la société Conceptus s'appliquent à toutes personnes ; que contrairement à ce qui est soutenu, l'administration des douanes n'a pas ajouté une condition supplémentaire, mais a fait une application stricte de la lettre de l'article, qui exige le cumul de deux conditions ; que s'agissant de la position de l'administration fiscale, qui divergerait de celle de l'administration des douanes, il n'est pas démontré par la société Conceptus que la direction générale des finances publiques se soit prononcée sur l'éligibilité des implants contraceptifs « Essure » au taux réduit, en tenant compte des dispositions de l'article dans sa première branche ; qu'en effet le courrier de l'administration fiscale sur lequel elle s'appuie indique : les produits Essure sont inscrits au titre III de la LPP, ils réunissent ainsi les conditions pour bénéficier du taux réduit de 5,5 % en application de l'article 278-0 bis du code général des impôts, sans évoquer les appareils pour handicapés ; or la notion de handicap est indéniablement un élément majeur pour pouvoir bénéficier du taux de TVA réduit et la société Conceptus ne remplit pas la première condition de l'article ;

1°) ALORS QUE le juge ne peut relever d'office un moyen fondé sur une règle de droit non invoquée par les parties, sans avoir respecté le contradictoire et invité préalablement les parties à s'expliquer ; qu'il résulte des conclusions de l'administration des douanes et de celles de la société Conceptus que le litige reposait sur la question de savoir si les implants contraceptifs définitifs dénommés Essure, importés par la société Conceptus, pouvaient bénéficier du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée, en application du b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts, lequel vise les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale ; qu'en déboutant la société Conceptus de ses demandes aux motifs que le produit en cause ne remplissait pas les conditions du a du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts, lequel vise les appareillages pour handicapés mentionnés aux chapitres 1er et III à VII du titre II et au titre IV de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, sans inviter les parties à s'expliquer sur l'applicabilité de cette autre règle de droit et ses conditions d'application, la cour d'appel a violé l'article 16 du code de procédure civile ;

2°) ALORS QU' il résulte du b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts que la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale ; qu'il est constant que les implants contraceptifs définitifs importés par la société Conceptus correspondent aux appareillages mentionnés au titre III de ladite liste ; qu'en ne recherchant pas, comme elle y était pourtant invitée par les parties, si les conditions posées par ce texte étaient en l'espèce remplies, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard du b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts ;

3°) ALORS QU' en application des principes de sécurité juridique et de neutralité fiscale applicables, les produits éligibles au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée doivent être définis selon des critères clairs, simples uniformes et univoques, et ne peuvent dépendre de la destination finale que sera susceptible de leur donner leur acquéreur ; que par suite, si le b du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts prévoit que la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, il suffit que l'appareillage en cause figure au titre III de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, pour être regardé comme étant destiné aux handicapés, et éligible au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée ; qu'en jugeant que le produit importé par la société Conceptus, lequel correspond aux produits figurant au titre III de la liste des produits remboursables, ne pouvait bénéficier du taux réduit aux motifs qu'il n'était pas, en outre, spécialement

destiné aux handicapés, la cour d'appel a violé l'article 278-0 bis du code général des impôts ;

4°) ALORS QUE la société Conceptus a fait valoir dans ses conclusions régulièrement déposées que les produits Essure avaient été conçus initialement pour permettre aux personnes en surpoids, et souffrant de ce fait d'une contre-indication majeure à la mise en place d'une contraception définitive par voie chirurgicale (ligature des trompes) et sous anesthésie générale, d'accéder à une méthode alternative de contraception définitive, de sorte qu'ils étaient bien destinés à des personnes en situation de handicap ; qu'en jugeant que les produits en cause s'adressaient à toutes personnes sans répondre à ce moyen, la cour d'appel a méconnu les exigences de l'article 455 du code de procédure civile.

#### TROISIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté la société Conceptus de sa demande tendant à l'annulation de la décision implicite de rejet de l'administration des douanes et, par voie de conséquence, à la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été soumise au titre de la période du 15 mars au 31 juillet 2011 ;

AUX MOTIFS QUE s'agissant de la position de l'administration fiscale, qui divergerait de celle de l'administration des douanes, il n'est pas démontré par la société Conceptus que la direction générale des finances publiques se soit prononcée sur l'éligibilité des implants contraceptifs « Essure » au taux réduit, en tenant compte des dispositions de l'article dans sa première branche ; qu'en effet le courrier de l'administration fiscale sur lequel elle s'appuie indique : les produits Essure sont inscrits au titre III de la LPP, ils réunissent ainsi les conditions pour bénéficier du taux réduit de 5,5 % en application de l'article 278-0 bis du code général des impôts, sans évoquer les appareils pour handicapés ; or la notion de handicap est indéniablement un élément majeur pour pouvoir bénéficier du taux de TVA réduit et la société Conceptus ne remplit pas la première condition de l'article ;

