HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

20 decembrie 2017*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 alineatul (1) – Reducere de preț în condițiile stabilite de statele membre – Reducerea bazei de impozitare – Principii definite în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Reduceri acordate caselor de asigurări private de sănătate”

În cauza C-462/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 22 iunie 2016, primită de Curte la 17 august 2016, în procedura

Finanzamt Bingen-Alzey

împotriva

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii E. Levits și A. Borg Barthet (raportor), doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, de A. Funke, Steuerberater, și de H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt;

– pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;

– pentru guvernul Regatului Unit, de D. Robertson, în calitate de agent, asistat de P. Mantle, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 iulie 2017,

* Limba de procedură: germana.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Bingen-Alzey (administrația fiscală din Bingen-Alzey, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și întreprinderea farmaceutică Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, pe de altă parte, în legătură cu determinarea cuantumului taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate de aceasta din urmă pentru exercițiul financiar 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 73 din Directiva TVA:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

4 Articolul 78 din directiva menționată prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;

[…]”

5 Articolul 79 din aceeași directivă prevede:

„Baza de impozitare nu cuprinde următoarele elemente:

(a) reduceri de preț cu titlu de sconturi pentru plată anticipată;

(b) reduceri de preț și rabaturi acordate clientului și obținute de acesta la momentul livrării;

(c) sume primite de o persoană impozabilă de la client, reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu.

Este necesar ca persoana impozabilă să facă dovada sumei efective a cheltuielilor prevăzute la primul paragraf litera (c) și nu poate deduce TVA care poate fi eventual aplicată acestora.”

6 Potrivit articolului 90 din această directivă:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

Dreptul german

7 Articolul 10 alineatul (1) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea publicată la 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), prevede:

„În cazul livrărilor și al altor prestații [articolul 1 alineatul (1) punctul 1 prima teză] și în cazul achizițiilor intracomunitare [articolul 1 alineatul (1) punctul 5], cifra de afaceri este echivalentă remunerației. Remunerația reprezintă toate cheltuielile pe care le efectuează beneficiarul prestației pentru obținerea acesteia, din care se scade însă impozitul pe cifra de afaceri. Fac parte din remunerație și plățile efectuate antreprenorului, în schimbul prestației, de către o altă persoană decât beneficiarul prestației. […]”

8 Articolul 17 alineatul (1) din Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, intitulat „Modificarea bazei de impozitare”, prevede:

„În cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune impozabilă, în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1, antreprenorul care a efectuat această operațiune trebuie să rectifice cuantumul impozitului datorat în acest sens. […]”

9 În ceea ce privește acoperirea asigurării de sănătate de către casele de asigurări obligatorii de sănătate, articolul 2 din Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Cartea a cincea din Codul securității sociale), în versiunea din 22 decembrie 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2309, denumită în continuare „SGB V”), prevede:

„(1) Casele de asigurări de sănătate pun la dispoziția asiguraților lor prestațiile prevăzute în capitolul III cu respectarea principiului bunei gestiuni (articolul 12), în măsura în care aceste prestații nu intră în propria responsabilitate a asiguraților. Metodele de tratament și remediile aferente domeniilor speciale ale medicinei nu sunt excluse. Calitatea și eficiența prestațiilor trebuie să corespundă nivelului general acceptat al cunoștințelor medicale și să ia în considerare progresul medicinei.

(2) Persoanele asigurate beneficiază de prestații sub forma unor prestații în natură sau a unor prestări de servicii, sub rezerva derogărilor prevăzute în prezenta Carte a V-a sau în Cartea a IX-a. La cerere, prestațiile pot fi de asemenea executate sub forma unei participații la un «Buget personal multidisciplinar»; în acest caz, se aplică dispozițiile articolului 17 alineatele 2-4 din Cartea a IX-a coroborate cu cele ale regulamentului privind Bugetul și cu cele ale articolului 159 din Cartea a IX-a. Executarea prestațiilor în natură și prestarea serviciilor fac obiectul unor convenții încheiate de casele de asigurări de sănătate cu autorii prestațiilor în temeiul dispozițiilor capitolului IV.”

