

N° 443200 – Société Novartis

9^e chambre jugeant seule

Séance du 22 octobre 2020

Lecture du 20 novembre 2020

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

La société Novartis Pharma, qui exerce son activité dans le secteur pharmaceutique, a demandé le remboursement partiel des cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) qu'elle a acquittées au titre des années 2012 et 2013 au motif qu'elle avait omis de déduire de la valeur ajoutée servant d'assiette à ces cotisations les remises conventionnelles sur le chiffre d'affaires versées à l'assurance maladie en application de l'article L. 162-18 du code de la sécurité sociale. La société se pourvoit devant vous contre l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé le rejet de sa demande de remboursement par le tribunal administratif de Montreuil.

Elle vous invite à réexaminer votre jurisprudence sur la prise en compte de ces remises pour le calcul de la valeur ajoutée servant d'assiette à la CVAE.

La question de principe a été tranchée par votre décision du 21 avril 2017, *Sté Pierre Fabre Médicament*, qui portait sur la détermination de la valeur ajoutée servant au plafonnement de la taxe professionnelle. Vous avez jugé que les remises conventionnelles, 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, de sorte qu'elles ne sauraient être regardées comme des « réductions sur ventes » venant en diminution des produits comptabilisés pour la détermination de la valeur ajoutée définie par l'article 1647 B sexies (CE, 10/9 SSR, 21 avril 2017, n° 398246, *Sté Pierre Fabre Médicament* : RJF 7/17 n° 696, concl. E. Crépey).

Vous avez transposé cette solution au calcul de la valeur ajoutée servant de base à la CVAE par une décision du 6 octobre 2017, *SAS Astrazeneca* (CE(na) 9^e ch. 6 octobre 2017, n° 408115, *SAS Astrazeneca* : RJF 12/17 n° 1228, concl. E Bokdam-Tognetti (C 1228), puis, tout récemment, au calcul de la valeur ajoutée servant à la détermination de la cotisation minimale de TP (CE, 3/8 CHR, 14 octobre 2019, n° 418455, *SAS Laboratoires MSD Chibret Schering Plough* : RJF 1/20 n° 38, concl. M.-G. Merloz).

Nous ne pensons pas que le pourvoi de la société Novartis doive vous conduire, en l'absence d'éléments nouveaux, à abandonner une jurisprudence dont l'encre est encore fraîche, et qui a

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

été adoptée conformément aux conclusions nourries des rapporteurs publics sur la plupart des points dénoncés par le pourvoi.

1. La société soulève, à l'appui de son pourvoi, une QPC dirigée contre les dispositions du 1 du I de l'article 1586 sexies du code général des impôts, telles qu'interprétées par votre jurisprudence. Elle soutient que ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques en ce que la valeur ajoutée prise en compte pour le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises inclut les remises conventionnelles prévues à l'article L. 162-18 du code de la sécurité sociale.

Vous pourriez être tentés de juger que la condition de renvoi tenant à ce que la disposition en cause n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution n'est pas remplie. Le Conseil constitutionnel a en effet déclaré l'article 1586 *sexies* du CGI conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif de sa décision du 29 décembre 2009 sur la loi de finances pour 2010 (n° 2009-599 DC), après avoir seulement retranché de l'énumération des taxes déductibles de la valeur ajoutée la taxe carbone qu'il venait de censurer.

L'interprétation que vous donnez de la disposition législative contestée postérieurement à sa déclaration de conformité par le Conseil constitutionnel est toutefois susceptible de constituer une circonstance nouvelle de nature à permettre que soit posée une QPC relative à cette disposition (CE, Commune de Chessy, n° 418637, 20 décembre 2018, aux T.). Encore faut-il que cette interprétation ne présente pas les traits de l'évidence et n'ait pas été, en réalité, portée tout entière par la loi.

Il nous semble que vous avez implicitement admis que tel était le cas dans votre décision du 6 octobre 2017, en acceptant d'examiner sans réserve le caractère sérieux de la QPC soulevée par la société AstraZeneca s'agissant des mêmes dispositions, telles qu'interprétées par votre jurisprudence *Société Pierre Fabre*.

