Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0717
ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

6 octobre 2021 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 90, paragraphe 1 – Réduction de la base d'imposition en cas de réduction de prix après le moment où l'opération a été effectuée – Contributions versées par une entreprise pharmaceutique à l'organisme d'assurance maladie étatique – Article 273 – Formalités administratives imposées par la réglementation nationale pour l'exercice du droit à réduction – Principes de neutralité fiscale et de proportionnalité »

Dans l'affaire C?717/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la F?városi Törvényszék (anciennement le F?városi Bíróság) (cour de Budapest-Capitale, anciennement Tribunal de Budapest, Hongrie), par décision du 16 septembre 2019, parvenue à la Cour le 27 septembre 2019, dans la procédure

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Kumin, président de chambre, M. P. G. Xuereb (rapporteur) et Mme I. Ziemele, juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe, par Me Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

–

pour le gouvernement hongrois, par MM. M. Z. Fehér Miklós et G. Koós, en qualité d'agents,

–

pour la Commission européenne, par Mme J. Jokubauskait? et M. L. Havas, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 90, paragraphe 1, et de l’article 273 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 Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (ci-après « Boehringer Ingelheim ») au Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l’Office national des impôts et des douanes, Hongrie) (ci-après la « direction des recours ») au sujet de la décision par laquelle cette dernière a refusé de reconnaître à Boehringer Ingelheim le droit de déduire de sa base d’imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) les contributions qu’elle a versées au Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezel? (organisme de gestion du fonds national d’assurance maladie, Hongrie) (ci-après l’« organisme d’assurance maladie étatique » ou le « NEAK »).

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 90 de cette directive dispose :

« 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. »

5

L’article 273 de ladite directive prévoit :

« Les États membres peuvent prévoir d’autres obligations qu’ils jugeraient nécessaires pour assurer l’exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l’égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des

assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.

La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. »

Le droit hongrois

6

L'article 65 de l'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi no CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée) [Magyar Közlöny 2007/155. (XI.16.), ci-après la « loi relative à la TVA »] prévoit :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services, la base d'imposition est, à moins que la présente loi n'en dispose autrement, constituée de la contrepartie pécuniaire obtenue ou à obtenir par qui de droit de la part de l'acquéreur du bien, du preneur du service ou d'un tiers, en ce compris toute subvention, quelle qu'en soit la forme, qui influence directement le prix de la livraison ou de la prestation. »

7

L'article 77 de cette loi dispose :

« 1. En cas de livraison de biens, de prestation de services ou d'acquisition intracommunautaire de biens, la modification ou la cessation du contrat – y compris en cas d'inexistence ou d'absence de validité du contrat – sont des causes de réduction a posteriori de la base d'imposition, à concurrence du montant de l'acompte ou de la contrepartie qui ont été ou doivent être remboursés en totalité ou en partie.

[...]

4. Si, après l'exécution de la livraison de biens ou de la prestation de services, l'assujetti, conformément aux conditions détaillées dans sa politique commerciale, rembourse de l'argent dans un but promotionnel à une personne, assujettie ou non–assujettie, qui n'a pas acquis directement auprès dudit assujetti le bien ou le service dont l'achat ouvre droit au remboursement, l'assujetti qui rembourse l'argent peut réduire a posteriori la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services qui fait l'objet de ce remboursement (opération ouvrant droit à une réduction de la base d'imposition), à condition que :

a)

la livraison de biens ou prestation de services qui a été effectuée directement à destination de la personne qui a droit au remboursement (opération ouvrant droit à un remboursement) soit une opération imposable effectuée sur le territoire national, et que

b)

la somme à rembourser soit inférieure au produit obtenu par la multiplication du nombre des opérations ouvrant droit à remboursement par le prix unitaire le plus bas, majoré de la taxe, des biens livrés ou des services fournis, dans le cadre de la mesure promotionnelle considérée, à propos de toute opération ouvrant droit à une réduction de la base d'imposition.

5. Dans le cadre de l'application du paragraphe 4, le montant remboursé est réputé inclure le

montant de la taxe. »

8

Aux termes de l’article 78, paragraphes 3 et 4, de ladite loi :

« 3. L’application de l’article 77, paragraphe 4, suppose que l’assujetti qui rembourse l’argent dispose des documents suivants :

a)

copie de la facture, au nom de la personne ayant droit au remboursement, établissant la réalisation de l’opération ouvrant droit à remboursement et attestant clairement que l’opération considérée est une opération imposable effectuée sur le territoire national, et

b)

justificatif afférent au virement bancaire ou au paiement en espèces, attestant clairement que l’assujetti qui rembourse l’argent a remboursé à la personne ayant droit au remboursement la somme prévue dans le cadre de sa politique commerciale.

