

Les outils d'incitation fiscale et l'industrie pharmaceutique. Considérations de finances publiques

Georges Cavalier

▶ **To cite this version:**

Georges Cavalier. Les outils d'incitation fiscale et l'industrie pharmaceutique. Considérations de finances publiques. Revue Lamy Droit des affaires, 2017, supplément au n°127, pp.51. hal-01561221

HAL Id: hal-01561221

https://univ-lyon3.hal.science/hal-01561221

Submitted on 12 Jul 2017

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

RLDA 6254

Les outils d'incitation fiscale et l'industrie pharmaceutique (1) Considérations de finances publiques



Georges CAVALIER
Maître de conférences HDR
Centre d'études et de recherches financières et fiscales
Université de Lyon

1. Évoquer les outils d'incitation fiscale et l'industrie pharmaceutique implique nécessairement de dépasser la présentation de la seule fiscalité pharmaceutique[2] : car disons-le tout de go, celle-ci est *a priori* pénalisante. Elle se caractérise par une multiplicité complexe de contributions, qui ont parfois la nature d'*impôt-sanction*[3]. Ajoutées au taux de l'impôt sur les sociétés, ces taxes font régulièrement dire que l'industrie pharmaceutique française manque de compétitivité fiscale par rapport à ses principaux concurrents européens[4]. Mais il nous semble pouvoir distancer cette appréciation initiale pour au moins deux raisons. La première est que les outils d'incitation fiscale sont aussi à rechercher dans la fiscalité de droit commun qui s'applique au secteur considéré : c'est le cas notamment du régime de faveur des redevances de brevets et du crédit d'impôt recherche (ci-après « CIR »). Ces outils sont assurément favorables à l'industrie pharmaceutique.

2. La seconde raison autorisant de s'élever en faux contre l'idée selon laquelle la fiscalité pharmaceutique serait pénalisante est budgétaire : cette fiscalité pharmaceutique abonde les comptes de la sécurité sociale,[5] et participe donc au financement de la politique sanitaire. Or l'industrie pharmaceutique bénéficie largement de cette politique sanitaire : on peut ainsi dire que, dans une certaine mesure, ces taxes pharmaceutiques profitent *in fine* aux entreprises qui les supportent[6] puisque leurs clients indirects (les patients) sont remboursés de leur dépense de santé effectuées auprès des entreprises du secteur considéré[7]. On relèvera également l'absence de conditions de concurrence normales : « *le producteur et le consommateur ne peuvent agir et réagir en fonction de données concurrentielles, sans être autorisés au préalable par la régulation* »[8].

3. Le médicament n'est pas en effet un produit comme un autre : son prix de vente est généralement fixé par voie administrative ; il n'est mis à la disposition du pu-

(1) Cet article est issu d'une communication faite à l'université de Lyon le 9 décembre 2016 à l'occasion d'un colloque intitulé *Le droit économique, support de croissance de l'industrie pharmaceutique ?*

(2) Les principaux ouvrages de droit pharmaceutique n'évoquent pas cette fiscalité pharmaceutique (voir par ex. A. Leca, Droit pharmaceutique, LEH Editions, 8e éd. (2015) ; P. Blémont, Mémento de droit pharmaceutique à l'usage des pharmacies, Ellipses (2010)) ; elle sera entendue au sens strict et il ne sera pas évoqué le droit douanier : voir par ex. E. Gicquel, La notion de médicament en droit douanier et fiscal – Ca gratouille ou ça chatouille ?, Dr. fisc. 2006, n° 12, chron. 11.

(3) Voir J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, Droit fiscal général, Litec, 4e éd. 2016, n° 68.

(4) LEEM, organisation représentative des entreprises du médicament, 4e étude (2015) sur la fiscalité du secteur du médicament en France et en Europe – Fiscalité : la situation continue de se dégrader, 10 mars 2016, (<www.leem.org>, consulté le 11 nov. 2016). Les pays examinés avec la France sont l'Allemagne, l'Italie, le Royaume-Uni, l'Irlande, l'Espagne, et la Suisse. La Suède et les Pays-Bas auraient peut-être mérités d'être inclus dans cette liste compte tenu de leurs dépenses de R&D : voir Eurostat, Dépenses de recherche et développement, 32005 et 2014.

(5) Voir par ex. J.-L. Albert, Finances publiques, Dalloz, 9e éd. 2015, n° 754.

(6) Les contributions en cause ne sont pas toutefois pas des redevances ou rémunération pour service rendu (voir Cons. const., 6 oct. 1976, n° 76-92 L., pour les droits de port et de navigation).

(7) C'est le cas dans la plupart des pays d'Europe : voir le panorama comparatif des systèmes de remboursement des médicaments en Europe, *in* M.-A. Frison-Roche (dir.), Concurrence, santé publique, innovation et médicament, LGDJ 2010, p. 126 et s.

(8) *Idem*, p. 67 et s.

blic qu'après autorisation des pouvoirs publics. Ceux-ci assurent un contrôle sanitaire (par exemple, à travers la pharmacovigilance). À chaque stade ou presque de la vie d'un médicament, et comme l'a relevé le Conseil constitutionnel[9], l'autorité administrative intervient, notamment pour financer la protection sociale ou modérer des dépenses de santé en pleine vitalité. C'est pour répondre à ce dynamisme du coût sanitaire qu'a été développée une fiscalité spéciale à ce secteur. Cet essor illustre les nouvelles formes de l'intervention publique et de l'utilisation de l'outil fiscal : son objet est d'orienter le comportement des personnes redevables. Les universitaires aiment la taxinomie et n'hésitent pas à utiliser l'expression de « *fiscalité comportementale* »[10]. Elle encourage certaines pratiques ou, au contraire, dissuade de consommer certains médicaments au regard d'objectifs d'intérêt général. Ainsi, la taxe sur la publicité ambitionne de susciter une diminution des dépenses promotionnelles, ces dernières entraînant parfois d'inutiles prescriptions. La fiscalité pharmaceutique est aussi une *fiscalité de régulation*. Par exemple, à travers la clause de sauvegarde à qui est prêtée la fonction de participer à la régulation des dépenses de santé. C'est également le cas de la taxe sur les ventes directes qui a pour but de compléter le régime de marges des acteurs de la chaîne de distribution des médicaments.

