Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

20 décembre 2017 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 90, paragraphe 1 – Réduction de prix dans les conditions déterminées par les États membres – Réduction de la base d'imposition – Principes définis dans l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, (C-317/94, EU:C:1996:400) – Remises accordées aux caisses d'assurance maladie privées »

Dans l'affaire C-462/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 22 juin 2016, parvenue à la Cour le 17 août 2016, dans la procédure

Finanzamt Bingen-Alzey

contre

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, MM. E. Levits, A. Borg Barthet (rapporteur), M^me^ M. Berger et M. F. Biltgen, juges,

avocat général : M. E. Tanchev,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, par M. A. Funke, Steuerberater, et M^e^ H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. D. Robertson, en qualité d'agent, assisté de M. P. Mantle, barrister,

– pour la Commission européenne, par MM. B.-R. Killmann et R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 11 juillet 2017,

* Langue de procédure : l'allemand.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Bingen-Alzey (administration fiscale de Bringen-Alzey, Allemagne) (ci-après l'« administration fiscale ») à l'entreprise pharmaceutique Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, au sujet de la détermination du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due par cette dernière au titre de l'exercice 2011.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 73 de la directive TVA :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

4 L'article 78 de ladite directive dispose :

« Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants :

a) les impôts, droits, prélèvements et taxes, à l'exception de la TVA elle-même ;

[...] »

5 L'article 79 de la même directive prévoit :

« Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants :

a) les diminutions de prix à titre d'escompte pour paiement anticipé ;

b) les rabais et ristournes de prix consentis à l'acquéreur ou au preneur et acquis au moment où s'effectue l'opération ;

c) les montants reçus par un assujetti de la part de son acquéreur ou de son preneur, en remboursement des frais exposés au nom et pour le compte de ces derniers et qui sont portés dans sa comptabilité dans des comptes de passage.

L'assujetti doit justifier le montant effectif des frais visés au premier alinéa, point c), et ne peut pas procéder à la déduction de la TVA qui les a éventuellement grevés. »

6 Aux termes de l'article 90 de cette directive :

« 1. En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »

Le droit allemand

7 L'article 10, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version publiée le 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386) dispose :

« Pour les livraisons et autres prestations (article 1er, paragraphe 1, point 1, première phrase) et pour les acquisitions intracommunautaires (article 1er, paragraphe 1, point 5), le chiffre d'affaires est calqué sur la rémunération. La rémunération est tout ce que le bénéficiaire de la prestation dépense pour obtenir la prestation, déduction faite toutefois de la taxe sur le chiffre d'affaires. Entre également dans la rémunération ce qu'une personne autre que le bénéficiaire de la prestation verse à l'entrepreneur pour la prestation. [...] »

8 L'article 17, paragraphe 1, de la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, intitulé « Modification de la base d'imposition », énonce :

« En cas de modification de la base d'imposition d'une opération imposable au sens de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, l'entrepreneur qui a réalisé cette opération doit rectifier le montant de la taxe qui est dû à ce titre. [...] »

9 En ce qui concerne la couverture d'assurance maladie par les caisses de l'assurance-maladie obligatoire, l'article 2 du Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (code de la sécurité sociale, cinquième livre), dans sa version du 22 décembre 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2309, ci-après le « SGB V ») prévoit :

« 1. Les caisses de maladie mettent à la disposition de leurs assurés les prestations visées au chapitre III dans le respect du principe de bonne gestion (article 12), dans la mesure où ces prestations ne relèvent pas de la responsabilité propre des assurés. Les méthodes de traitement, médicaments et remèdes des médecines particulières ne sont pas exclus. La qualité et l'efficacité des prestations doivent répondre à l'état généralement admis des connaissances médicales et prendre en compte les progrès de la médecine.

