

N°s 430561 et 430562 – Société Baxter

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 7 avril 2021

Lecture du 20 avril 2021

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteure publique

L'article L. 245-6 du code de la sécurité sociale institue, au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, une contribution assise sur le chiffre d'affaires des entreprises exploitant en France, au sens de l'article L. 5124-1 du code de la santé publique, une ou plusieurs spécialités pharmaceutiques donnant lieu à remboursement par les caisses d'assurance maladie, c'est-à-dire des entreprises qui assurent en France la fabrication, l'importation, l'exportation et la distribution en gros de ces spécialités. Cette contribution est, en vertu de ces dispositions, exclue des charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

La société Baxter SAS, qui a pour activité, en qualité de commissionnaire, la promotion et la distribution en France des produits pharmaceutiques fabriqués par la société de droit suisse Baxter Healthcare SA, a acquitté, au titre des exercices clos de 2008 à 2013, la contribution prévue par l'article L. 245-6 du CSS. Conformément aux dispositions de cet article, la société a réintégré extra-comptablement le montant de ces cotisations pour le calcul de son bénéfice imposable à l'IS. En parallèle de cette réintégration, elle a extourné les sommes que lui versait annuellement la société suisse Baxter Healthcare SA en remboursement de cette contribution. Estimant que ces remboursements avaient le caractère de produits imposables, l'administration fiscale a, à l'issue de deux vérifications de comptabilité, remis en cause les déductions ainsi pratiquées et assujetti la société Baxter SAS à des suppléments d'impôt sur les sociétés et de contributions sociales sur cet impôt. La société, dont les demandes en décharge de ces impositions supplémentaires ont été rejetées par le tribunal administratif de Montreuil, puis la cour administrative d'appel de Versailles, se pourvoit en cassation devant vous.

Si la société soulève, à l'appui de son pourvoi, une QPC dirigée contre l'article L. 245-6 du code de la sécurité sociale, nous ne l'examinerons, en dépit du caractère prioritaire de cette question, que dans une seconde partie de nos conclusions.

Indiquons d'emblée que nous n'avons pas trouvé dans votre jurisprudence de précédent sur le traitement, pour l'établissement de l'IS, des éventuels « remboursements » de charges d'un commettant à son commissionnaire. Cette rareté des contentieux s'explique sans doute par le caractère en général indifférent de la qualification réparatrice ou rémunératrice de tels versements : qu'on les regarde comme un élément de rémunération ou comme une indemnité réparant le préjudice ayant consisté en l'exposition d'une charge que le commissionnaire 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.

supportée en conséquence de sa mission et qu'il n'aurait pas dû normalement supporter, la somme est en principe traitée comme un produit imposable, dès lors que la charge en cause était déductible. L'enjeu de la qualification ne devient fondamental que dans les cas exceptionnels où, telle la contribution pharmaceutique en litige aujourd'hui, la charge n'était pas déductible.

La notion de commissionnaire étant centrale pour la compréhension et le traitement du présent litige, nous commencerons par quelques rappels sur cette notion, à vrai dire délicate à définir.

Si les relations internes entre commettant et commissionnaire s'apparentent à celles existant entre mandant et mandataire, et si certaines dispositions régissant les obligations du mandant s'appliquent aux commettants, il convient toutefois de bien distinguer entre mandat et commission.

Dans le cadre d'un contrat de mandat, le mandataire agit au nom et pour le compte du mandant. Il y a représentation complète de ce dernier. Le mandataire n'est qu'un simple intermédiaire transparent. En particulier, les contrats conclus par le mandataire le sont au nom et pour le compte du mandant, qui se trouve partie au contrat et directement engagé.

En revanche, aux termes du premier alinéa de l'article L. 132-1 du code de commerce, « *Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant* ». Si les dispositions du second alinéa de cet article en vertu desquelles « *Les devoirs et les droits du commissionnaire qui agit au nom d'un commettant sont déterminés par le titre XIII du livre III du code civil* », c'est-à-dire par les dispositions du code civil relatives au mandat, ont pu semer le trouble quant au point de savoir si seul le premier alinéa définissait la notion de commissionnaire ou si le second alinéa faisait de tout mandataire commercial un commissionnaire, cette controverse appartient au passé. Il est aujourd'hui acté que seul a la qualité de commissionnaire celui qui agit en son nom propre ou sous un nom social pour le compte d'autrui et que le second alinéa de l'article L. 132-1 a pour seul objet de rappeler qu'un soi-disant commissionnaire qui agit au nom d'un commettant n'est en réalité pas commissionnaire, mais mandataire.

