

N° 408115 – Société Astrazeneca

9^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 21 septembre 2017

Lecture du 6 octobre 2017

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

La société Astrazeneca, qui exerce son activité dans le secteur pharmaceutique, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle l'administration fiscale lui a notifié des redressements en matière de taxe professionnelle (TP) au titre des années 2007 à 2009, ainsi que de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) pour l'année 2010. Le service a en effet remis en cause la valeur ajoutée ayant servi d'assiette au plafonnement des cotisations de TP et celle servant au calcul de la CVAE, au motif qu'elles ne pouvaient être minorées, ni de certaines taxes pharmaceutiques (celles prévues aux articles L. 138-1 du code de la sécurité sociale, L. 245-6 du même code et L. 5121-17 du code de la santé publique), ni des remises conventionnelles sur le chiffre d'affaires bénéficiant à l'assurance maladie en application de l'article L. 162-18 du code de la sécurité sociale. La société se pourvoit aujourd'hui devant vous contre l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé le rejet de sa demande en décharge par le tribunal administratif de Montreuil.

Dans une décision du 21 avril 2017, *Sté Pierre Fabre Médicaments* (n° 398246, RJF 2017 n° 696), vos 10^e et 9^e chambres réunies, aux conclusions de notre collègue Edouard Crépey, ont tranché la question de la prise en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette au plafonnement de la TP, de ces taxes pharmaceutiques et de ces remises conventionnelles.

S'agissant des premières, après avoir rappelé votre jurisprudence selon laquelle il résulte des dispositions de l'article 1647 B sexies du CGI que l'excédent de la production sur les consommations en provenance de tiers qu'il convient de retenir pour calculer cette valeur est déterminé après déduction non seulement de la TVA mais également des taxes qui, eu égard à leur objet, doivent être regardées comme grevant le prix des biens et des services vendus par l'entreprise, vous avez estimé que ne pouvaient être regardées comme grevant le prix des produits vendus par la société Pierre Fabre Médicaments et, par suite, devaient être retenues dans le calcul de la valeur ajoutée les trois taxes suivantes : 1° la contribution prévue par l'article L. 138-1 du code de la sécurité sociale, assise sur le chiffre d'affaires hors taxes issu de la vente, en France, auprès des pharmacies d'officine, des pharmacies mutualistes et des pharmacies de sociétés de secours minières, de spécialités pharmaceutiques inscrites sur la liste des médicaments

remboursables ; 2° la contribution prévue par l'article L. 245-6 du même code, assise sur le chiffre d'affaires hors taxes réalisé, en France, au cours d'une année civile au titre des médicaments bénéficiant d'une autorisation de mise sur le marché ; et 3° la taxe prévue à l'article L. 5121-17 du code de la santé publique, frappant annuellement les médicaments et produits bénéficiaires d'une autorisation de mise sur le marché délivrée par l'AFSSAPS ou par l'Union européenne.

S'agissant ensuite des remises conventionnelles versées à l'assurance-maladie par les entreprises pharmaceutiques, prévues par l'article L. 162-18 du code de la sécurité sociale, vous avez jugé que de telles remises, qui sont directement versées à l'assurance-maladie, ne constituent pas des avantages tarifaires consentis par les entreprises pour fidéliser leur clientèle, mais un mécanisme visant à réduire les dépenses d'assurance-maladie et en avez déduit qu'elles ne pouvaient être regardées comme des « réductions sur ventes » au sens de l'article 1647 B sexies du CGI, interprétées à la lumière du compte 709 « rabais, remises, ristournes » du plan comptable général, et qu'une cour n'avait donc pas commis d'erreur de droit ni inexactement qualifié les faits en jugeant que ces remises ne venaient pas en diminution des produits comptabilisés pour la détermination de la valeur ajoutée définie par l'article 1647 B sexies du CGI.

Ces solutions jurisprudentielles, refusant la déduction de ces différents éléments, nous semblent transposables au calcul de la valeur ajoutée dans le cadre défini en matière de CVAE, pour la généralité des entreprises, à l'article 1586 sexies du CGI. A cet égard, le nouveau texte ne comporte pas même d'item prévoyant la prise en compte, en minoration du produit des ventes, des remises et rabais accordés par la société sur celles-ci. Une interprétation stricte des catégories énumérées à l'article 1586 sexies aboutirait donc à exclure toute déduction des ristournes consenties, alors même que les ristournes obtenues par une entreprise doivent, elles, entrer en ligne de compte. La lecture retenue par la doctrine administrative (BOI-CVAE-BASE-20 n° 30) revient, quant à elle, à interpréter l'item des « ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises » comme entendant ces ventes nettes des réductions commerciales accordées aux clients. Nous vous invitons à faire vôtre cette interprétation, qui neutralise ce qu'une interprétation littérale (souvent retenue pour l'article 1647 B sexies, mais qui ne posait pas la même difficulté, le texte étant plus détaillé) aurait de problématique. Il en découle que l'article 1586 sexies du CGI a selon nous, sur le point qui nous occupe aujourd'hui, la même portée que l'article 1647 B sexies du code que vous avez interprété en avril dernier.