4. Les intervenants de cette industrie sont nombreux : en amont des entités de distribution, de fabrication en propre ou via des façonniers, l'on songe aux entreprises de recherche, ou au statut de « société mère », holding d'un groupe pharmaceutique. La variété des profils est extrême : certains exploitent, d'autres sont des grossistes-répartiteurs, d'autres encore n'interviennent qu'en qualité de prestataires de services, et non en tant qu'acheteurs-revendeurs des produits distribués par leurs soins. La région Rhône-Alpes, premier bassin d'emploi après l'Ile de-France[11], regroupe la plupart de ces protagonistes. Par exemple, Sanofi dispose, pour sa division vaccin, d'un centre de recherche à Marcy l'Étoile, où se trouve également ainsi qu'à Neuville-sur-Saône, des centres de production, et d'un « siège social monde » à Lyon Gerland[12]. En dépit de cette diversité au niveau de chaque maillon de la chaîne de valeur, les groupes pharmaceutiques ont pour point commun d'être généralement des multinationales. Le cycle économique est long (douze ans en moyenne), et il s'appuie sur une recherche et un développement coûteux et aléatoire. De nombreuses étapes et essais cliniques sont requis pour cibler au sein d'une dizaine de milliers de molécules sélectionnées, quelques candidates qui feront l'objet d'un dépôt de brevet pour devenir un médicament. Pour épauler ce processus, une certaine surface financière est nécessaire. Un investissement d'environ 1 milliard d'euros permet de développer une molécule en médicament commercialisé[13]. Le gouvernement considère donc que cette industrie est riche et se donne une raison supplémentaire, avec une certaine bonne conscience, pour exiger d'elle un tribut. Car après tout, la puissance publique assure le financement de la sécurité sociale pour le secteur pharmaceutique, et celui-ci ne répercute-t-il pas ces taxes sur les usagers[14] ? Tout ceci ne pousse pas à la modération des ponctions fiscales. La fiscalité pharmaceutique vise donc aussi le *rendement*.

5. Pourtant, si la demande mondiale de médicaments augmente deux fois plus vite que le PIB mondial, elle s'accroît plus rapidement encore du seul point de vue français.[15] C'est montrer qu'il existe bien des facteurs de résistance à la compétitivité française, laquelle s'estompe au profit de nombreux pays développés qui investissent massivement en effort de R&D, tels les États-Unis, l'Irlande, la Suisse, le Royaume-Uni, ou encore la Suède. Concurrencée par le « haut », la France l'est aussi par le « bas » avec des productions de médicaments en Afrique du Nord ou en Inde. Ce n'est assurément pas sans raison si la France a enregistré sur l'exercice 2014 une contre-performance : son excédent commercial est descendu à seulement 6 milliards d'euros, contre presque 9 milliards en 2013[16]. Si l'on ajoute à cela une décroissance du marché du médicament du fait de la tombée dans le domaine public des brevets des médicaments « blockbusters »[17] non

(9) Cons. const., 18 déc. 1997, n° 97-393 DC, LFSS pour 1998, cons. 15.

(10) La fiscalité comportementale désigne les taxes et impositions visant à encourager des comportements conformes aux objectifs de santé publique. Lors de l'examen du dernier projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, ce terme a été employé à plusieurs reprises pour des mesures visant à lutter contre le tabagisme ou à imposer des taxes additionnelles sur certains produits alimentaires (huile de palme, boissons énergisantes) : voir Sénat, Fiscalité et santé publique : État des lieux des taxes comportementales, rapport d'information n° 399 réalisé par Y. Daudigny et C. Deroche au nom de la mission d'évaluation et de contrôle de la sécurité sociale.

(11) LEEM, Les entreprises du médicament en France – Bilan économique (éd. 2015), p. 27.

(12) On trouve par ailleurs des centres de distribution en Ile-de-France, dans le Centre, et en Aquitaine.

(13) *Idem*, p. 39.

(14) Ces taxes ne sont toutefois pas neutres pour l'industrie, à l'inverse de la TVA sur laquelle on reviendra, en se bornant à rappeler à ce stade que, depuis le 1er janvier 2014, tous les médicaments non remboursables subissent une hausse de TVA, passant au taux intermédiaire de 10 % au lieu de 7 %. Les produits de parapharmacie passent au taux normal de 20 % (au lieu de 19,6 %). Mais le taux des médicaments remboursés est resté à 2,1 % et l'appareillage du handicap à 5,5 %.

(15) La demande s'accroit en effet à fond de train puisque quatre fois plus rapidement que le PIB de la France : Rexecode Services, Les enjeux de l'industrie du médicament pour l'économie française, 2005, p. 2.

(16) LEEM, Les entreprises du médicament en France – Bilan économique, préc. p. 5. L'Afipa est l'équivalent du LEEM pour l'automédication (OTC).

(17) Le terme anglais « *blockbuster* » signifie « bombe de gros calibre », puisque le verbe « *to bust* » (détruire) est accolé à celui de « *block* » (pâté de maison). Par extension, cela désigne dans l'industrie pharmaceutique, un médicament qui procure des recettes très impor-

compensée par l'arrivée de nouveaux produits, on comprend que l'industrie du médicament se mobilise[18]. Elle le fait à travers son syndicat – le LEEM – qui dénonce régulièrement une « désattractivité » fiscale croissante.[19] La question de l'attractivité économique de notre réglementation fiscale se pose donc avec une force particulière[20].