2. Les assurés reçoivent les prestations sous la forme de prestations en nature ou de prestations de service, sous réserve de dérogations prévues dans le présent livre V ou dans le livre IX. Sur demande, les prestations peuvent aussi être accomplies sous la forme d'une participation à un "Budget Personnel multi-branche" ; les dispositions combinées de l'article 17, paragraphes 2 à 4, du livre IX et du règlement relatif au Budget ainsi que de l'article 159 du livre IX s'appliquent. L'accomplissement des prestations en nature et des prestations de service fait l'objet de conventions que les caisses de maladie concluent avec les auteurs des prestations au titre des dispositions du chapitre IV. »

10 Aux termes de l'article 130a, paragraphe 1, du SGB V :

« Pour les produits pharmaceutiques délivrés à leur charge à partir du 1er janvier 2003, les caisses de maladie reçoivent des pharmacies une remise de 6 % du prix de vente hors TVA de l'entreprise pharmaceutique. √ Les entreprises pharmaceutiques sont tenues de rembourser cette remise aux pharmacies. Dans la mesure où des grossistes sont visés selon le paragraphe 5, les entreprises

pharmaceutiques sont tenues de rembourser la remise aux grossistes. La remise doit être remboursée aux pharmacies et aux grossistes dans les dix jours qui suivent le jour où la demande en a été faite. [...] »

11 S'agissant des personnes couvertes par une assurance-maladie privée, l'article 192 du Versicherungsvertragsgesetz (loi relative au contrat d'assurance), dans sa version du 23 novembre 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2631), intitulé « Prestations à caractère contractuel de l'assureur », prévoit :

« (1) Dans l'assurance des frais de maladie, l'assureur est tenu, dans les limites convenues, de rembourser les dépenses d'un traitement médical requis par la maladie ou les suites d'un accident et de toutes autres prestations convenues, en ce compris celles liées à la grossesse et à l'accouchement ainsi qu'à des visites médicales préventives de dépistage de maladies au titre de programmes mis en place par la loi.

[...] »

12 En ce qui concerne les personnes ayant droit au remboursement de leurs frais médicaux en vertu du droit de la fonction publique, l'article 80 du Bundesbeamtengesetz (loi allemande sur la fonction publique fédérale), dans sa version du 14 novembre 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2219), intitulé « Interventions en cas de maladie, de soins et de naissance », dispose :

« (1) Bénéficient d'interventions

1. les fonctionnaires qui ont droit à la rémunération ou qui se sont placés en congé parental,

[...]

(2) Ne sont en principe susceptibles d'une intervention que les dépenses nécessaires et économiquement raisonnables exposées

1. dans des cas de maladie et de soins

[...]

(3) les interventions sont accordées sous la forme d'un remboursement de 50 % au moins des dépenses susceptibles d'une intervention.

[...] »

13 Aux termes de l'article 1er du Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (loi sur les ristournes accordées pour les médicaments), dans sa version du 22 décembre 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2262) :

« Les entreprises pharmaceutiques doivent accorder aux entreprises d'assurance-maladie privée et aux [organismes prenant ces frais en charge en vertu du droit de la fonction publique], pour les produits pharmaceutiques délivrés uniquement sur prescription médicale dont ces derniers ont, en partie ou en totalité, remboursé le prix aux assurés, des remises, en fonction du taux de remboursement, dans les mêmes proportions que celles prévues à l'article 130a, paragraphes 1, 1a, 2, 3, 3a et 3b du SGB V. […] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

14 Boehringer Ingelheim Pharma fabrique des produits pharmaceutiques et les livre, dans le cadre de livraisons imposables, à des pharmacies, par l'intermédiaire de grossistes.

15 En ce qui concerne le système relatif à l'assurance maladie obligatoire (publique), les pharmacies délivrent les produits pharmaceutiques aux personnes couvertes dans le cadre d'une convention-cadre avec la confédération des caisses de maladie. La livraison des produits pharmaceutiques est effectuée au profit des caisses de maladie qui mettent les produits à la disposition de leurs assurés. Les pharmacies accordent aux caisses de maladie une remise sur le prix des produits pharmaceutiques. Boehringer Ingelheim Pharma, en tant qu'entreprise pharmaceutique, doit rembourser cette remise aux pharmacies ou, en cas d'intervention de grossistes, à ces derniers. Aux fins de la TVA, la remise est considérée par l'administration fiscale comme une diminution de la rémunération.