Dès lors, les moyens soulevés par la société requérante à l'appui de son pourvoi, tirés de ce que la cour aurait insuffisamment motivé son arrêt, méconnu les articles 1647 B sexies et 1586 sexies du CGI et inexactement qualifié les faits en jugeant que les contributions prévues par les articles L. 138-1 et L. 245-6 du code de la sécurité sociale, la taxe prévue par l'article L. 5121-17 du code de la santé publique et les remises conventionnelles prévues par l'article L. 162-18 du code de la sécurité sociale ne sont pas déductibles du calcul de la valeur ajoutée prise en compte pour le

plafonnement de la taxe professionnelle et le calcul de la CET, se heurtent à la position adoptée dans la décision *Sté Pierre Fabre Médicaments* par vos chambres réunies.

Or nous n'identifions pas de motif de revirer, après quelques mois, sur une solution adoptée en chambres réunies conformément aux conclusions nourries et argumentées sur ces différents points de votre rapporteur public.

Ces moyens ne sauraient donc justifier l'admission.

Consciente de cet obstacle, la société soulève, à l'appui de son pourvoi, une QPC dirigée contre les dispositions des 1 et 2 du II de l'article 1647 B sexies du CGI telles qu'interprétées par votre décision d'avril, ainsi que les dispositions des 1 à 6 du I de l'article 1586 sexies de ce code.

Elle soutient que ces dispositions méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques en faisant peser sur les sociétés du secteur pharmaceutiques pratiquant des remises conventionnelles en vertu de l'article L. 138-1 du code de la sécurité sociale une charge fiscale calculée sur une base intégrant des revenus dont elles n'ont pas disposé.

La société invoque notamment la jurisprudence du Conseil constitutionnel ayant censuré au regard de l'article 13 de la Déclaration de 1789 des dispositifs fiscaux assujettissant, sans être justifiés par un motif d'intérêt général tel que la lutte contre la fraude, des contribuables au paiement de taxes assises sur des sommes dont ils ne disposent pas et qui sont perçues par des tiers (v. notamment les décisions relatives aux taxes pesant sur les éditeurs de services de télévision, en particulier la décision *Société Edi TV* du 30 mars 2017, n° 2016-620 QPC, RJF 2017 n° 603).

Dans sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013* (RJF 2014 n° 269), le Conseil constitutionnel a en particulier énoncé que l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource, et que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs.

Cette jurisprudence ne nous semble toutefois pas de nature à créer un doute sérieux sur la constitutionnalité de la non déduction, pour le calcul de la valeur ajoutée dans le cadre du plafonnement de la TP et de l'assiette de la CVAE, du montant des remises conventionnelles de l'article L. 162-18 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction applicable aux années en litige, antérieure aux modifications apportées par la loi n° 2016-1827 du 23 décembre 2016

Il convient en effet de rappeler la nature particulière du dispositif en cause.

Le terme de « remise » ne doit pas tromper sur sa logique. Comme l'expliquait votre rapporteur public dans ses conclusions sur votre décision du 21 avril 2017, ces conventions ne prévoient pas l'octroi de remises commerciales dans le cadre d'une politique proactive visant, dans une perspective de fidélisation ou de faveur, à choyer le client qui atteindrait tel ou tel niveau de chiffre d'affaires, ou à lui faire oublier un quelconque retard de livraison, mais s'inscrivent dans le cadre d'une stratégie de la carotte et du bâton, adoptée par les pouvoirs publics dans le but de contrôler la progression des dépenses publiques de santé.

Ces conventions, dont la conclusion n'est qu'une faculté, prévoient en effet que les opérateurs pharmaceutiques qui exploitent des spécialités remboursables s'engagent auprès du CEPS sur le respect de certains objectifs, en lien direct ou indirect avec la progression des dépenses d'assurance maladie correspondant à ces spécialités (par exemple en limitant les dépenses de promotion de ces médicaments) : s'ils ne parviennent pas à atteindre ces objectifs, ils doivent verser une remise.