Cette action en nom propre mais pour compte d'autrui confère au statut des commissionnaires un caractère hybride, conduisant à distinguer les effets personnels et réels des contrats conclus par le commissionnaire avec les tiers en exécution du contrat de commission.

Le commissionnaire agissant en son nom propre ou sous un nom social, il conclut les contrats avec les tiers en son nom. Il est seul engagé à l'égard de ces tiers et par suite, seul tenu personnellement des obligations prévues par ces contrats et seul créancier de ces tiers. Ainsi, en cas de commission à la vente, le commissionnaire conclut la vente en son nom, établit une facture à son nom et perçoit le prix de la vente par un chèque ou un virement à son nom. Il est vis-à-vis du client final seul responsable de la livraison des biens. Mais, et là est toute l'ambiguïté et la spécificité du contrat de commission et des contrats commissionnés successifs, il vend en son nom des biens qui ne lui appartiennent pas : il ne revend donc pas les marchandises du commettant – sur ce point, les dispositions du V de l'article 256 du CGI

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.

réputant que le commissionnaire est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien créent une fiction juridique n'ayant cours que pour les besoins de la TVA.

En effet, le contrat de commission n'ayant transféré aucun droit réel du commettant au commissionnaire et n'ayant notamment pas, en cas de commission de marchandises, transféré au commissionnaire la propriété des marchandises appartenant au commettant, le commissionnaire n'est titulaire d'aucun droit réel qu'il pourrait céder au tiers contractant. En revanche, le contrat de commission emporte représentation réelle du commettant par son commissionnaire. Autrement dit, lorsque le commissionnaire conclut avec un tiers contractant, en exécution du contrat de commission, un contrat translatif de propriété pour le compte de son commettant, le transfert du droit réel de propriété s'opère directement entre le commettant et le tiers contractant, les biens transférés passant du patrimoine de l'un à celui de l'autre sans jamais transiter, même un instant de raison, par celui du commissionnaire, mais aussi sans que jamais le commettant soit directement et personnellement engagé à l'égard du tiers contractant. Car cet effet réel se produit par l'effet du contrat de commission conclu entre commettant et commissionnaire, placé en surplomb des contrats commissionnés. Le mystère des relations triangulaires entre commettant, commissionnaire et tiers contractant se traduit ainsi par une représentation imparfaite du commettant, incomplète car réelle mais non personnelle.

Qu'en est-il au plan financier ?

Le commissionnaire à la vente perçoit le produit, réglé à son nom par le tiers contractant, des opérations de vente qu'il a conclues et exécutées pour le compte de son commettant, mais est, en vertu du contrat de commission, débiteur de l'obligation de restituer à son commettant les sommes d'argent reçues. Cette obligation de reversement trouve son fondement dans l'obligation de reddition des comptes, posée à l'article 1993 du code civil (Cass. req., 5 mars 1906 : DP 1909, 1, 374).

En revanche, en rémunération du service rendu au commettant, le commissionnaire perçoit de celui-ci une commission. Celle-ci, à la libre détermination des parties, peut être fixe ou proportionnelle. Ainsi que le rappelle la professeure Mme Dumont-Lefrand (« Contrat de commission – régime », fasc. 830, JurisClasseur Contrats-Distribution), en matière de commission d'achat ou de vente, l'assiette de la commission est le plus souvent « *constituée par le montant brut de l'opération, c'est-à-dire le prix d'achat ou de vente des marchandises augmenté des frais et dépenses du commissionnaire* ».