4. Le justificatif visé au paragraphe 3, sous b), doit comporter les informations suivantes :

a)

nom, adresse et – s’il s’agit d’un assujetti – numéro d’identification fiscale de la personne ayant droit au remboursement,

b)

information relative au droit à déduction, sur la base de la déclaration de la personne ayant droit au remboursement, en ce qui concerne l’opération considérée. »

9

L’article 195 de l’adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. törvény (loi no CL de 2017 portant code de procédure fiscale) prévoit :

« L’autorité fiscale statue, sans effectuer de contrôle, sur la déclaration rectificative du contribuable dans un délai de quinze jours à compter de la présentation de celle–ci lorsque le seul motif de cette déclaration rectificative est que la disposition prévoyant l’obligation fiscale est contraire à la loi fondamentale ou à un acte obligatoire de l’Union européenne ou, s’il s’agit d’un règlement communal, à toute autre règle de droit, sous réserve que la décision de la Cour constitutionnelle, de la Kúria (Cour suprême de Hongrie) ou de la Cour de justice de l’Union européenne se prononçant sur cette question n’ait pas encore été publiée au moment de la présentation de déclaration rectificative ou que ladite déclaration rectificative ne soit pas conforme au contenu de la décision publiée. »

10

L’article 17, paragraphe 4, de la biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (loi no XCVIII de 2006 sur les dispositions générales applicables à la fourniture fiable et économiquement viable de médicaments et de dispositifs médicaux et sur le commerce des médicaments, ci–après la « Gyftv ») énonce :

« Toute promotion commerciale est interdite pour les médicaments et préparations ne pouvant être délivrés en pharmacie que sur ordonnance, ou ayant été admis sur la liste des produits subventionnés par la sécurité sociale, de même que pour les dispositifs médicaux pouvant être pris en charge par la sécurité sociale sur prescription médicale. »

11

L’article 26, paragraphes 2, 5 et 6, de la Gyftv dispose :

« 2. L’organisme d’assurance maladie [étatique], aux fins du respect des cadres budgétaires, peut, conformément au paragraphe 5 ci–dessous, conclure une convention de prise en charge portant sur des médicaments qui sont déjà subventionnés ou qui viennent d’être admis sur la liste des médicaments subventionnés, sur leur classe de subventionnement, leurs indications, ainsi que sur des médicaments subventionnés pour des raisons d’équité.

[...]

5. La contribution obligatoire devant être versée en vertu des conventions de prise en charge peut être fixée

a)

en pourcentage de la subvention du prix d’achat déboursée pour chaque unité quantitative vendue à un prix d’achat subventionné,

b)

sur la base de la différence entre le montant total des subventions du prix d’achat déboursées pour un ou plusieurs produits pendant la durée de validité de la convention, et le plafond établi dans ladite convention,

[...]

e)

sur la base de la différence entre les dosages effectivement prescrits et le dosage de référence retenu dans la convention au regard d’un rapport coût-efficacité, conformément au résumé des caractéristiques du médicament considéré.

6. Dans le cas d’une préparation, les dispositions du paragraphe 5 peuvent être applicables cumulativement. »

12

Aux termes de l’article 28, paragraphe 1, de la Gyftv :

« Pour subventionner les médicaments admis sur la liste des médicaments subventionnés par la sécurité sociale, l’organisme d’assurance [maladie étatique] peut utiliser les outils de

subventionnement suivants :

[...]

c)

convention de prise en charge ;

[...] »

13

L’article 30/A de la kötelez? egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (loi no LXXXIII de 1997 sur les services du système obligatoire d’assurance maladie) disposait :

« L’organisme d’assurance maladie [étatique] peut conclure une convention avec le titulaire d’une autorisation de mise sur le marché, tel que visé à l’article 36, paragraphe 1, de la [Gyftv], ainsi qu’avec les fournisseurs de dispositifs ou de soins médicaux, portant sur le prix, la quantité et les exigences de qualité des produits et soins susceptibles d’être commercialisés à un prix d’achat subventionné, ainsi que sur d’autres aspects que les parties estiment être importants. »

14

L’article 11, paragraphe 1, du törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégít? tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet [décret réglementaire no 32/2004. (IV. 26.) du ministère de la Santé, des Affaires sociales et de la Famille relatif aux modalités d’admission des médicaments enregistrés et des préparations médicales destinées à des besoins particuliers sur la liste des produits subventionnés par la sécurité sociale ainsi qu’à la modification de l’admission ou du subventionnement] prévoit :

« Dans le cas des conventions de prise en charge visées à l’article 26 de la Gyftv, le volume de subventionnement est déterminé en fonction du nombre de patients ayant vocation à recevoir un traitement, compte tenu de la prévalence et de l’incidence de la pathologie concernée, suivant la proposition d’un collège de professionnels de la santé. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15

Boehringer Ingelheim est la filiale hongroise d’une entreprise pharmaceutique. Son activité principale consiste en la commercialisation de médicaments subventionnés à des grossistes, lesquels les vendent aux pharmacies qui les distribuent ensuite aux patients.