6. En même temps, et cette recherche a donc impliqué des incursions dans le domaine des finances publiques, l'industrie pharmaceutique bénéficie de plus de 12 % des sommes engagées au titre du crédit d'impôt recherche[21]. Le montant de ces sommes équivaut quasiment aux deux tiers du produit des taxes dont l'industrie pharmaceutique est redevable, lequel s'élève à plus d'un milliards d'euros[22], loin derrière les 11 milliards d'euros rapportés par le droit de consommation sur les tabacs[23]. Depuis 2008, Sanofi récolte environ 130 millions d'euros par an de CIR. L'attractivité française ne peut donc se mesurer à l'aune de la seule fiscalité spécifique, car il faut considérer l'impact sectoriel de la fiscalité générale. Mais si cette dernière est bien un outil d'incitation « pour » l'industrie pharmaceutique, en ce qu'elle instaure des régimes de faveur destinés pour l'essentiel à favoriser la recherche, la première – la fiscalité pharmaceutique – est souvent un impôt-sanction « contre » l'industrie pharmaceutique. Il ne s'agit plus tellement alors de régimes de faveur au bénéfice de cette industrie, mais d'outils pénalisants destinés à orienter ses comportements dans un but social, sanitaire, ou écologique. L'articulation, à travers la conjonction de coordination « et », des outils d'incitations fiscales avec l'industrie pharmaceutique présente donc deux facettes : inciter c'est pousser vivement quelqu'un à quelque chose[24] : faire ou ne pas faire. Il existe bien deux boîtes à outils où l'on trouve des instruments issus de la fiscalité générale encourageant l'action, à savoir favoriser la recherche ; la seconde boîte à outils décourage, incite à ne pas faire : ces outils sont ceux de la fiscalité sectorielle et visent à maîtriser notamment les dépenses de santé. Mais analyser les outils que l'on peut trouver dans la boîte peut ne pas suffire : l'approfondissement justifie qu'on identifie les outils que l'on aurait aimé trouver ou qui, existants, pourraient être améliorés. Or de ce point de vue, si les outils de la fiscalité générale paraissaient adéquats, ils sont aujourd'hui en péril ; quant à ceux issus de la fiscalité sectorielle, ils mériteraient d'être repensés ou à tout le moins précisés. C'est pourquoi, il sera évoqué dans un premier temps les outils en péril de la fiscalité générale et, dans un second temps, ceux qui nous semblent devoir être repensés de la fiscalité sectorielle.

I. – Les outils en péril de la fiscalité générale

7. Les outils d'incitation fiscale pour l'industrie pharmaceutique issus de la fiscalité générale étaient jusqu'à présent relativement bien admis. Certains consistent, d'une part, en la reconnaissance fiscale de la spécificité économique de certains actifs, tels les autorisations de mise sur le marché (A). Mais d'autre part, et compte tenu du souffle venu d'Europe, la majeure partie (du point de vue des finances publiques) de ces instruments, par ailleurs largement plébiscités par l'industrie, pourraient à l'avenir être techniquement remis en cause (B).

A. – La reconnaissance entendue de la spécificité économique

8. La reconnaissance fiscale de la spécificité économique des autorisations de mise sur le marché (« AMM ») est désormais reconnue. L'AMM est une décision administrative, à la fois sanitaire et économique, qui clôture un cycle de recherche aboutissant à une spécialité pharmaceutique en l'autorisant à être commercialisée. Chaque spécialité pharmaceutique bénéficiant d'une AMM doit être considérée comme un actif de l'entreprise susceptible de passer d'un laboratoire à un autre[25]. Une première question s'est d'abord posée de savoir si le cessionnaire d'une spécialité pharmaceutique bénéficiant d'une AMM pouvait à son tour *amortir* cet actif, alors qu'il était de

tantes génère un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard de dollars à la société qui le commercialise.

(18) Toutefois, l'année 2014 a vu l'arrivée de produits d'innovation dans le domaine de l'hépatite C.

(19) Voir par exemple : LEEM, Fiscalité des entreprises du médicament – La France accroît son décrochage avec les autres pays européens, 2013, disponible sur le site du LEEM (consulté le 8 mars 2017).

(20) Tout comme les implications des travaux récents relatifs au BEPS sur l'industrie pharmaceutique et la lancinante question de leurs prix de transfert à travers la valorisation des « marketing intangibles ». Mais cela ressort davantage de l'analyse de risque que d'une incitation fiscale à proprement parler, au sens de la fiscalité comportementale ; voir notamment Implications of Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) on the Pharmaceutical and Life sciences industry, Pharma and Life Sciences Tax News 2013, vol. 12, n° 12. Voir surtout A. Lambouroud, Fiscalité particulière des entreprises exploitantes de spécialités pharmaceutiques, FM Litec, Droit pharmaceutique, fasc. 48-10, n° 82 et s.

(21) Le coût total du CIR pour l'État est de près de 6 milliards d'euros.

(22) Voir J.-M. Sauvé, La fiscalité sectorielle, séance d'ouverture du colloque organisé dans le cadre des entretiens du Conseil d'État en droit public économique, ENA, 5 juin 2015, actes reproduits par La documentation française, 2016, p. 13.

(23) En termes de volume financier, il s'agit de la troisième ressource fiscale affectée à la sécurité sociale, après la CSG et la taxe sur les salaires. Mais l'industrie du tabac coûte beaucoup plus cher à l'État (47 milliards d'euros en 2006) qu'elle ne lui rapporte via la fiscalité sectorielle : voir INPES, L'industrie du Tabac, 2015.