Il convient ici de souligner qu'en vertu des dispositions de l'article 1999 du code civil, qui ne sont pas d'ordre public, le commettant est en principe tenu de rembourser au commissionnaire les frais et avances que ce dernier a faits pour l'exécution de son contrat, dès lors qu'ils ont été engagés conformément aux ordres du commettant, ou se sont avérés utiles pour l'accomplissement de la mission – cette obligation ne s'étendant pas aux dépenses exposées, non pour l'exécution du contrat, mais à l'occasion ou à cause de la mission (Cass. Civ. 6 juin 1889, DP 1889. 1. 183). Il résulte par ailleurs de l'article 2000 du même code, lui aussi supplétif et applicable aux relations entre commissionnaire et commettant (Cass. com. 19 novembre 2002, n° 99-19.255), que le commettant doit également « *indemniser (le*

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.

commissionnaire) des pertes que celui-ci a essuyées à l'occasion de sa gestion ». Ces dispositions traduisent ainsi le principe selon lequel, « *agissant pour le compte d'autrui, le commissionnaire ne saurait ni profiter – en dehors de son droit à commission – ni souffrir de l'exécution de son contrat de commission* » (Mme Dumont-Lefrand, « *Contrat de commission – régime* », fasc. 830, JurisClasseur Contrats-Distribution, préc.), et n'a pas, en particulier, à supporter les risques de l'exploitation, sauf faute ou imprudence.

En l'espèce, la société Baxter étant commissionnaire à la vente de la société suisse Baxter Healthcare SA, elle assure en son nom propre la commercialisation en France des spécialités pharmaceutiques de cette société, bien qu'elle se livre à ces opérations de vente pour le compte de Baxter Healthcare SA. Dès lors, la société Baxter doit être regardée comme assurant l'exploitation en France de ces spécialités au sens de l'article L. 5124-1 du code de la santé publique et comme redevable, par suite, de la contribution de l'article L. 245-6 du code de la sécurité sociale.

Il est par ailleurs constant que la société comptabilise dans son compte de résultat, conformément aux normes comptables, en produits les recettes issues de la vente des spécialités Baxter Healthcare, et en charges d'exploitation le reversement de ces mêmes montants au commettant. Ainsi, tandis que son chiffre d'affaires inclut la totalité des ventes en France des produits Baxter Healthcare, elle ne retire pour son compte aucun bénéfice de cette activité de vente mais uniquement de son activité de service de commissionnaire rémunéré par les commissions de Baxter Healthcare.

La requérante ne conteste pas sa qualité de redevable légal de la contribution. Son argumentation repose sur le présumé selon lequel, bien que légalement redevable de la contribution en tant que commissionnaire, elle n'avait toutefois pas vocation à supporter économiquement celle-ci faute d'être propriétaire des spécialités pharmaceutiques vendues et des produits issus de leurs ventes. Elle en déduit que les sommes versées par sa commettante en vertu du contrat de commission compensant, à l'euro l'euro, cette taxe n'avaient dès lors pas le caractère d'un élément de rémunération ou d'un produit visant à assurer l'équilibre de son exploitation, mais devaient s'analyser fiscalement comme la réparation du préjudice ayant consisté pour elle à exposer une charge, non déductible en raison de l'interdiction de déduction posée à l'article L. 245-6 du CSS, et qui ne lui incombait pas au regard de son activité réelle.

Cette argumentation se heurte à un précédent ancien, publié au Recueil (CE, 22 juillet 1948, *Cie des tramways de X*, n° 89208, p. 346), dans lequel vous avez, statuant sur une situation proche, considéré que la prise en charge en vertu d'un contrat de concession, sous forme d'un remboursement, par un concédant d'un impôt incombant personnellement au concessionnaire et non déductible avait le caractère d'un profit imposable pour celui-ci. Vous avez jugé que les bénéfices industriels et commerciaux du concessionnaire devaient comprendre les recettes provenant de sa gestion commerciale et, par suite, inclure le remboursement des impôts qui lui incombent, ce remboursement constituant un profit, alors même qu'il n'est pas compensé par la déduction de la charge d'impôts correspondants (le concessionnaire n'était, en vertu d'une disposition spéciale, pas admis à déduire de ses bénéfices l'impôt cédulaire dont il était personnellement redevable).

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.

Les évolutions jurisprudentielles intervenues depuis 1948 et/ ou la nature du contrat de commission justifient-elles de raisonner différemment ?