10 Potrivit articolului 130a alineatul (1) din SGB V:

„Pentru produsele farmaceutice eliberate pe cheltuiala lor începând de la 1 ianuarie 2003, casele de asigurări de sănătate beneficiază din partea farmaciilor de o reducere de 6 % din prețul de vânzare fără TVA practicat de întreprinderea farmaceutică. Întreprinderile farmaceutice sunt obligate să ramburseze farmaciilor această reducere. În măsura în care sunt vizați comercianți cu ridicata potrivit alineatului 5, întreprinderile farmaceutice sunt obligate să ramburseze reducerea comercianților cu ridicata. Reducerea trebuie să fie rambursată farmaciilor și comercianților cu ridicata în termen de zece zile de la data cererii exprimate în acest sens. […]”

11 În ceea ce privește persoanele acoperite de o asigurare privată de sănătate, articolul 192 din Versicherungsvertragsgesetz (Legea privind contractul de asigurare), în versiunea din 23 noiembrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2631), intitulat „Prestații cu caracter contractual ale asigurătorului”, prevede:

„(1) În cadrul asigurării cheltuielilor ocazionate de boală, asigurătorul este obligat, în limitele convenite, să ramburseze costurile unui tratament medical impus de boală sau de urmările unui accident și ale tuturor celorlalte prestații convenite, inclusiv ale celor legate de sarcină și de naștere, precum și de vizitele medicale preventive de depistare a bolilor în temeiul unor programe instituite de lege.

[…]”

12 În ceea ce privește persoanele care au dreptul la rambursarea cheltuielilor lor medicale în temeiul legislației privind funcția publică, articolul 80 din Bundesbeamtengesetz (Legea germană privind funcția publică federală), în versiunea din 14 noiembrie 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2219), intitulat „Intervenții în caz de boală, de îngrijiri medicale și de naștere”, prevede:

„(1) Beneficiază de intervenții:

1. funcționarii care au dreptul la remunerație sau care se află în concediu pentru creșterea copilului,

[…]

(2) În principiu, nu sunt susceptibile de intervenție decât cheltuielile necesare și justificate din punct de vedere economic efectuate:

1. în caz de boală și de îngrijiri medicale

[…]

(3) Intervențiile se acordă sub forma unei rambursări de cel puțin 50 % din cheltuielile susceptibile de intervenție.

[…]”

13 Potrivit articolului 1 din Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (Legea privind rabaturile acordate pentru medicamente), în versiunea din 22 decembrie 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2262):

„Întreprinderile farmaceutice trebuie să acorde întreprinderilor de asigurări private de sănătate și [organismelor care preiau aceste cheltuieli în temeiul legislației privind funcția publică], pentru produsele farmaceutice eliberate numai pe bază de prescripție medicală al căror preț a fost rambursat asiguraților de către acestea din urmă, în parte sau în întregime, reduceri, în funcție de cota de rambursare, în aceleași proporții ca cele prevăzute la articolul 130a alineatele 1, 1a, 2, 3, 3a și 3b din SGB V. […]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 Boehringer Ingelheim Pharma fabrică produse farmaceutice și le livrează farmaciilor prin intermediul comercianților cu ridicata, iar livrările sale sunt supuse plății TVA-ului.

15 În ceea ce privește sistemul referitor la asigurarea obligatorie (publică) de sănătate, farmaciile livrează produse farmaceutice persoanelor acoperite în cadrul unei convenții-cadru încheiate cu confederația caselor de asigurări de sănătate. Produsele farmaceutice sunt eliberate în beneficiul caselor de

asigurări de sănătate, care pun produsele respective la dispoziția asiguraților lor. Farmaciile acordă caselor de asigurări de sănătate o reducere a prețului produselor farmaceutice. În calitate de întreprindere farmaceutică, Boehringer Ingelheim Pharma trebuie să ramburseze această reducere farmaciilor sau, în cazul implicării unor comercianți cu ridicata, acestora din urmă. În scopuri de TVA, administrația financiară asimilează reducerea unei scăderi a remunerației.