(24) Dictionnaire de français Larousse, V° *Inciter*.

(25) L'actif doit être identifiable ; il doit avoir une valeur économique positive, traduite par les avantages économiques futurs attendus par l'entreprise ; il doit être contrôlé par l'entreprise ; il peut être évalué avec une fiabilité suffisante (BOI-BIC-CHG-30-10-10, n° 1, 12 nov. 2012).

jurisprudence constante que les incorporels sont par principe immortels et donc non amortissables[26]. Économiquement en effet, l'exploitation des nouvelles spécialités est souvent assurée par un *autre* laboratoire que le créateur du médicament, ce dernier ayant *cédé* ses droits à la suite d'une opération de cession, de restructuration (fusion) ou encore de l'autorisation de commercialiser des génériques avant l'expiration du brevet[27]. C'est donc bien à l'actif de l'acquéreur que le coût d'acquisition des éléments (dossiers techniques) permettant d'asseoir une demande d'AMM doit alors être comptabilisé parmi les immobilisations incorporelles[28]. Ce n'est donc pas l'AMM qui est l'objet d'une cession et d'une inscription à l'actif du bilan, mais seuls les dossiers permettant leur obtention.

9. Reste ensuite à répondre à l'interrogation principale : ces immobilisations incorporelles peuvent-elles faire l'objet d'un amortissement ? L'administration fiscale ne l'admettait pas au motif que les entreprises qui ont acquis ces dossiers techniques supports d'AMM n'apportaient pas la preuve que les effets bénéfiques des droits d'exploitation prendraient fin, de manière irréversible, à une date déterminée. En effet, l'autorisation initiale d'exploitation de 5 ans peut être renouvelée, ce qui est par exemple le cas du Gazyvaro.

10. Dans l'une des affaires ayant admis l'amortissement fiscal des spécialités pharmaceutiques, les laboratoires Eurorga, aux droits desquels venait indirectement la société Pfizer, avaient pratiqué un amortissement de 4,44 millions de francs à l'époque, suivi d'un amortissement exceptionnel intégral d'un montant légèrement inférieur. La raison est que le médicament Algopriv qui faisait l'objet du dossier scientifique avait été radié de la liste des spécialités remboursables par la sécurité sociale. Il est évident qu'une telle décision de déremboursement affectait de manière irréversible la rentabilité économique du médicament en cause. Et il ne faisait aucun doute qu'il est artificiel de considérer les actifs incorporels que sont le dossier scientifique ou l'AMM indépendamment de la spécialité elle-même – Algopriv dans le cas d'espèce. Dès lors que cette spécialité n'est plus commercialisée, l'AMM comme le dossier scientifique perdent toute utilité et toute valeur. Leurs effets bénéfiques pour l'exploitation ne sauraient se prolonger au-delà de ceux de la spécialité elle-même[29]. Le Conseil d'État admet donc en 2005 l'amortissement fiscal que refusait l'administration.[30] Celle-ci admet désormais, à titre de règle pratique, que l'amortissement soit effectué sur une période de 10 ans à compter de la date de délivrance de l'AMM.[31] Voici un bel exemple où les perspectives économiques l'emportent sur les données purement juridiques, et où un mécanisme de fiscalité générale est reçu pour ne pas contrarier les « transferts » de spécialités pharmaceutiques. Du point de vue des finances publiques, il ne faut toutefois pas grossir l'importance de l'amortissement des dossiers d'AMM, car ce sont essentiellement les génériqueurs qui bénéficient de cette jurisprudence. Des entreprises comme Sanofi n'amortissent pas ces frais qui sont immédiatement passés en charge. En revanche, ces dernières restent à des degrés divers très concernées par les autres spécificités françaises de fiscalité générale appliquée au secteur pharmaceutique : elles sont aujourd'hui prises dans la tourmente des projets BEPS de l'OCDE et, encore plus récents, de la Commission européenne : ces spécificités suscitent de sérieuses interrogations quant à leur avenir.

B. – L'avenir incertain des autres instruments

11. S'interroger sur l'avenir des autres instruments d'aide à la recherche pharmaceutique revient à questionner le considérable coup de pouce aux entreprises du médicament, lesquelles dépensent dans la R&D plus de 10 % de leur chiffre d'affaires. Parmi les 25 premiers groupes investissant le plus en R&D, huit sont des entreprises du

(26) La question ne se pose pas pour celui qui a développé le médicament. Pour lui, les frais exposés pour la *constitution* du dossier scientifique qui constitue le support des AMM et l'obtention de l'autorisation peuvent être considérées comme des dépenses indissociables des opérations de recherche et être immédiatement déductibles en charge : CGI, art. 236-I ; CE, 30 oct. 1995, n° 154403, Sté Pierre Fabre SA : BDCF 20/95, concl. J. Arrighi de Casanova, p. 12 ; Dr. fisc. 1995, n° 52, comm. 2400 ; RJF 12/95, n° 1354.

(27) Notamment en cas d'« accord d'entrée anticipée » (*early entry*) : voir généralement Comm. UE, Synthèse du rapport d'enquête sur le secteur pharmaceutique, COM(2009)351 final, § 3.2.4.

(28) Comme le rappelle très bien un des spécialistes de la matière, l'AMM « *ne peut faire l'objet d'aucune acquisition. Elle n'est pas un droit patrimonial, mais une autorisation personnelle de police administrative délivrée intuitu personae et insusceptible d'être l'objet d'opérations commerciales* (…). *Ceci n'interdit pas la cession de dossiers scientifiques et techniques avec stipulation de l'engagement du cédant d'apporter son soutien de tous ordres au cessionnaire dans ses démarches auprès des autorités sanitaires afin d'obtenir le changement de mention du titulaire de l'autorisation de mise sur le marché, éventuellement sous condition suspensive ou résolutoire de d'obtention de l'autorisation de mise sur le marché* » (A. Lambouroud, Fiscalité particulière des entreprises exploitantes de spécialités pharmaceutiques, FM Litec, Droit pharmaceutique, fasc. 48-10, n° 13.