Par une décision de Plénière du 12 mars 1982, *SA X* (n° 17074, p. 119, RJF 1982 n° 334, concl. O. Schrameck p. 160), vous avez jugé que « *les indemnités versées à un contribuable pour réparer une diminution de ses valeurs d'actif, une dépense exposée ou une perte subie, dès lors que leur versement a été effectué, non pour concourir à l'équilibre de l'exploitation, mais en vertu d'une obligation de réparation incombant à la partie versante, ne constituent des recettes imposables que si la perte ou charge qu'elles compensent est elle-même déductible pour la détermination du bénéfice imposable* ».

Vous n'avez selon nous, par cette décision, pas entendu juger que toute somme versée en compensation ou en remboursement d'une charge non déductible ne serait, par principe, pas imposable. Votre jurisprudence de Plénière ne vise en effet que les « indemnités » versées en vertu d'une obligation – serait-elle seulement conventionnelle – de « réparation » et implique donc que la partie bénéficiaire ait subi un préjudice. Elle prend soin, en particulier, d'exclure les sommes versées en vue d'assurer l'équilibre de l'exploitation et présentant un caractère d'aide ou de subvention. La prise en charge contractuelle d'une somme incombant à un cocontractant ne saurait donc se prévaloir de cette jurisprudence pour échapper, lorsqu'elle ne constitue pas une indemnité versée en vertu d'une obligation de réparation, mais doit s'analyser en un complément de rémunération ou encore en une aide, à la qualification de produit imposable pour son bénéficiaire.

Or nous ne croyons pas que votre jurisprudence *Société GE Healthcare Clinical Systems* du 11 décembre 2009 (n° 301341, p. 498, RJF 2/10 n° 107, concl. L. Olléon), doive être entendue comme ayant, en la matière, fait sauter la digue du préjudice et la notion de réparation d'un dommage.

Par cette décision, vous avez en effet jugé que lorsqu'une société mère d'un groupe intégré verse, en exécution de la convention d'intégration, à une filiale déficitaire qui sort de ce groupe une somme pour dédommager cette filiale du préjudice qu'elle subit à raison des conséquences fiscales liées à la perte du droit au report de ses déficits lors de l'entrée dans le groupe, et pour compenser ainsi le supplément d'impôt sur les sociétés que cette filiale supportera après sa sortie du groupe en raison de l'impossibilité de reporter sur ses propres résultats ces déficits, à raison desquels le groupe bénéficiera d'une économie d'impôt, une telle somme compense des charges par nature non déductibles du bénéfice imposable et ne saurait dès lors entrer dans la détermination du bénéfice imposable de la filiale sortante. Etait donc bien en cause la réparation d'un préjudice – la perte par la filiale du droit au report de ses propres déficits, emportant pour elle à la sortie du groupe un surcoût fiscal consistant à devoir payer une charge d'IS supérieure à celle qu'elle aurait acquittée si elle avait pu utiliser ses déficits -, même si ce préjudice découlait de l'application de la loi fiscale spéciale relative au régime de groupe et si la société mère n'était pas tenue légalement mais seulement conventionnellement à une obligation de réparation de ce préjudice.

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.

En l'espèce, l'obligation de versement pesant sur la société suisse ne saurait selon nous être regardée comme procédant directement de l'obligation d'indemnisation des pertes de l'article 2000 du code civil, faute de caractérisation d'une « perte ». Nous doutons qu'elle puisse être davantage regardée comme mettant en œuvre l'article 1999 du code civil, faute pour la contribution de l'article L. 245-6 du CSS de pouvoir être regardée comme une dépense exposée pour les besoins des opérations de vente et sur les ordres du commettant – elle n'en qu'une conséquence externe. Elle nous paraît d'origine purement conventionnelle.