16 En ce qui concerne, en revanche, les produits pharmaceutiques destinés à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée, les pharmacies les délivrent à ces personnes sur la base de contrats conclus individuellement. L'entreprise d'assurance-maladie privée n'achète pas les produits pharmaceutiques, mais se borne à rembourser à ses assurés, lorsqu'ils le sollicitent, les frais supportés par eux. Dans ce cas, Boehringer Ingelheim Pharma doit accorder à l'entreprise d'assurance-maladie une remise sur le prix du produit pharmaceutique. L'administration fiscale ne reconnaît pas cette remise comme diminution de la rémunération aux fins de la TVA.

17 Au cours de l'année 2012, Boehringer Ingelheim Pharma a présenté une déclaration de TVA annuelle pour l'exercice 2011, mentionnant, notamment, les opérations imposables et les bases d'imposition afférentes.

18 Dans cette déclaration, Boehringer Ingelheim Pharma a rectifié, pour les opérations relatives aux produits pharmaceutiques achetés par les preneurs d'assurance couverts par une assurance-maladie privée, la base d'imposition en procédant à la déduction des remboursements devant être versés par elle.

19 L'administration fiscale a considéré qu'il n'existait pas de motif justifiant la réduction de la base d'imposition de Boehringer Ingelheim Pharma en ce qui concerne les remboursements aux entreprises d'assurance-maladie privée. Il a dès lors fixé la TVA telle qu'elle était due suivant la base d'imposition non réduite.

20 Boehringer Ingelheim Pharma a formé, devant le Finanzgericht Rheinland-Pfalz (tribunal des finances de Rhénanie-Palatinat, Allemagne), un recours contre la décision de l'administration fiscale concernant les remboursements aux entreprises d'assurance-maladie privée.

21 Elle a avancé que la caisse d'assurance-maladie obligatoire ou l'entreprise d'assurance-maladie privée se situaient au bout de la chaîne des opérations, si bien que la base d'imposition devait être réduite dans les deux cas. Il importe peu, selon elle, qu'il s'agisse de remboursements ou de réductions de prix qui aient été accordés, ceux-ci devant être traités de la même manière du point de vue de la TVA.

22 Le Finanzgericht Rheinland-Pfalz (tribunal des finances de Rhénanie-Palatinat) a fait droit au recours de Boehringer Ingelheim Pharma, en jugeant qu'il n'y avait pas lieu d'opérer la distinction retenue par l'administration fiscale entre les réductions de prix accordées aux caisses d'assurance-maladie obligatoire pour les produits pharmaceutiques achetés et les remboursements effectués lors de l'achat desdits produits dans le cadre du régime d'assurance-maladie privée.

23 L'administration fiscale a introduit, devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), un pourvoi en *Revision* contre le jugement du Finanzgericht Rheinland-Pfalz (tribunal des finances de Rhénanie-Palatinat).

24 La juridiction de renvoi rappelle que, lorsqu'un fabricant d'un produit qui, n'étant pas contractuellement lié au consommateur final, mais étant le premier maillon d'une chaîne d'opérations qui aboutit à ce dernier, accorde une réduction de prix audit consommateur final, la base d'imposition

aux fins de la TVA doit, en application de la jurisprudence de la Cour, être diminuée de ladite réduction (voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, points 28 et 31, ainsi que du 16 janvier 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, point 29).

25 Elle relève que la Cour a, cependant, refusé une diminution de la base d'imposition dans le cas où une agence de voyages, agissant en qualité d'intermédiaire, accorde au consommateur final, de sa propre initiative et à ses propres frais, une réduction de prix sur la prestation principale fournie par l'organisateur de circuits touristiques (arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, point 33). Le motif invoqué par la Cour, dans cet arrêt, est que l'agence de voyages ne fait pas partie d'une chaîne de prestations allant de l'organisateur de circuits touristiques au consommateur final.