A cet égard, la circonstance que ces remises ne soient pas seulement fondées sur des agrégats généraux, et qu'elles puissent se rapporter au respect d'objectifs en lien avec des produits déterminés, ne nous semble pas modifier l'analyse qui avait été faite de cet instrument comme instrument de régulation des dépenses de l'assurance maladie en général et des relations entre celle-ci et les laboratoires. En particulier, la prescription plus ou moins importante, selon une posologie moyenne plus ou moins élevée et avec une efficacité thérapeutique plus ou moins grande, d'une spécialité remboursable a un impact sur l'évolution des dépenses de l'assurance maladie se rapportant au remboursement de ce produit.

La conclusion de ces conventions n'est pas une obligation pour les entreprises. Mais celles qui s'engagent dans une relation conventionnelle comportant des objectifs en termes de chiffre d'affaires échappent, en cas de progression de ce chiffre supérieure au taux de progression de l'ONDAM, à la contribution prévue à l'article L. 138-10 du code de la sécurité sociale – laquelle n'est pas déductible pour le calcul de la valeur ajoutée. Si le versement d'une remise n'est donc pas, comme le relève la société, la contrepartie ou le substitut exact d'une taxe, les faits générateurs de ces versements n'étant pas identiques, les entreprises ont le choix entre relever de l'un ou de l'autre de ces systèmes.

Ainsi, d'une part, ces remises conventionnelles constituent un mécanisme volontaire de régulation alternatif à la menace de l'outil fiscal de l'article L. 138-10 et procédant tout à la fois, de la part des acteurs économiques, d'un calcul rationnel, au niveau individuel ou collectif, entre le système de la contribution et celui de la « remise » et d'une négociation des objectifs à

atteindre avec l'Etat, et de la part de ce dernier, d'une poursuite de l'objectif d'intérêt général, non pas de rendement budgétaire, mais de limitation de la progression des dépenses d'assurance maladie et de rationalisation de ces dépenses. Ces remises, calculées en fin d'année, ne sont acquittées que lorsque les objectifs fixés en la matière n'ont pas été atteints et sont versées en début d'année suivante.

D'autre part, ces remises ne sont pas dues aux clients, mais bénéficient directement à l'Assurance maladie. Ces pratiques équivalent pour l'Etat à une réduction du montant du remboursement que la Sécurité sociale a pris en charge, financée par le versement de ces contributions dites « remises » acquittées par les laboratoires. Or si l'assurance maladie rembourse tout ou partie du prix de certaines spécialités aux malades ou, en cas de tiers payant, directement à l'officine qui les a délivrés, elle n'est pas le client des laboratoires et n'achète rien à ceux-ci. Les médicaments sont achetés et payés, soit par les établissements de santé, soit par les grossistes et les pharmaciens, pour lesquels le prix de vente qu'ils ont acquitté lors des commandes n'est pas réduit par ces « remises » de fin d'année versées à l'Assurance maladie, et qui n'en voient donc pas la couleur. Elles répondent, compte tenu de la relation triangulaire dans laquelle elles s'inscrivent, plus à une logique de charge que de réfaction de prix : les laboratoires acceptent de prendre en charge une partie du coût supporté par l'assurance maladie, tiers à la relation de vente.

En outre, ces remises, qui ne sont donc pas comparables aux véritables réductions de prix qui peuvent être pratiquées dans la vie économique courante à des fins commerciales, présentent selon la lettre même du texte de l'article L. 162-18 du code le caractère d'un versement « exceptionnel et temporaire ».

Enfin, il ne s'agit pas ici d'apprécier les facultés contributives d'un contribuable pour l'établissement d'une imposition qui serait assise sur le bénéfice ou le revenu. Il s'agit de calculer la valeur ajoutée d'une entreprise, et ce, dans un cas pour établir le plafonnement d'un impôt qui n'était pas assis sur le bénéfice, mais sur une base bien plus complexe et procédant d'une autre logique que l'imposition pure et simple d'un revenu (la taxe professionnelle), et dans l'autre cas, pour taxer cette valeur ajoutée dans le cadre de la contribution économique territoriale. Cette notion de valeur ajoutée, qui ne saurait se confondre avec celle de revenu net ou de bénéfice, appelle nécessairement à un tri entre les recettes et les dépenses à prendre en compte et à une appréciation des facultés contributives plus complexe ou nuancée.

Dans ces conditions, ne pas prendre en compte, en minoration du montant du produit des ventes d'une entreprise du secteur pharmaceutique, les remises versées dans le cadre des conventions conclues en application de l'article L. 162-18 du CSS pour calculer la valeur ajoutée de cette entreprise ne nous paraît pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Or seule une telle rupture méconnaîtrait l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

La question ne nous paraît donc pas sérieuse et ne justifie pas, compte tenu de l'objet juridique très particulier que sont ces remises, le renvoi.

Par ces motifs, nous concluons au non renvoi de la QPC soulevée et à la non admission du pourvoi.