Sur ce point, et eu égard à la nature et à l'assiette de la contribution en cause, la cour administrative d'appel n'a pas dénaturé les stipulations du contrat de commission en jugeant que les versements litigieux procédaient, non de l'article 5.2 de ce contrat en vertu duquel « *Si le Commissionnaire assume les coûts de toutes taxes applicables et de tous frais connexes liés aux importations de Produits, le Commissionnaire sera remboursé de ces coûts par le Commettant* », mais de l'article 10 du contrat stipulant qu'« *En contrepartie de l'exécution par le Commissionnaire de ses obligations en vertu de la présente Convention, le Commettant paiera au Commissionnaire la commission visée à l'Annexe 1. (...) Toute rémunération payable aux termes de la présente Convention exclut la TVA, les droits de douane et autres taxes applicables ou paiements exigés par le gouvernement sur les ventes, lesquels, le cas échéant, seront ajoutés à la rémunération du Commissionnaire au taux approprié. Afin de dissiper toute ambiguïté, les taxes imposées sur le revenu ne seront pas incluses dans cette section et seront assumées par le Commissionnaire* ». En tout état de cause, il ne nous semble pas qu'il faille accorder une trop grande importance à la différence de sémantique des articles 5 et 10 du contrat, le premier employant le terme « remboursement » alors que le second évoque l'« ajout » de certaines charges « à la rémunération ». Si la circonstance que la couverture de la contribution pharmaceutique litigieuse découle de l'article 10, consacré à la fixation de la rémunération du commissionnaire, peut en effet constituer un indice sur la nature de ce versement et colorer votre appréciation, vous ne faites pas preuve de nominalisme lorsqu'il s'agit d'apprécier la nature d'un versement. En particulier, vous ne vous arrêtez pas aux stipulations d'un contrat qui qualifieraient une somme d'indemnité alors qu'elle n'en aurait pas la nature : aussi nous invitons-vous à ne pas vous contenter du seul constat que l'obligation de compensation par le commettant de la taxe en litige trouve sa source dans l'article 10 du contrat de commission consacré à la rémunération du commissionnaire, mais à rechercher sa nature profonde.

Ce « remboursement » de la contribution fiscale des exploitants pharmaceutiques peut être appréhendé de deux façons, qui l'une et l'autre se défendent. L'on peut y voir la réparation d'un préjudice, plus économique que juridique, ayant consisté pour le commettant à supporter personnellement, par voie de conséquence des opérations de ventes réalisées pour le compte de son commettant, une charge fiscale ne correspondant pas à sa situation et à ses opérations au plan réel. Ou bien l'on peut y voir un versement visant, en complétant la rémunération prévue sous forme de commission proportionnelle aux ventes, à assurer l'équilibre de l'exploitation et la juste rémunération du commissionnaire : il s'agirait alors de compenser la charge fiscale supportée, mais en dehors de toute intention ou obligation réparatrice.

Cette même ambiguïté entre réparation et rémunération se retrouve d'ailleurs dans les obligations de remboursement et de comblement des pertes énoncées aux articles 1999 et

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.

2000 du code civil, reposant sur le principe suivant lequel l'exécution des opérations pour le compte du mandant ne doit pas être source de profit ou de perte pour le mandataire.

Après réflexion, il nous semblerait délicat de considérer qu'au seul motif qu'une charge a été supportée par un commissionnaire à la suite des opérations réalisées pour le compte du commettant, et qu'elle aurait eu vocation à peser sur le propriétaire réel des biens vendus si celui-ci avait personnellement conclu ces ventes, elle constituerait une charge anormale pour le commissionnaire et présenterait pour lui le caractère d'un préjudice. Poussée à son extrême, pareille logique pourrait en effet s'appliquer à toutes les charges exposées par le commissionnaire à l'occasion de sa mission. Le débat qui se tient aujourd'hui sur la nature de ce versement provient en réalité du choix opéré par les parties au contrat de commission d'individualiser la couverture de ces frais : les parties auraient tout aussi bien pu opter pour une commission forfaitaire, réputée couvrir tous les frais et charges du commissionnaire à l'exclusion de ses pertes, ou encore pour une commission proportionnelle au chiffre d'affaires issu des ventes dont le taux aurait été fixé de manière à assurer la couverture, par la commission, des diverses taxes sur les chiffres d'affaires dont la contribution des exploitants pharmaceutiques. Après quelques hésitations, il nous semble donc que le versement en cause trouve sa source dans une obligation de juste rémunération et de couverture des charges du commissionnaire par le commettant, plutôt que dans une obligation de réparation de préjudices et dommages causés au commissionnaire par l'exécution de son contrat de commission et liés au décalage entre ses obligations personnelles et sa situation réelle. Si elle n'est pas déterminante, la circonstance que ces versements soient prévus à l'article 10 comme venant en complément de la commission proportionnelle aux ventes due au commissionnaire nous paraît conforter ce rattachement à la rémunération de ce dernier.