Relevons que dans votre décision *SA Métropole Télévision* du 29 juillet dernier, vous avez fait de même malgré l'invitation en sens contraire de votre rapporteur public, à propos des dispositions du 4 du I de l'article 1586 *sexies* du CGI, telles qu'interprétées par votre décision *CERP de Rouen* (SAS Compagnie d'exploitation et répartition pharmaceutique (CERP) de Rouen du 29 juin 2018, aux T., aux ccl de Yohann Bénard, RJF 2018 n° 973) s'agissant de la déductibilité de taxes dues par les éditeurs de services de télévision de la valeur ajoutée servant d'assiette à la CVAE, alors que s'opposaient, comme en l'espèce, lecture comptable et lecture économique de ces dispositions (v. CE, 29 juillet 2020, *SA Métropole Télévision*, n°436365).

Dans la lignée de ces deux décisions, nous vous proposons donc de vous placer sur le terrain de l'absence de caractère sérieux de la question soulevée par la société Novartis pour écarter celle-ci.

Dans une première branche de son argumentation, la société fait valoir que l'imposition des entreprises pharmaceutiques sur la base d'un chiffre d'affaires incluant ces remises constitue

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

une discrimination à rebours induite par le régime moins favorable du droit interne applicable à la CVAE, comparé au droit européen, tel qu'il découle notamment de l'arrêt *Finanzamt Bingen-Alzey c/ Boehringer Ingelheim Pharma GmH et Co. KG* de la CJUE du 20 décembre 2017, qui admet la déduction de remises comparables pour la détermination de l'assiette de la TVA.

Comme le relève la requérante elle-même, l'application d'un raisonnement de type *Metro Holding* (décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016) suppose d'abord d'identifier une incompatibilité de la loi française avec le droit de l'Union européenne, imposant de laisser la loi inappliquée dans les litiges relatifs aux situations européennes, pour ensuite en déduire, dans un litige relatif à une situation purement interne ou extra-communautaire, une méconnaissance du principe d'égalité résultant du traitement défavorable réservé aux situations non régies par le droit de l'Union.

La prémisse de ce raisonnement manque au cas présent. Il ne peut être déduit des règles applicables en matière de TVA, et notamment de la jurisprudence *Boehringer*, aucune incompatibilité avec le droit de l'Union européenne de la loi française relative à la CVAE, imposition locale uniquement régie par la loi fiscale interne. Et la société Novartis n'invoque aucune autre règle de droit européen de nature fiscale avec laquelle les dispositions critiquées de l'article 1586 *sexies* du CGI serait incompatible. Par suite, aucune discrimination à rebours n'est susceptible de naître de l'application des règles d'assiette de la CVAE.

Relevons au demeurant, que votre décision *Schering Plough* assume expressément la divergence des solutions adoptées pour la détermination de l'assiette de la TVA et de la cotisation minimale de taxe professionnelle – le raisonnement étant transposable à la CVAE. Notre collègue M.G. Merloz justifiait cette divergence par les logiques distinctes de ces impositions : alors que la logique économique propre à la TVA ne permet pas de retenir une assiette plus élevée que la somme réellement perçue par l'assujetti en contrepartie de la vente, la définition de l'assiette de la CVAE repose au premier chef sur l'application du principe de connexion fiscal-comptable. Les charges et produits entrant dans le calcul de la valeur ajoutée sont définis, pour la CVAE, par référence aux normes comptables en vigueur à la date de l'imposition, dans la lignée des règles dégagées à propos de la taxe professionnelle par la décision *Société Foncière Ariane* du 4 août 2006 (n° 267150, RJF 11/06 n° 1370, chron. Y. Bénard p. 962, ccl S. Verclutte au BDCF 1/06 n° 135).

Si la société soutient aussi, de manière plus générale, que l'assiette de la CVAE ne saurait reposer, au mépris de la réalité économique, sur une définition du chiffre d'affaires différente de celui qui est retenu pour déterminer l'assiette d'autres taxes sur le chiffre d'affaires, le principe d'égalité devant la loi n'interdit, à l'évidence, aucunement au législateur de définir des règles d'assiette différentes pour des impositions différentes s'appliquant aux mêmes entreprises.

Dans une seconde branche de son argumentation, la société Novartis soutient que le caractère confiscatoire de l'imposition découle du fait qu'elle pèse sur des revenus que les entreprises pharmaceutiques ne perçoivent pas réellement. Mais, comme la requérante ne l'ignore

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

d'ailleurs pas, vous avez déjà, dans votre décision *AstraZeneca*, refusé de renvoyer une QPC formulée dans les mêmes termes, au motif que les remises conventionnelles constituaient non un revenu soumis à l'imposition mais des charges que doivent acquitter les contribuables concernés et dont le législateur a décidé qu'elles ne seraient pas déductibles de la valeur ajoutée. Pour les raisons que nous venons de dire, l'intervention de l'arrêt *Boehringer* de la CJUE ne permet pas, contrairement à ce que soutient la société, de remettre en cause cette solution.