26 Selon la juridiction de renvoi, la jurisprudence de la Cour doit être comprise en ce sens que des réductions de prix qu'un opérateur accorde à un tiers avec lequel il n'a pas de lien contractuel ne viennent réduire l'assiette de la TVA due sur la prestation fournie par cet opérateur que lorsqu'une chaîne d'opérations relie l'opérateur au tiers bénéficiaire de la remise. En l'espèce, les remises en faveur d'entreprises d'assurance-maladie privée ne viendraient donc pas réduire l'assiette de la TVA due au titre des livraisons effectuées par Boehringer Ingelheim Pharma, étant donné que les entreprises d'assurance-maladie privée bénéficiaires de la remise ne font pas partie de la chaîne de prestations allant de ladite entreprise au consommateur final.

27 Toutefois, la juridiction de renvoi estime qu'il n'est pas conforme au principe général d'égalité de traitement prévu à l'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne que, contrairement aux remises dans le secteur de l'assurance-maladie obligatoire, des remises en faveur des entreprises d'assurance-maladie privée ne viennent pas réduire la base d'imposition, alors que la charge que les deux remises font peser sur l'entreprise pharmaceutique est la même. Il s'agit de situations comparables et la juridiction de renvoi se demande donc quelle est la raison justifiant objectivement cette inégalité de traitement.

28 Elle rappelle également que, alors que la méconnaissance du principe de neutralité fiscale ne peut être envisagée qu'entre des opérateurs économiques concurrents, la violation du principe général d'égalité de traitement peut se trouver caractérisée, en matière fiscale, par d'autres types de discriminations, affectant des opérateurs économiques qui ne sont pas forcément concurrents, mais se trouvent néanmoins dans une situation comparable sous d'autres rapports (arrêts du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, point 49, ainsi que du 25 avril 2013, Commission/Suède, C-480/10, EU:C:2013:263, point 17). Il en découle que le principe d'égalité de traitement, en matière fiscale, ne coïncide pas avec celui de neutralité fiscale (arrêt du 25 avril 2013, Commission/Suède, C-480/10, EU:C:2013:263, point 18).

29 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Une entreprise pharmaceutique qui effectue des livraisons de produits pharmaceutiques doit-elle bénéficier, conformément à la jurisprudence de la Cour (arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, points 28 et 31) et eu égard au principe d'égalité de traitement du droit de l'Union, d'une réduction de la base d'imposition en application de l'article 90 de la directive TVA, dans le cas où :

– elle effectue ces livraisons à des pharmacies par l'intermédiaire de grossistes,

– les pharmacies effectuent des livraisons imposables à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée,

– l'entreprise assurant les frais médicaux (l'entreprise d'assurance-maladie privée) rembourse à ses assurés le prix d'achat des produits pharmaceutiques et

– l'entreprise pharmaceutique est tenue, en vertu de la loi, de verser une "remise" à l'entreprise d'assurance-maladie privée ? »

Sur la question préjudicielle

30 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, à la lumière des principes définis par la Cour dans l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, points 28 et 31), concernant la détermination de la base d'imposition de la TVA, et eu égard au principe d'égalité de traitement du droit de l'Union, l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la remise accordée, en vertu d'une loi nationale, par une entreprise pharmaceutique à une entreprise d'assurance-maladie privée entraîne, au sens de cet article, une réduction de la base d'imposition en faveur de cette entreprise pharmaceutique, lorsque des livraisons de produits pharmaceutiques sont effectuées par l'intermédiaire de grossistes à des pharmacies qui effectuent ces livraisons à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée laquelle rembourse à ses assurés le prix d'achat des produits pharmaceutiques.