Par suite, la cour, qui n'a pas dénaturé les stipulations du contrat, n'a pas commis d'erreur de droit et n'a pas inexactement qualifié les faits – la requérante se place sur le terrain de la dénaturation des faits, mais la nature d'indemnité versée en exécution d'une obligation de réparation ou de rémunération nous paraîtrait davantage relever d'un contrôle de qualification – en jugeant que les versements litigieux, par lesquels la société suisse commettante a couvert les cotisations de contribution sur le chiffre d'affaires des exploitants de spécialités pharmaceutiques dues par la requérante, devaient être regardés, non comme des indemnités réparant un préjudice, mais comme un produit imposable.

Nous ne nous étendons pas sur les autres moyens du pourvoi que vous pourrez écarter sans difficulté et qui ne sont en réalité, pour la plupart d'entre eux, que des branches du moyen que nous venons d'examiner. En particulier, si vous nous suivez pour considérer que les sommes reçues du commettant suisse présentaient le caractère d'un complément de rémunération et non d'une indemnité réparant l'exposition d'une charge qui n'aurait pas dû incomber à la requérante, vous écarterez le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en estimant sans incidence l'absence d'enrichissement de la société dans l'opération et en jugeant que la société ne faisait l'objet, du fait du cumul de la non-déductibilité des contributions et de l'imposition des versements litigieux, d'aucune double imposition contraire au principe d'égalité devant les charges publiques. D'une part, il n'y a pas double imposition juridique de la même somme, mais non-déduction d'une charge et imposition d'une subvention ou d'un complément de rémunération. D'autre part, la logique à l'œuvre

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.

dans votre jurisprudence de Plénière de 1982 refusant l'imposition des indemnités réparant un préjudice ayant consisté à exposer une charge non déductible tient, outre à une question de cohérence et de symétrie, à une préoccupation de réparation du préjudice : imposer une indemnité compensant une charge non déductible reviendrait à faire supporter définitivement à la victime une partie du préjudice que l'indemnité doit réparer.

Nous terminerons par l'examen de la QPC que la société dirige contre l'article L. 245-6 du CSS.

La requérante soutient que ces dispositions, en ce qu'elles conduisent à assujettir les commissionnaires à une contribution assise sur un chiffre d'affaires dont ils n'ont pas la disposition, méconnaissent les exigences qui résultent de l'article 13 de la Déclaration de 1789 et emportent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Sa critique revient ainsi, en filigrane, à remettre en cause toutes les taxes sur le chiffre d'affaires instituées par le législateur, faute pour celui-ci d'avoir exclu de leur champ les commissionnaires.

Au soutien de son grief, elle invoque la jurisprudence du Conseil constitutionnel selon laquelle « *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 ayant conduit à la censure de dispositions législatives prévoyant l'imposition en toute circonstance des éditeurs de services de télévision sur des sommes encaissées par des tiers, que les éditeurs aient ou non disposé de ces sommes (cf. Cons. cons. 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, n° 2013-684 DC ; Cons. cons., 6 février 2014, *TF1 SA*, n° 2013-362 QPC ; Cons. cons., 30 mars 2017, *Société Edi TV*, n° 2016-620 QPC).

Toutefois, à la différence d'un mandataire, le commissionnaire conclut en son nom les contrats commissionnés de vente, bien que pour le compte d'autrui. Non seulement il encaisse le prix payé par le client final, mais encore ce prix correspond à des factures établies à son nom et à des créances détenues par lui sur les clients. Bien que les produits vendus soient absents de ses stocks et n'aient pas été achetés auprès du commettant, le commissionnaire réalise personnellement les opérations de vente et comptabilise les produits correspondants dans son compte de résultat. Son chiffre d'affaires inclut donc le produit de ces ventes. Si ce produit est ensuite restitué au commettant, en exécution du contrat de commission et conformément à l'obligation de reddition des comptes, de sorte que le bénéfice net du commissionnaire se limite *in fine* à la rémunération de sa prestation de commission, il n'en demeure pas moins que ce chiffre d'affaires s'élève au niveau de ces ventes.