La QPC soulevée ne nous paraît donc pas devoir être renvoyée au Conseil constitutionnel, ni justifier que soit posée une QP à la CJUE quant à l'interprétation des articles 73 et 90 de la directive « TVA » 2006/112/CE, qui n'est pas applicable au litige.

2. Nous serons plus brève pour l'examen des moyens du pourvoi.

En premier lieu, il est vrai que la cour a improprement retenu que les remises conventionnelles prévues par l'article L. 162-18 du code de la sécurité sociale ne pouvaient être regardées comme des réductions sur ventes au sens des dispositions de l'article 1586 sexies du CGI, alors que cet article n'utilise pas ce terme, à la différence de l'article 1647 B en matière de TP. Mais cette erreur de plume ne traduit pas d'insuffisance de motivation et n'a pas eu d'incidence sur le raisonnement de la cour, les deux articles ayant, sur le point en litige, la même portée, ainsi que vous l'avez jugé dans votre décision *AstraZeneca*. La cour ne s'est par ailleurs, pas méprise quant aux dispositions applicables au litige.

Ne nous semblent, en deuxième lieu, pas davantage justifier l'admission du pourvoi les moyens tirés de ce que la cour aurait à tort assimilé les « remises quantitatives de fin d'année » aux « remises produits » pour la détermination du chiffre d'affaires et considéré que ces dernières sont dues en cas de non-respect des engagements souscrits à propos des modalités d'utilisation des produits pharmaceutiques. La société Novartis relève notamment que les « remises produits » visées par l'article L. 162-18 du CSS en litige ne sont pas liées au respect d'objectifs de dépenses fixés par l'assurance maladie et ne constituent pas un moyen d'échapper au versement de la contribution prévue par l'article L. 138-1 de ce code. Mais la cour s'est bornée à juger que les « remises produits » ne constituaient pas des avantages tarifaires consentis pour fidéliser la clientèle, par des motifs qui reproduisent fidèlement ceux de votre décision *Schering Plough*. Conformément aux conclusions de votre rapporteur public, vous avez expressément regardé les « remises produits » comme des instruments de régulation des dépenses d'assurance-maladie, au même titre que les « remises quantitatives ». Et ce, en dépit des différences entre ces deux instruments, soulignées par le pourvoi - dont nous confessons qu'elles auraient pu nous amener, pour notre part, à vous proposer une solution différente si votre jurisprudence n'était pas déjà arrêtée sur ce point.

Le moyen suivant, tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en retenant une approche purement comptable sans tenir compte du modèle économique des entreprises pharmaceutiques, se heurte à la lecture retenue par votre jurisprudence, qui repose effectivement sur le principe de connexion fiscal-comptable. Quant à l'avis publié en septembre 2014 par la commission commune de doctrine comptable de la Compagnie

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

nationale des commissaires aux comptes et du Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables, dont se prévaut la société, celui-ci n'est, comme le relevait M.G. Merloz dans ses conclusions dans l'affaire *Schering Plough*, guère concluant dans la mesure où il fait état de deux analyses possibles de ces remises, soit en « impôts, taxes et versements assimilés », soit en « remises, rabais et ristourne ». Et la question n'a jamais été clarifiée depuis par l'ANC.

Les moyens tirés ensuite de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que les remises conventionnelles ne sont pas déductibles du calcul de la valeur ajoutée prise en compte pour le calcul de la CVAE, ne justifient pas l'admission, l'approche économique prônée par la société, consistant à analyser les remises conventionnelles comme une réduction du prix facial des médicaments, ayant été écartée en toute connaissance de cause par votre jurisprudence issue de la décision *Sté Pierre Fabre Médicaments*.

Le dernier moyen reproche à la cour d'avoir écarté le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, fondé sur le caractère confiscatoire de l'imposition, en jugeant que les remises conventionnelles constituent non des revenus mais des charges dont le législateur a décidé qu'elles ne seraient pas déductibles de la valeur ajoutée. La motivation de la cour reproduit celle par laquelle vous avez écarté la QPC soulevée par la SAS AstraZeneca, qui reposait sur une argumentation similaire, et nous ne voyons pas de raison de retenir un raisonnement différent sur le terrain du droit conventionnel. Les moyens d'erreur de droit et de qualification juridique dirigés contre ces motifs ne sont donc guère plus sérieux que les précédents.

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

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.