16 În schimb, în ceea ce privește produsele farmaceutice destinate unor persoane acoperite de o asigurare privată de sănătate, acestea sunt eliberate de farmacii persoanelor respective pe baza unor contracte încheiate în mod individual. Întreprinderea de asigurări private de sănătate nu cumpără produsele farmaceutice, ci se limitează să ramburseze asiguraților săi, la cerere, cheltuielile suportate de aceștia. În acest caz, Boehringer Ingelheim Pharma trebuie să acorde întreprinderii de asigurări de sănătate o reducere a prețului produsului farmaceutic. Administrația fiscală nu recunoaște această reducere ca o diminuare a remunerației în scopuri de TVA.

17 În cursul anului 2012, Boehringer Ingelheim Pharma a depus o declarație anuală de TVA pentru exercițiul financiar 2011, menționând, printre altele, operațiunile impozabile și bazele de impozitare aferente.

18 În această declarație, Boehringer Ingelheim Pharma a rectificat baza de impozitare în cazul operațiunilor referitoare la produsele farmaceutice cumpărate de asigurații acoperiți de o asigurare privată de sănătate, deducând rambursările pe care trebuie să le efectueze.

19 Administrația fiscală a considerat că nu exista niciun motiv care să justifice reducerea bazei de impozitare a Boehringer Ingelheim Pharma în ceea ce privește rambursările făcute întreprinderilor de asigurări private de sănătate. Prin urmare, aceasta a stabilit TVA-ul la nivelul la care era datorat în funcție de baza de impozitare neredusă.

20 Boehringer Ingelheim Pharma a formulat în fața Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Fiscal din Renania Palatinat, Germania) o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale privind rambursările acordate întreprinderilor de asigurări private de sănătate.

21 Potrivit susținerilor sale, casa de asigurări obligatorii de sănătate sau întreprinderea de asigurări private de sănătate se situau la capătul lanțului de operațiuni, astfel încât baza de impozitare trebuia să fie redusă în cele două cazuri. În opinia sa, nu contează că este vorba despre rambursări sau despre reduceri de preț care au fost acordate, întrucât acestea trebuie să fie tratate în același mod din punctul de vedere al TVA-ului.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Fiscal din Renania Palatinat) a admis acțiunea Boehringer Ingelheim Pharma, statuând că nu era necesar să se opereze distincția reținută de administrația fiscală între reducerile de preț acordate caselor de asigurări obligatorii de sănătate pentru produsele farmaceutice cumpărate și rambursările efectuate cu ocazia cumpărării produselor menționate în cadrul regimului asigurării private de sănătate.

23 Administrația fiscală a introdus la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) un recurs împotriva hotărârii Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Fiscal din Renania Palatinat).

24 Instanța de trimitere amintește că, în cazul în care un producător al unui produs care, nefiind legat printr-un contract de consumatorul final, dar fiind prima verigă dintr-un lanț de operațiuni care conduce la acesta din urmă, îi acordă o reducere de preț consumatorului final, potrivit jurisprudenței Curții, din baza de impozitare în scopuri de TVA trebuie să se scadă reducerea menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctele 28 și 31, precum și Hotărârea din 16 ianuarie 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punctul 29).

25 Ea arată că, totuși, Curtea a respins o diminuare a bazei de impozitare în cazul în care o agenție de turism care acționează ca intermediar acordă consumatorului final, din proprie inițiativă și pe propriile cheltuieli, o reducere de preț aplicată prestației principale a tur-operatorului (Hotărârea din 16 ianuarie 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punctul 33). Motivul invocat de Curte în această hotărâre este că agenția de turism nu face parte dintr-un lanț de prestații care leagă tur-operatorul și consumatorul final.