31 Afin de répondre à cette question, il convient, tout d'abord, de rappeler que, en vertu de l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition comprend, pour les livraisons de biens et les prestations de services, tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

32 Ensuite, il y a lieu de rappeler également que l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, qui vise les cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, oblige les États membres à réduire la base d'imposition et, partant, le montant de la TVA due par l'assujetti chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti. Cette disposition constitue l'expression d'un principe fondamental de la directive TVA, selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue et dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu (arrêt du 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, point 22 et jurisprudence citée).

33 Enfin, la Cour a jugé que l'un des principes de base sur lequel repose le système de la TVA est la neutralité, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution (arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 20).

34 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que l'entreprise pharmaceutique est tenue, en vertu de la législation nationale, d'accorder aux entreprises d'assurance-maladie privée, pour les produits pharmaceutiques délivrés uniquement sur prescription médicale dont ces dernières ont, en partie ou en totalité, remboursé le prix aux assurés, des remises, en fonction du taux de remboursement, dans les mêmes proportions que celles prévues pour les entreprises d'assurance-maladie obligatoire. L'administration fiscale ne reconnaît pas cette remise comme une réduction de la base d'imposition.

35 Ainsi, en raison de ladite législation, Boehringer Ingelheim Pharma a pu disposer d'une somme qui correspond au prix de vente de ces produits aux pharmacies diminué de ladite remise. Il ne serait donc pas conforme à la directive TVA que l'assiette sur la base de laquelle est calculée la TVA dont l'entreprise pharmaceutique est redevable, en tant qu'assujetti, soit plus élevée que la somme qu'elle a finalement reçue. Si tel était le cas, le principe de la neutralité de la TVA à l'égard des assujettis, dont l'entreprise pharmaceutique fait partie, ne serait pas respecté (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 28).

36 Par conséquent, la base d'imposition applicable à Boehringer Ingelheim Pharma en tant qu'assujetti doit être constituée par le montant correspondant au prix auquel elle a vendu les produits pharmaceutiques aux pharmacies, diminué de la remise effectuée aux entreprises d'assurance-maladie privée lorsque ces dernières ont remboursé à leurs assurés les frais qu'ils ont supporté lors de l'achat desdits produits.

37 Certes, la Cour a jugé, au point 31 de l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), que l'article 11 C, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE, du Conseil du 17 mai 1977, en matière de d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), qui correspond à l'article 90 de la directive TVA se réfère au cas habituel des relations contractuelles, directement nouées entre deux parties contractantes, lesquelles subissent une modification ultérieure.

38 Toutefois, à cet égard, il convient de constater, en premier lieu, que, au même point 31 de cet arrêt, la Cour a précisé que cette disposition constitue l'expression du principe de neutralité et, par conséquent, son application ne saurait porter atteinte à la réalisation dudit principe (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 31).

39 En second lieu, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA ne présuppose pas de modification ultérieure des relations contractuelles pour que cette disposition soit applicable. En effet, celle-ci oblige en principe les États membres à réduire la base d'imposition à chaque fois que, postérieurement à la conclusion d'une opération, une partie ou la totalité de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti. En outre, rien n'indique que la Cour, dans l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), a voulu limiter le champ d'application de l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive, qui correspond à l'article 90 de la directive TVA. En revanche, il ressort des faits qui sont à la base de l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt qu'aucune modification des relations contractuelles n'était intervenue. Néanmoins, la Cour a jugé que l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive était applicable (voir, en ce sens, arrêt du 29 mai 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, point 33).

40 Par ailleurs, le fait que, dans l'affaire au principal, le bénéficiaire direct des livraisons des médicaments en cause soit non pas l'entreprise d'assurance-maladie privée qui effectue un remboursement aux assurés, mais les assurés eux-mêmes, n'est pas de nature à rompre le lien direct existant entre la livraison de biens effectuée et la contrepartie reçue (voir, par analogie, arrêt du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, point 35).