16

En Hongrie, la commercialisation au détail des médicaments s’effectue, à l’exception des hôpitaux, par l’intermédiaire des pharmacies. Les pharmacies s’approvisionnent auprès de distributeurs en gros et les grossistes auprès de sociétés de distribution de produits pharmaceutiques, telles que Boehringer Ingelheim.

17

Les médicaments peuvent être subventionnés par le NEAK, qui applique alors un système de « subventionnement du prix d’achat ». En vertu de ce système, le NEAK octroie une subvention

portant sur le prix d’achat des médicaments vendus sur ordonnance et pris en charge par la sécurité sociale dans le cadre de traitements ambulatoires. Le paiement du prix du médicament subventionné se répartit ensuite entre le NEAK et le patient. Le patient paie à la pharmacie un montant, dit « reste à charge », qui correspond à la différence entre le prix du médicament et le montant de la subvention versée par le NEAK. La pharmacie est remboursée a posteriori par le NEAK du montant de la subvention en question. Le prix des médicaments perçu par les pharmacies, qui constitue la base d’imposition à la TVA, a donc deux composantes, d’une part, la subvention du NEAK et, d’autre part, le « reste à charge » payé par le patient. La pharmacie doit donc payer la TVA tant sur le montant acquitté par le patient que sur la somme payée par le NEAK.

18

Le NEAK décide s’il y a lieu d’inscrire un médicament sur la liste des médicaments subventionnés, à l’issue d’un examen prenant en compte divers aspects, tels que la politique de santé publique, les aspects pharmaceutiques et le rapport coût-efficacité, et fixe ensuite le montant de la subvention en fonction du prix fixé par le distributeur, à savoir Boehringer Ingelheim dans l’affaire au principal.

19

Afin que les médicaments qu’elle distribue sur le marché hongrois restent subventionnés, Boehringer Ingelheim a conclu avec le NEAK des « conventions de prise en charge », pour la période allant du 1er octobre 2013 au 31 décembre 2017. En vertu de ces conventions, Boehringer Ingelheim s’engageait à verser au NEAK, sur la quantité des médicaments qu’elle commercialisait, des contributions d’un montant défini dans les conventions, prélevées sur le chiffre d’affaires provenant de la vente de ces médicaments. Plus précisément, le montant des contributions était fixé en pourcentage du montant brut de la subvention du NEAK, sur la base des unités de conditionnement (boîtes) commercialisées à un prix subventionné (contributions selon le système du montant par boîte), ou encore, dans certaines conventions, à 100 %, dès lors que le plafond de subventionnement par le NEAK était dépassé pour le produit en question (contributions fondées sur un plafond).

20

La conclusion de ces conventions n’est pas une obligation légale, mais elle donne à Boehringer Ingelheim la garantie que les médicaments qu’elle commercialise seront subventionnés par le NEAK. Ces conventions permettent également au NEAK d’assurer un accès continuel à des thérapies nouvelles et modernes subventionnées, tout en garantissant le maintien de l’équilibre budgétaire.

21

Aucune facture n’a été établie par le NEAK concernant les contributions versées par Boehringer Ingelheim. Il existe toutefois un certain nombre de documents qui permettent de vérifier a posteriori la réalité des versements effectués par Boehringer Ingelheim au NEAK sur le fondement de ces conventions.

22

Le 13 novembre 2018, Boehringer Ingelheim a déposé une déclaration rectificative à la TVA, auprès des autorités fiscales hongroises, pour la période comprise entre le 1er octobre 2013 et le 31 décembre 2017, en application de l’article 195 de la loi no CL de 2017 portant code de procédure fiscale. Au titre de sa faculté de rectification, Boehringer Ingelheim, se prévalant de

versements effectués au NEAK en vertu des conventions de prise en charge, a réduit de 354687000 forints hongrois (HUF) (environ 1 million d'euros) le montant de la TVA à acquitter pour ladite période.

23

L'autorité fiscale hongroise de premier degré a rejeté la déclaration rectificative de Boehringer Ingelheim et a donc refusé la réduction a posteriori de la base d'imposition à la TVA.

24

Boehringer Ingelheim a introduit un recours administratif contre cette décision devant la direction des recours. Celle-ci a confirmé la décision de premier degré.