26 Potrivit instanței de trimitere, jurisprudența Curții trebuie să fie înțeleasă în sensul că reducerile pe care un operator le acordă unui terț cu care nu se află într-un raport contractual conduc la scăderea bazei de impozitare a TVA-ului datorat pentru prestația furnizată de acest operator numai atunci când există un lanț de operațiuni care leagă operatorul și terțul beneficiar al reducerii. În speță, reducerile acordate în favoarea unor întreprinderi de asigurări private de sănătate nu ar conduce la scăderea bazei de impozitare a TVA-ului datorat pentru livrările efectuate de Boehringer Ingelheim Pharma, dat fiind că întreprinderile de asigurări private de sănătate beneficiare ale reducerii nu fac parte din lanțul de prestații care leagă întreprinderea menționată de consumatorul final.

27 Cu toate acestea, instanța de trimitere apreciază că nu este conform principiului general al egalității de tratament prevăzut la articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene faptul că, spre deosebire de reducerile din sectorul asigurărilor obligatorii de sănătate, reducerile acordate în favoarea întreprinderilor de asigurări private de sănătate nu conduc la reducerea bazei de impozitare, deși cheltuiala cauzată de cele două reduceri întreprinderii farmaceutice este aceeași. Este vorba despre situații comparabile, iar instanța de trimitere dorește să afle, așadar, care este justificarea obiectivă pentru această inegalitate de tratament.

28 Ea amintește de asemenea că, deși nerespectarea principiului neutralității fiscale nu poate fi avută în vedere decât între operatori economici concurenți, încălcarea principiului general al egalității de tratament poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin alte tipuri de discriminări ce afectează operatori economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49, precum și Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 17). Rezultă din aceasta că, în materie fiscală, principiul egalității de tratament nu coincide cu cel al neutralității fiscale (Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 18).

29 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Având în vedere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctele 28 și 31) și în lumina principiului egalității de tratament prevăzut de dreptul Uniunii, o întreprindere farmaceutică, furnizor de medicamente, are dreptul la reducerea bazei de impozitare, în temeiul articolului 90 din Directiva TVA, atunci când

– livrează aceste medicamente farmaciilor prin intermediul unor comercianți cu ridicata,

– farmaciile efectuează livrări impozabile către persoane asigurate în sistemul privat de asigurări de sănătate,

– organismul sau întreprinderea care asigură cheltuielile medicale (societatea de asigurare privată de sănătate) rambursează asiguraților săi costurile de achiziție a medicamentelor și

– în temeiul unei norme legale, întreprinderea farmaceutică are obligația să acorde o «reducere» societății de asigurări private de sănătate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

30 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în lumina principiilor definite de Curte în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctele 28 și 31), privind stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului și având în vedere principiul egalității de tratament din dreptul Uniunii, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că reducerea acordată, în temeiul unei legi naționale, de o întreprindere farmaceutică unei întreprinderi de asigurări private de sănătate conduce, în sensul acestui articol, la o reducere a bazei de impozitare în favoarea întreprinderii farmaceutice respective, atunci când produsele farmaceutice sunt livrate prin intermediul unor comercianți cu ridicata unor farmacii care le eliberează unor persoane acoperite de o asigurare privată de sănătate care rambursează asiguraților săi prețul de cumpărare al produselor farmaceutice.

31 Pentru a se răspunde la această întrebare, trebuie amintit, mai întâi, că, în temeiul articolului 73 din Directiva TVA, pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau de prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul livrării sau al prestării.

32 În continuare, trebuie amintit de asemenea că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizează cazurile de anulare, de refuz, de neplată totală sau parțială sau de reducere a prețului după livrare, obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, după încheierea unei tranzacții, contrapartida sau o parte din aceasta nu este încasată de persoana impozabilă. Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 22 și jurisprudența citată).