(29) Il faut distinguer la spécialité de sa forme commerciale (le médicament). Ainsi une même spécialité peut donner deux médicaments (dans les deux affaires, l'Abatensyl commercialisé par Abott, et l'Isobar commercialisé par la SA Chiesi). C'est la durée de vie de la spécialité qui doit être retenue comme référence, quelle que soit celle d'un des médicaments dont elle a constitué le support (par exemple, le princeps peut disparaître avant les génériques ; le dossier scientifique continuera alors de générer de la valeur pour le générique).

(30) CE, 14 oct. 2005, Chiesi et Pfizer, Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 767, concl. St. Verclytte et note M. Sieraczek-Abitan ; RJF 2006, n° 4 et n° 5 ; voir aussi J.-L. Rossignol, L'amortissement des éléments incorporels à la lumière de la jurisprudence du Conseil d'État sur les autorisations de mise sur le marché des spécialités pharmaceutiques : Dr. fisc. 2007, n° 26, étude 648.

(31) BOI-BIC-AMT-10-20-20170301, n° 410 et s.

médicament[32]. Ce constat économique des plus simples découle de l'analyse des investissements en R&D des multinationales les plus riches. L'État leur administre une potion[33] destinée à atténuer les maux fiscaux douloureux qu'il leur fait par ailleurs subir[34].

12. On trouve dans ce remède d'abord une grosse dose de CIR. Ce crédit d'impôt français est en effet l'un des plus attractifs au monde[35]. L'État français rembourse aujourd'hui aux entreprises l'essentiel de leurs dépenses de recherche et, de façon exceptionnelle, les remboursements peuvent représenter le double de la dépense. Le concept de recherche est aussi large que possible et englobe non seulement la recherche appliquée et le développement expérimental, mais aussi la recherche fondamentale. Cette dernière n'ouvre pas, aux États-Unis, au bénéfice du crédit d'impôt fédéral[36]. De plus, et compte tenu des débats sur la protection « sans brevet » de la recherche pharmaceutique[37], on relèvera qu'il n'est pas nécessaire, pour bénéficier du CIR, que la recherche soit consacrée par des brevets, étant entendu que la recherche, dans le secteur considéré, reste très majoritairement post-brevet.

13. Pour calculer le montant du crédit d'impôt, on retient en simplifiant les salaires et les charges sociales, en y ajoutant un forfait de 50 % de dépenses de fonctionnement[38]. L'État français rembourse en général 30 % de cette base, ce qui est bien supérieur au 20 % d'augmentation annuelle des dépenses de recherche prévu par le code fédéral des impôts américain. Par exception, le taux est de 50 % pour les dépenses exposées dans des exploitations situées dans les départements d'outre-mer. Les bases sont enfin doublées pour les premières embauches de diplômés ayant un doctorat ou un diplôme équivalent[39].

14. En plus, les groupes internationaux sont libres d'utiliser ce système en transférant le résultat de leurs recherches à l'étranger. Par exemple en transférant le résultat de leurs recherches dans des pays qui autorisent la mise en place de contrats de licence, au titre desquels les redevances profitent d'une fiscalité faible, comme en Suisse par exemple. Ou en choisissant des pays qui offrent un deuxième avantage en matière de recherche. C'est le cas du Royaume-Uni. Supposons une entreprise qui engage en France des dépenses de R&D pour 10 millions d'euros. Elle refacture ces dépenses françaises à l'étranger pour 10 millions d'euros[40]. Ses dépenses sont des charges pour 10 millions d'euros, qu'elle refacture en dégageant un produit, également de 10 millions d'euros ; les charges moins le produit est égal à zéro, et l'entreprise ne dégage aucun profit net. Le montant du crédit d'impôt attaché aux 10 millions d'euros de dépenses est de 3 millions d'euros. Le bilan français de l'entreprise fait alors état d'un profit comptable de 3 millions d'euros ; mais comme le crédit d'impôt n'est pas imposable, son profit fiscal demeure à zéro. Et si l'entreprise refacture ces dépenses à sa filiale anglaise, par exemple, elles y seront déductibles à hauteur de 225 % de leur montant[41]. Le groupe bénéficie alors de régimes très attractifs en France et au Royaume-Uni.

15. Pourtant, de tels régimes sont régulièrement questionnés par les économistes qui doutent de leurs effets sur l'activité de R&D. Les juristes les mieux autorisés se demandent eux-mêmes s'il ne faudrait pas préférer à la lourdeur et la complexité du CIR, une baisse du taux de l'impôt sur les sociétés[42] ? À l'heure où la France l'engageait[43], la Commission européenne publiait un nouveau projet de directive d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) contenant une nouvelle

(32) LEEM, Les entreprises du médicament en France – Bilan économique, préc., p. 43 et graphique n° 41.

(33) Sur les incitations fiscales françaises, voir le rapport français à l'IFA, G. Cavalier, J.-L. Pierre, Tax Incentives on Research and Development (R&D), Cah. dr. fisc. int. (IFA) 2015, p. 303 et s.

(34) Voir ci-dessus C.

(35) OCDE, Measuring Tax Support for R&D and Innovation, 2016, disponible sur <http://www.oecd.org/fr/sti/rd-tax-incentive-indicators.htm>.