Or si le législateur doit fonder son appréciation des facultés contributives des contribuables sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose, il dispose d'une large marge de manœuvre dans la détermination des éléments propres à chaque impôt et peut retenir d'autres indicateurs de la faculté contributive des sociétés que leur bénéfice net (CE, 27 juin 2016, *Société Apsis*, n° 398585, T. pp. 671-888-919-920 sur un autre point, RJF 2016 n° 866, concl. N. Escaut p. 1223). Il peut ainsi, sans erreur manifeste d'appréciation, retenir

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.

comme critère de capacité contributive la masse salariale des entreprises (Cons. cons., 17 septembre 2010, *Association sportive Football Club de Metz*, n° 2010-28 QPC, RJF 2010 n° 1214), le chiffre d'affaires (par ex., s'agissant de la CVAE, Cons. cons., 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2009*, n° 2009-599 DC, RJF 2010 n° 273), ou les volumes de stocks de produits pétroliers placés sous un régime de suspension de taxes quelle que soit la raison de détention de ces stocks (Cons. cons., 9 août 2012, *Loi de finances rectificative pour 2012 (II)*, n° 2012-654 DC, RJF 2012 n° 1051). Le Conseil constitutionnel a également écarté un grief tiré de ce que le calcul de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI sur la base d'une assiette brute serait susceptible d'aboutir à une imposition confiscatoire dans le cas où les charges réellement supportées absorberaient l'intégralité du bénéfice procuré à l'entreprise, en relevant que les dispositions contestées ne faisaient pas peser sur ces personnes, compte tenu du taux de 33 1/3 % applicable, une imposition confiscatoire (Cons. cons. 24 mai 2019, *Société Cosfibel Premium*, n° 2019-784 QPC).

Or le critère du chiffre d'affaires des personnes exploitant en France des spécialités pharmaceutiques prises en charge par l'assurance maladie, appliqué à toutes les personnes se livrant à une telle exploitation en leur nom propre, que ce soit pour leur propre compte ou pour compte d'autrui, apparaît comme un critère objectif et rationnel, en lien avec l'objectif poursuivi par le législateur en instituant la contribution de l'article L. 245-6 du CSS au profit de la CNAMTS. Par ailleurs, son taux n'apparaît pas tel que cette contribution, en particulier lorsqu'elle s'applique au chiffre d'affaires d'un commissionnaire, revêtirait un caractère confiscatoire et emporterait une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

C'est au commettant et au commissionnaire, s'ils le souhaitent, de stipuler au contrat une rémunération du commissionnaire en conséquence.

En réalité, le cœur du problème de la requérante provient, non pas tant de l'assiette de la contribution de l'article L. 245-6 du CSS, que d'une part, de la non-déductibilité de cette taxe pour l'assiette de l'IS, et d'autre part, du sort fiscal réservé aux versements effectués par le commettant pour ajuster le niveau de sa rémunération en conséquence du poids fiscal pesant sur le commissionnaire.

Mais le mémoire est muet sur le premier point - au demeurant, cette non-déductibilité ne nous paraît emporter aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Et sur le second, la critique de la requérante sur l'imposition des sommes versées par le commettant pour couvrir la contribution acquittée par le commissionnaire et le « préjudice financier » que cet assujettissement à l'impôt lui causerait se heurte au champ de sa QPC et est par suite inopérante : ce caractère imposable ne procède en effet pas des dispositions de l'article L. 245-6 du CSS, mais de celles régissant les BIC et l'IS.

Par suite, la QPC invoquée ne nous paraît pas soulever de doutes sérieux de constitutionnalité qui justifieraient un renvoi au Conseil constitutionnel. Dès lors, et sauf pour vous à souhaiter renvoyer cette QPC pour obtenir du Conseil constitutionnel un mode d'emploi et panorama complet sur la distinction mandataire/commissionnaire, vous écarterez le moyen.

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.

Par ces motifs, nous concluons à ce qu'il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée par la société Baxter, et au rejet des pourvois de la société.

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.