33 În sfârșit, Curtea a statuat că unul dintre principiile de bază pe care se sprijină sistemul TVA-ului este neutralitatea, în sensul că, în interiorul fiecărei țări, mărfurile similare suportă aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție (Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 20).

34 În speță, din decizia de trimitere reiese că întreprinderea farmaceutică este obligată, în temeiul legislației naționale, să acorde întreprinderilor de asigurări private de sănătate, pentru produsele farmaceutice eliberate numai pe bază de prescripție medicală al căror preț a fost rambursat asiguraților de acestea din urmă, în parte sau în întregime, reduceri, în funcție de cota de rambursare, în aceleași proporții ca cele prevăzute pentru întreprinderile de asigurări obligatorii de sănătate. Administrația financiară nu recunoaște această reducere ca o diminuare a bazei de impozitare.

35 Astfel, în temeiul legislației amintite, Boehringer Ingelheim Pharma a putut dispune de o sumă care corespunde prețului de vânzare al acestor produse către farmacii, diminuat cu reducerea menționată. Prin urmare, nu ar fi conform Directivei TVA ca baza de impozitare în temeiul căreia se calculează TVA-ul pe care îl datorează întreprinderea farmaceutică, în calitate de persoană impozabilă, să fie mai mare decât suma primită în final de aceasta. Dacă aceasta ar fi situația, principiul neutralității TVA-ului față de persoanele impozabile, printre care se numără și întreprinderea farmaceutică, nu ar fi respectat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 28).

36 În consecință, baza de impozitare aplicabilă Boehringer Ingelheim Pharma în calitate de persoană impozabilă trebuie să fie constituită din cuantumul corespunzător prețului la care aceasta a vândut farmaciilor produsele farmaceutice, diminuat cu reducerea acordată întreprinderilor de asigurări private de sănătate atunci când acestea au rambursat asiguraților lor cheltuielile pe care le-au suportat cu ocazia cumpărării produselor menționate.

37 Desigur, Curtea a considerat, la punctul 31 din Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), că articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), care corespunde articolului 90 din Directiva TVA, se referă la cazul obișnuit al relațiilor contractuale, încheiate în mod direct între două părți contractante, care suferă o modificare ulterioară.

38 Totuși, în această privință, trebuie să se constate, în primul rând, că, la același punct 31 din hotărârea menționată, Curtea a precizat că această dispoziție constituie expresia principiului neutralității și, prin urmare, aplicarea sa nu poate aduce atingere realizării principiului menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 31).

39 În al doilea rând, din jurisprudența Curții reiese că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA nu presupune o modificare ulterioară a relațiilor contractuale pentru ca această dispoziție să fie aplicabilă. Astfel, în principiu, aceasta obligă statele membre să reducă baza de impozitare de fiecare dată când, după încheierea unei operațiuni, persoana impozabilă nu încasează o parte sau întreaga contrapartidă. În plus, nimic nu indică faptul că, în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), Curtea a intenționat să limiteze domeniul de aplicare al articolului 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă, care corespunde articolului 90 din Directiva TVA. În schimb, din situația de fapt care stă la baza cauzei în care a fost pronunțată această hotărâre reiese că nu a intervenit nicio modificare a relațiilor contractuale. Cu toate acestea, Curtea a considerat că articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă era aplicabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 mai 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, punctul 33).

40 Pe de altă parte, faptul că, în cauza principală, beneficiarul direct al livrărilor medicamentelor în discuție nu este întreprinderea de asigurări private de sănătate, care efectuează o rambursare asiguraților, ci asigurații înșiși nu este de natură să întrerupă legătura directă care există între livrarea de bunuri efectuată și contrapartida obținută (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 35).