(36) Le crédit d'impôt fédéral américain est égal à 20 % de l'augmentation annuel de dépenses de recherché : voir le rapport américain à l'IFA, M. Lewis, J. Yen, Tax Incentives on Research and Development (R&D), Cah. dr. fisc. int. (IFA) 2015, p. 813, at 819 ; la définition française est, en revanche, en ligne avec celle pour la nouvelle déduction majorée pour les entreprises qui investissent dans la R&D selon le dernier état (25 oct. 2016) du projet d'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) : voir G. Cavalier, Harmonization of Corporate Tax in the EU – The CCCTB Proposals¸ RISF 2017/1, p. 116 (première partie), et RISF 2017/2 (deuxième partie).

(37) G. Velasquez, Un traité pour réorienter l'industrie pharmaceutique – Vers une recherche sans brevets, journal Le Monde diplomatique, avr. 2013, p. 11.

(38) BOI-BIC-RICI-10-10-20-25-20161207, plus précisément 75 % des dotations aux amortissements des immobilisations affectées directement aux activités de recherche et 50 % des dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche.

(39) CGI, art. 244 quater B-II-b).

(40) Sous déduction du CIR français : voir arrêt CAA Versailles, 3e ch., 11 oct. 2016, Philips France ; voir S. Gelin et Voir Lescroart, Prix de transfert : le juge administratif précise la mise en œuvre de la charge de la preuve pour l'administration fiscale, FR 46/16.

(41) voir le rapport du Royaume-Uni à l'IFA, K. Rabindran, E. Walsh, Tax Incentives on Research and Development (R&D), Cah. dr. fisc. int. (IFA) 2015, p. 789, qui précise l'absence d'exigence d'activités de R&D sur le territoire du Royaume-Uni aux § 1.3.2.2 et 1.3.4.

(42) J.-L. Pierre, Crédit d'impôt recherche observations et interrogations au sujet d'une dépense fiscale majeure, in Ecrits de droit de l'entreprise : Mélanges en l'honneur de Patrick Serlooten, Dalloz, 2015, p. 709 à 722, où l'auteur relève que sont écartées du dispositif l'innovation et l'économie numérique. Voir aussi les critiques au Québec : M.-A. Gagnon, L'aide financière à l'industrie pharmaceutique québécoise : le jeu en vaut-il la chandelle ?, Revue Interventions économiques 2012, n° 44.

(43) Voir loi n° 2016-1917 du 29 déc. 2017 de finances pour 2017 : le taux normal de l'impôt sur les sociétés diminue en France : dès 2017, il est abaissé à 28 % pour les TPE et les PME jusqu'à 75 000 euros de bénéfices. Le taux de 28 % sera étendu à tous les bénéfices de toutes les entreprises d'ici 2020.

déduction majorée pour les entreprises qui investissent dans la R&D[44] : celle-ci remplacerait nécessairement le dispositif national à terme, au moins pour les entreprises obligatoirement soumises à l'ACCIS. L'enjeu actuel sera sans doute de savoir ce qu'il faut accepter du point de vue français dans l'ACCIS, et ce qu'il faut rejeter poliment. Un motif de refus serait que la concurrence fiscale dommageable est bien moins forte pour les PME que pour les multinationales ; mais est-elle pour autant inexistante ? N'existe-t-il pas des PME allemandes venant en France bénéficier du CIR ? La position des politiques français pour défendre le CIR serait alors affaiblie, comme elle l'est déjà pour défendre le régime fiscal des redevances de concession et des produits de cession de brevets.

16. Cette fiscalité française du résultat de la recherche, ensuite, serait tout simplement condamnée. Par résultat de la recherche, on vise le brevet, ou les inventions brevetables. En effet, la cession de brevet qu'une entreprise a mis au point-elle-même est imposée au taux minoré de 15 %, soit plus de la moitié inférieur au taux de l'IS de 33,33 %[45]. C'est également le cas des redevances chez le concédant des licences de brevet[46]. Ce régime bénéficie, en termes de finances publiques, essentiellement à Sanofi. Or ces « *patent boxes* » ne trouvent plus grâce aux yeux de la Commission, puisqu'elle les exclut purement et simplement de son projet ACCIS préférant la déduction majorée en tant qu'« *input incentive* ». Ces deux derniers instruments de fiscalité générale, bien qu'adéquats du point de vue de l'industrie, risquent donc d'être remis en cause. Et si l'on fouille dans la seconde boîte à outils, celle de la fiscalité sectorielle incitant à ne pas faire quelque chose, les trouvailles sont alors encore moins salutaires pour ce secteur puisqu'elles méritent peut-être d'être repensées, ou à tout le moins précisées.

II. – Les outils à préciser de la fiscalité sectorielle

17. Les outils issus de la fiscalité sectorielle ne sont *a priori* pas tellement favorables à l'industrie. Certes, avec parfois des taux de profitabilité voisinant les 20 %, celle-ci semble devoir contribuer à sauver un système qui la fait vivre : la sécurité sociale. Cette contribution se réalise à travers certaines taxes pharmaceutiques. Chemin faisant, on peut se demander si ces dernières ne souffrent pas d'une carence en principes actifs juridiques, au titre desquels on citera la sécurité juridique et la neutralité ! Ne faudrait-il pas alors préciser certains dispositifs ou les remplacer par une fiscalité plus anodine pour les industries pharmaceutiques ? À travers un bref tour d'horizon de quelques taxes pharmaceutiques visant à limiter les dépenses d'assurance maladie on soumettra au lecteur deux propositions : d'une part, la nécessité de sécuriser *a minima* ces taxes dans un souci de lisibilité économique et juridique (A), et d'autre part, leur substitution par une hausse substantielle du taux de TVA applicable aux médicaments (B).