41 En effet, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 44 et 45 de ses conclusions, les paiements effectués au moment de l'achat des produits pharmaceutiques doivent être perçus comme la contrepartie obtenue de la part d'un tiers au sens de l'article 73 de la directive TVA lorsque ces tiers, à savoir les assurés, ont demandé le remboursement aux entreprises d'assurance-maladie privée et que ces dernières ont obtenu, conformément à la législation nationale, la remise qui leur est due de la part de l'entreprise pharmaceutique. Ainsi, eu égard aux circonstances en cause au principal, les entreprises d'assurance-maladie privée doivent être considérées comme étant le consommateur final d'une livraison effectuée par une entreprise pharmaceutique assujettie à la TVA de telle sorte que le montant perçu par l'administration fiscale ne saurait être supérieur à celui payé par le consommateur final (voir, en ce sens, arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 24).

42 Par conséquent, il importe de constater que, dans l'affaire au principal, étant donné qu'une partie de la contrepartie n'est pas perçue par l'assujetti en raison de la remise accordée par ce dernier aux entreprises d'assurance-maladie privée, il y a effectivement eu une réduction de prix après le moment où s'est effectuée l'opération conformément à l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA.

43 De plus, s'agissant de la remise en cause au principal, force est de constater que celle-ci est fixée par la loi et qu'elle est obligatoirement accordée par l'entreprise pharmaceutique aux entreprises d'assurance-maladie privée qui ont remboursé à leurs assurés les frais engagés par ces derniers lors de l'achat de produits pharmaceutiques. Ainsi qu'il a été constaté au point 35 du présent arrêt, dans ces conditions, l'entreprise pharmaceutique n'a pas pu disposer librement de la totalité du prix reçu lors de la vente de ses produits aux pharmacies ou aux grossistes (voir, en ce sens arrêt du 19 juillet 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, point 31).

44 À cet égard, la Cour a jugé, au point 28 de l'arrêt du 19 juillet 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), concernant une obligation légale relative aux gains distribués dans un jeu de bingo, que, dans la mesure où la part du prix de vente des cartons qui est distribuée à titre de gains aux joueurs est fixée à l'avance et est obligatoire, elle ne saurait être considérée comme faisant partie de la contrepartie obtenue par l'organisateur du jeu pour la prestation qu'il a fournie.

45 Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 42 de ses conclusions, bien que la Cour ait, dans ledit arrêt, porté son analyse sur l'interprétation de l'article 73 de la directive TVA, l'interprétation que le même arrêt fournit de la notion de « contrepartie », prévue à cette disposition, peut s'appliquer à l'égard des termes « en cas [...] de réduction de prix » utilisés à l'article 90 de ladite directive, dans la mesure où tant cette dernière disposition que l'article 73 de cette directive traitent des éléments de la base d'imposition.

46 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que, à la lumière des principes définis par la Cour dans l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, points 28 et 31), concernant la détermination de la base d'imposition de la TVA, et eu égard au principe d'égalité de traitement du droit de l'Union, l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la remise accordée, en vertu d'une loi nationale, par une entreprise pharmaceutique à une entreprise d'assurance-maladie privée entraîne, au sens dudit article, une réduction de la base d'imposition en faveur de cette entreprise pharmaceutique, lorsque des livraisons de produits pharmaceutiques sont effectuées par l'intermédiaire de grossistes à des pharmacies qui effectuent ces livraisons à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée laquelle rembourse à ses assurés le prix d'achat des produits pharmaceutiques.

Sur les dépens

47 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

À la lumière des principes définis par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, points 28 et 31), concernant la détermination de la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée, et eu égard au principe d'égalité de traitement du droit de l'Union, l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la remise accordée, en vertu d'une loi nationale, par une entreprise pharmaceutique à une entreprise d'assurance-maladie privée entraîne, au sens dudit article, une réduction de la base d'imposition en faveur de cette entreprise pharmaceutique, lorsque des livraisons de produits pharmaceutiques sont effectuées par l'intermédiaire de grossistes à des pharmacies qui effectuent ces livraisons à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée laquelle rembourse à ses assurés le prix d'achat des produits pharmaceutiques.

Signatures