41 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctele 44 și 45 din concluzii, plățile efectuate la momentul achiziționării produselor farmaceutice trebuie să fie considerate contrapartidă furnizată de un terț în sensul articolului 73 din Directiva TVA, în ipoteza în care asemenea terți, mai precis asigurații, au solicitat rambursarea de la casele de asigurări private de sănătate, iar acestea din urmă au obținut, în conformitate cu legislația națională, reducerea care le era datorată de către întreprinderea farmaceutică. Astfel, având în vedere împrejurările în discuție în litigiul principal, întreprinderile de asigurări private de sănătate trebuie să fie considerate ca fiind consumatorul final al unei livrări efectuate de o întreprindere farmaceutică impozabilă în scopuri de TVA, astfel încât cuantumul încasat de administrația fiscală nu poate fi superior celui plătit de consumatorul final (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 24).

42 În consecință, trebuie să se constate că, în cauza principală, dat fiind că o parte a contrapartidei nu este încasată de persoana impozabilă din cauza reducerii acordate de aceasta din urmă întreprinderilor de asigurări private de sănătate, a avut loc în mod efectiv o reducere de preț după livrare, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

43 În plus, în ceea ce privește reducerea în discuție în litigiul principal, trebuie să se constate că aceasta este stabilită prin lege și este acordată în mod obligatoriu de întreprinderile farmaceutice întreprinderilor de asigurări private de sănătate care au rambursat asiguraților lor cheltuielile efectuate de aceștia din urmă cu ocazia cumpărării produselor farmaceutice. După cum s-a constatat la punctul 35 din prezenta hotărâre, în aceste condiții, întreprinderea farmaceutică nu a avut posibilitatea să dispună în mod liber de totalitatea prețului primit cu ocazia vânzării produselor sale farmaciilor sau comercianților cu ridicata (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, punctul 31).

44 În această privință, Curtea a statuat, la punctul 28 din Hotărârea din 19 iulie 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), privind o obligație legală referitoare la câștigurile distribuite în cadrul unui joc bingo, că, în măsura în care partea din prețul de vânzare al cartonașelor care este distribuită jucătorilor sub formă de câștiguri este stabilită în prealabil și este obligatorie, ea nu poate fi considerată ca făcând parte din contrapartida obținută de organizatorul jocului pentru prestația pe care a furnizat-o.

45 După cum a arătat avocatul general la punctul 42 din concluzii, deși, în hotărârea menționată, Curtea și-a concentrat analiza pe interpretarea articolului 73 din Directiva TVA, interpretarea pe care aceeași hotărâre o dă noțiunii „contrapartidă”, prevăzută de această dispoziție, poate fi aplicată în privința expresiei „în cazul în care prețul este redus” folosite la articolul 90 din directiva menționată, întrucât atât această din urmă dispoziție, cât și articolul 73 din directiva respectivă au în vedere componentele bazei de impozitare.

46 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că, în lumina principiilor definite de Curte în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctele 28 și 31), privind stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului și având în vedere principiul egalității de tratament din dreptul Uniunii, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că reducerea acordată, în temeiul unei legi naționale, de o întreprindere farmaceutică unei întreprinderi de asigurări private de sănătate conduce, în sensul articolului menționat, la o reducere a bazei de impozitare în favoarea acestei întreprinderi farmaceutice atunci când produsele farmaceutice sunt livrate prin intermediul unor comercianți cu ridicata unor farmacii care le eliberează unor persoane acoperite de o asigurare privată de sănătate care rambursează asiguraților săi prețul de cumpărare al produselor farmaceutice.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

În lumina principiilor definite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctele 28 și 31), privind stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și având în vedere principiul egalității de tratament din dreptul Uniunii, articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretat în sensul că reducerea acordată, în temeiul unei legi naționale, de o întreprindere farmaceutică unei întreprinderi de asigurări private de sănătate conduce, în sensul articolului menționat, la o reducere a bazei de impozitare în favoarea acestei întreprinderi farmaceutice

atunci când produsele farmaceutice sunt livrate prin intermediul unor comercianți cu ridicata unor farmacii care le eliberează unor persoane acoperite de o asigurare privată de sănătate care rambursează asiguraților săi prețul de cumpărare al produselor farmaceutice.

Semnături