A. – Des dispositifs à sécuriser

18. Les dispositifs présents pour limiter les dépenses d'assurance maladie – aspiration première de cette fiscalité sectorielle qui représente plus de 1 milliards d'euros en 2015 – seront analysés à l'occasion d'un voyage dans le pays des taxes pharmaceutiques et auquel le lecteur est invité[47]. Ces outils souffrent d'un manque de clarté et de stabilité. À la complexité des taxes pour les redevables, de leurs taux et bases imposables, mais aussi à leurs dérogations et exonérations, s'ajoute un caractère fluctuant et imprévisible. S'agissant, par exemple, de la fiscalité assise sur les produits de santé, on recense près de 24 interventions législatives entre 2003 et 2011, avec parfois plusieurs modifications portant sur une même taxe dans un seul véhicule législatif. Cette instabilité heurte frontalement l'objectif d'une fiscalité optimale, claire, stable et prévisible pour les redevables. Dans le cas particulier d'une fiscalité comportementale, elle neutralise les effets incitatifs attendus, en brouillant les signaux adressés aux entreprises, aux consommateurs ou aux contribuables.

19. D'ailleurs, un certain nombre de contentieux se sont développés. Pour n'en citer qu'un, celui des visiteurs médicaux, qui s'est produit à propos de la taxe sur les dépenses de publicité : cette première taxe, instaurée en 1983 pour éviter la croissance des dépenses d'assurance maladie, a pour cible la rationalisation de l'activité des visiteurs médicaux. Ces personnels de l'industrie visitent les prescripteurs (e.g., médecins, dentistes, sages-femmes) dans leur cabinet et leur présentent les médicaments pour les inciter à les prescrire. L'assiette de la taxe est constituée par les frais de prospection engagés par les laboratoires ; l'effet recherché est indirectement de limiter la pression exercée par l'industrie sur les prescripteurs de dépenses pharmaceutiques remboursés. Le problème est la définition très ambiguë de l'assiette taxable de façon à autoriser l'URSSAF à appréhender des dépenses qui n'étaient jusque-là pas imposables. Le texte du Code de la sécurité sociale, qui définit le cœur de l'assiette taxe, ne cite que l'article L. 5122-11 du code de la santé publique (les visiteurs médicaux ayant les diplômes, titres ou certificats), et

(44) COM(2016) 685 final.

(45) Voir ci-dessus, n° 26.

(46) Voir généralement, J.-L. Pierre, Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels, EFE, 5e éd. (2011).

(47) Pour des références plus précises, voir A. Lambouroud, Fiscalité spécifique des entreprises exploitantes de spécialités pharmaceutiques, FM Litec, Droit pharmaceutique, fasc. 48, n° 5 et s. ; du même auteur, La fiscalité sociale et les industries de santé, RFFP 2016, p. 147 et s.

non les visiteurs médicaux de l'article L. 5122-12, c'est-à-dire ceux capables d'exercer sur la base de leur ancienneté (trois années d'expérience en janvier 1994). Pourtant, en dépit du texte, clair, de la loi, la Cour de cassation a donné raison à l'administration qui prétendait pouvoir inclure les salaires des visiteurs médicaux qui le sont devenus sur la base de leur seule expérience[48]. Il n'est pas nécessaire de revenir sur tous les autres contentieux auxquels les articles pertinents du code de la santé publique ont donné lieu : on retiendra seulement que des contributions ont été mises en place pour limiter les dépenses d'assurance maladie : la taxation n'est qu'une menace pour inciter les industriels à s'engager dans une politique de négociation conventionnelle avec un organisme régulant le secteur qui est le Comité économique des produits de santé (« CEPS »)[49]. Dans le cadre de cette politique conventionnelle, « *les industriels s'engagent à reverser à l'assurance maladie sous forme de remises, des montants correspondants à des volumes de consommation qui dépasseraient les engagements qu'ils auraient souscrits. En principe la taxe incite à verser des remises et ne rapporte rien* »[50] : un auteur a même relevé que ces taxes de pénalisation assignent une nouvelle finalité à l'impôt : ne pas être perçu…[51] Mais d'un point de vue comptable, les remises versées peuvent être considérées comme des moindres dépenses d'assurance maladie[52]. Ne devrait-on pas ajouter les 418 millions d'euros qui ont été rapportés par ces remises en 2013 au rendement de la fiscalité sectorielle ?

20. Ces taxes incitatives à la négociation sont aujourd'hui désignées par la dénomination de « clause de sauvegarde », cette dernière ayant pour objet de prémunir, de « sauvegarder » le budget de la sécurité sociale. Instituée en 1999 (taux K), ces contributions ont été réformées en profondeur par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2015 : le taux de déclenchement est désormais un taux « L » qui reste une contribution à la charge des laboratoires pharmaceutique non conventionnés avec le Comité. Ces remises, qui viennent en diminution du chiffre d'affaires de l'entreprise, ne sont pas considérées comme tel pour le calcul de la CVAE et de la TVA par l'administration fiscale. Celle-ci vient de gagner la manche sur le terrain de la CVAE[53], mais l'histoire en matière de TVA reste encore à écrire. Les contentieux sont donc nombreux et l'industrie, comme le budget de l'État, gagneraient à les réduire en sécurisant les dispositifs. Mais pour véritablement améliorer la compétitivité de l'industrie, ne faut-il pas considérer la substitution de ces taxes par la TVA ?