1°) ALORS QU'il résulte du courriel du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France et de la lettre du 9 juin 2016 de l'inspecteur divisionnaire de la Direction générale des finances publiques, régulièrement versés aux débats, que les rehaussements notifiés dans la proposition de rectification en date du 8 décembre 2014, correspondant à la remise en cause de l'application du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée aux produits Essure, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011, ont été abandonnés par l'administration des impôts dès lors que la Haute autorité de la santé a certifié que lesdits produits avaient été inscrits sans discontinuité au titre III de la liste des produits et prestations remboursables par la sécurité sociale ; qu'en jugeant qu'il n'était pas démontré par la société Conceptus que la Direction générale des finances publiques se fût prononcée sur l'éligibilité des implants contraceptifs Essure au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée, la cour d'appel a méconnu l'obligation faite au juge de ne pas dénaturer les écrits qui leur sont soumis ;

2°) ALORS QU'il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures, lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal et que la cause du rehaussement tient dans l'appréciation différente de la situation de fait du contribuable au regard du même texte fiscale par l'administration ; que la société Conceptus s'est prévalué d'un courriel en date du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France aux termes duquel les rehaussements notifiés dans la proposition de rectification en date du 8 décembre 2014, correspondant à la remise en cause de l'application du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée aux produits Essure, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2011, étaient abandonnés par l'administration des impôts, dès lors que la Haute autorité de la santé a certifié que lesdits produits avaient été inscrits sans discontinuité au titre III de la liste des produits et prestations remboursables par la sécurité sociale ; qu'en jugeant qu'il n'était pas démontré par la société Conceptus que la Direction générale des finances publiques se fût prononcée sur l'éligibilité des implants contraceptifs Essure au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée, en tenant compte des dispositions du a) du 2° de l'article 278-0 bis du code général des impôts, sans rechercher si elle ne s'était pas prononcée au regard du b) du 2° de l'article 278-0 bis du code général des impôts, et si cette décision individuelle n'était pas opposable à l'administration des douanes, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales et b) du 2° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts ;

3°) ALORS QUE les principes de neutralité et d'uniformité de la taxe sur la valeur ajoutée s'opposent à ce que des marchandises semblables qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA ; qu'il en découle qu'elles doivent être soumises à un taux uniforme ; qu'il résulte du courriel du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France, de la lettre du 9 juin 2016 de l'inspecteur divisionnaire de la Direction générale des finances publiques, de la proposition de rectification du 6 octobre 2015, régulièrement versés aux débats, que l'administration fiscale a soumis le produit Essure distribué par la société Conceptus en France au taux réduit de TVA de 5,5 % au titre des exercices clos en 2011, 2012 et 2013 ; que ces décisions sont opposables à l'administration ; qu'en jugeant néanmoins que les importations de ce même produit au cours de l'année 2011 n'étaient pas éligibles au taux réduit de 5,5 % et devaient être soumises au taux de 19,6 %, la cour d'appel a violé les principes susvisés, ensemble les articles L. 80 A, l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales et 278-0 bis 2° b) du code général des impôts.

#### QUATRIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté la société Conceptus de sa demande tendant à l'annulation de la décision implicite de rejet de l'administration des douanes et, par voie de conséquence, à la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été soumise au titre de la période du 15 mars au 31 juillet 2011 ;

AUX MOTIFS QUE les implants Essure inscrits au titre III chapitre 1er de la liste LPP par arrêté du ministre de la santé et de la famille, en date du 14 janvier 2005 avaient pour date limite de remboursement le 15 juillet 2007 ; que la société Conceptus n'a obtenu son renouvellement jusqu'à la date du 31 octobre 2012, dès lors la société Conceptus reconnaît qu'elle n'a pu justifier de l'inscription des produits Essure sur la LPP au moment du contrôle ;

ALORS QU' il résulte du courriel en date du 22 septembre 2015 émanant de l'inspectrice principale de la Direction de contrôle d'Ile de France, régulièrement versé aux débats, que la Haute autorité de la santé a certifié que l'implant de contraception définitif Essure de la société Conceptus avait été inscrit sans discontinuité sur la liste des produits et prestations remboursables depuis son inscription le 27 mai 2005, le fabricant déposant une demande de renouvellement d'inscription le 5 avril 2007, le renouvellement s'opérant tacitement en application de l'article R. 165-10 du code de la sécurité sociale ; qu'en jugeant que ce produit ne pouvait être soumis au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée de 5,5 % dès lors qu'il n'était pas justifié qu'il fût inscrit sur ladite liste en 2011, période contrôlée, la cour d'appel a méconnu l'obligation faite au juge de ne pas dénaturer l'écrit qui lui est soumis.ECLI:FR:CCASS:2022:CO00097

#### Analyse

##### ▼ Titrages et résumés

IMPOTS ET TAXES