B. – Des dispositifs à substituer ?

21. Les dispositifs de la fiscalité sectorielle propres au secteur sanitaire pourraient être substitués par une hausse de la TVA. En effet, la critique la plus forte que l'on peut adresser à la fiscalité sectorielle applicable à l'industrie du médicament est qu'elle alourdit le coût des activités en France par rapport à nos voisins européens, ce qui handicape les entreprises concernées. De plus, les opérations de l'industrie pharmaceutique vont se complexifier géographiquement, et vont se focaliser sur des domaines autres que les médicaments, lesquels seront taxés selon les principes de la fiscalité générale[54]. Il est fort probable que le taux effectif d'imposition des entreprises du secteur va augmenter sensiblement dans les années à venir. Ces perspectives donnent peut-être l'occasion de formuler une proposition : ne devrait-on pas préférer à cette fiscalité sectorielle une augmentation de la TVA sur les médicaments, car elle est censée être neutre pour les opérateurs économiques ? Lorsqu'ils sont remboursables par la sécurité sociale, les médicaments bénéficient du taux super-réduit de 2,1 %[55]. On peut dire qu'ils font partie de ceux les moins imposés en Europe[56]. Au jour où la France engage un processus de baisse du taux normal de l'impôt sur les sociétés, progressivement ramené à 28 %[57], il n'est peut-être pas incongru de considérer une hausse du taux de TVA sur les médicaments. D'ailleurs, c'est en cette voie que s'est engagé le législateur en prévoyant une forte hausse de la TVA sur les médicaments non remboursés, passant de 7

(48) Cass. 2e civ., 11 oct. 2012, n° 11-25.452, Bull. civ. II, n° 164.

(49) Comme la plupart des laboratoires sont conventionnés avec le CEPS et donc exonérés du paiement de la « contribution L », néanmoins cette régulation « financière » participe au rendement de la fiscalité sectorielle par le biais des remises à verser par ces laboratoires.

(50) Voir J.-L. Matt, Fiscalité des activités du secteur sanitaire et social, colloque organisé dans le cadre des entretiens du Conseil d'État en droit public économique, ENA, 5 juin 2015, actes reproduits par La documentation française, 2016, p. 76.

(51) J.-L. Albert, Finances publiques, Dalloz, 9e éd. 2015, p. 137.

(52) Plus précisément, voir EC 2014-25 : Bull. CNCC 2014, n° 175.

(53) CE, 10e et 9e ch., 21 avr. 2017, n° 398.246, SAS Pierre Fabre Médicament.

(54) Voir généralement PwC, Pharma 2020: Taxing times ahead – Which path will you take, disponible sur <http://pwc.blogs.com/files/pharma-2020-tax.pdf> (consulté le 8 mars 2017).

(55) CGI, art. 281 octies. Ce taux super réduit est *a priori* couvert par la clause de gel de l'article 110 de la directive TVA qui prévoit la possibilité pour les États membres de maintenir les taux réduits inférieurs au minimum de 5 % qui existaient au 1er janvier 1991. Les médicaments non remboursés sont imposés au taux intermédiaire de 10 %, et la Cour de justice a considéré que cette différence de taux n'était pas un avantage décisif pour le consommateur final, lequel recherchait en priorité les médicaments relevant de la catégorie de ceux qui sont remboursables : le taux de TVA réduit pour les médicaments remboursables n'a pas pour effet de favoriser leur vente par rapport à celle des médicaments qui ne le sont pas : CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, France c/ Finlande, Dr. fisc. 2001, n° 43, comm. 979.

(56) Voir Pharma Board, VAT rates on medecine in Europe by country, (2013) disponible sur <http://pharmaboardroom.com/facts/vat-rates-applicable-to-medicines/>.

(57) L. fin. 2017, adoptée le 20 déc. 2016, art. 11.

à 10 %[58]. La motivation de cette hausse de taux a été le financement du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). Et même sur le médicament remboursé, une partie (30 %) reste en général à la charge du patient. C'est lui, directement ou indirectement via l'augmentation des primes des mutuelles, qui supporterait alors le coût de l'augmentation du médicament.

22. La France, avec Maurice Lauré, a en effet inventé l'impôt sur la consommation le plus neutre qui soit. Or elle donne l'impression de lui préférer des impositions qui ne permettent pas cette neutralité. Au cours des dernières années, on a pu constater que l'application du taux intermédiaire pour la restauration de l'habitat avait eu un effet spectaculaire sur l'industrie concernée. Une étude économique pourrait commencer par déterminer à partir de quel taux de TVA, un patient préférera un bol de thym au miel à un médicament en libre-service (OTC) supportant un taux de TVA à 13 % plutôt qu'à 10 %. À supposer l'étude économique favorable, il nous semble qu'un autre ordre de raisons, essentiel, de finances publiques, pourrait s'opposer à cette proposition : la TVA abonde le budget de l'État, alors que la fiscalité sectorielle les caisses de la sécurité sociale : après tout, il existe bien une fiscalité affectée aux régimes sociaux (la CSG)[59] ; dans la même veine, ne pourrait-on pas « flécher » une partie de la TVA pour l'affecter aux finances de la sécurité sociale ? L'exemple de la fraction de TVA brute collectée par les fabricants de lunettes et affectée aux organismes de sécurité sociale montre que cela est techniquement possible[60]. Là encore, c'est la volonté politique qui donnera la force nécessaire à cette proposition. Modeste, formulée à la veille de noël, cette offre de législation n'annonce donc pas encore le printemps, mais peut être une graine, une fleur demain, à cultiver dans le jardin des finances publiques. ■

(58) Par le biais d'un amendement (voir article 24 initial) au projet de 3e L. fin. rect. pour 2012, n° 2012-1510 (JO du 30 déc. 2012), modifiant l'art. 278 quater du CGI par son art. n° 68 au moment du vote.

(59) Voir J.-L. Albert, Finances publiques, Dalloz, 9e éd., 2015, n° 752 et s.

(60) M. Boutron, Contours juridiques et historiques de la notion de taxe affectée, 2013, spéc. p. 44 ; de façon plus générale, voir CPO, Synthèse sur les taxes affectées, juill. 2013.