25

La direction des recours a considéré que les versements effectués par Boehringer Ingelheim, en faveur du NEAK, ne répondaient pas aux conditions de réduction de la base d'imposition à la TVA prévues à l'article 77, paragraphe 4, de la loi relative à la TVA. En effet, selon la direction des recours, d'une part, les versements effectués par Boehringer Ingelheim ne sauraient être considérés comme un remboursement a posteriori accordé « dans un but promotionnel », l'article 17, paragraphe 4, de la Gyftv interdisant la promotion commerciale des médicaments admis sur la liste des produits subventionnés par la sécurité sociale. D'autre part, ces versements n'ont pas été accordés par Boehringer Ingelheim « conformément aux conditions détaillées dans sa politique commerciale », dès lors que le montant des contributions dues en vertu des conventions était établi non pas par l'entreprise pharmaceutique, mais, conformément à un décret réglementaire, par un collège de professionnels de la santé.

26

La direction des recours a, en outre, relevé que l'article 77 de la loi relative à la TVA couvrait toutes les hypothèses de réduction de la base d'imposition envisagées à l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA et qu'une violation du droit de l'Union ne saurait être établie, dès lors que la transposition des dispositions de cette directive dans l'ordre juridique national ne requiert pas que les dispositions du droit national reprennent textuellement les termes de ladite directive. La directive TVA définirait seulement les objectifs réglementaires et laisserait au législateur national le soin de choisir la manière dont il entend atteindre ceux-ci. La direction des recours a également souligné que l'arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), par lequel la Cour a interprété l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, n'était pas applicable dans la présente affaire, car cet arrêt reposait sur une situation de fait différente de celle sur laquelle repose la présente affaire.

27

Boehringer Ingelheim a introduit un recours contentieux contre la décision de l'autorité fiscale hongroise devant la juridiction de renvoi. Elle fait valoir, en substance, que, en vertu de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, le montant qu'elle a versé au NEAK, qui est prélevé de son chiffre d'affaires, entraîne la réduction de la base d'imposition à la TVA, de sorte qu'elle a droit au remboursement de la TVA.

28

En premier lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur l'applicabilité, dans le cadre du litige au principal, de l'arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16,

EU:C:2017:1006), par lequel la Cour a estimé que des remises accordées aux caisses d’assurance maladie privées allemandes, par une entreprise pharmaceutique, entraînaient une réduction de la base d’imposition à la TVA de cette entreprise, 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.

29

À cet égard, la juridiction de renvoi relève que le système de subventionnement hongrois présente des similitudes avec le système de subventionnement de l’assurance maladie privée allemande, à la différence que, en Hongrie, les contributions sont versées au NEAK, en tant qu’organisme d’assurance maladie étatique, non pas en vertu d’une règle de droit à caractère contraignant, mais sur le fondement d’une convention de droit privé dont la conclusion est facultative pour les parties. Toutefois, dès lors que cette convention est signée, elle produirait la même conséquence que la réglementation en cause dans l’affaire ayant donné lieu à l’arrêt du 20 décembre 2017Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), à savoir que Boehringer Ingelheim n’a pu disposer que d’une somme qui correspond au prix de vente de ses produits aux pharmacies, diminué de ladite remise.

30

La juridiction de renvoi estime, en effet, en se fondant sur les points 41 à 43 de l’arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), que, dans la présente affaire, le NEAK doit être considéré comme étant le consommateur final d’une livraison effectuée par Boehringer Ingelheim, de telle sorte que le montant perçu par l’administration fiscale ne saurait être supérieur à celui payé par le consommateur final. Ainsi, dès lors qu’une partie du prix des produits n’a pas été perçue par l’assujetti, à savoir Boehringer Ingelheim, en raison de la contribution versée par cette dernière au NEAK, le prix de ces produits aurait été réduit après le moment où s’est effectuée l’opération, au sens de l’article 90, paragraphe 1, de la directive TVA. Dans ces conditions, Boehringer Ingelheim n’aurait pas pu disposer librement de la totalité du prix reçu lors de la vente de ses produits aux pharmacies ou aux grossistes.

31

La juridiction de renvoi relève que la Cour ne s’est, toutefois, pas encore prononcée sur la question de savoir si la réduction de la base d’imposition peut également être opérée dans le cas où l’octroi de la remise n’est pas obligatoire, en vertu d’une règle de droit national, mais a lieu, comme dans le cadre du litige au principal, de manière volontaire.

32

En outre, cette juridiction souligne que la réglementation hongroise a pour conséquence de priver toutes les entreprises pharmaceutiques ayant conclu des conventions de prise en charge, telles que celles en cause au principal, de la faculté de réduire leur base d’imposition à la TVA a posteriori, s’agissant du montant versé au NEAK. Il ressortirait de l’article 90, paragraphe 1, de la directive TVA que la base d’imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres. Or, la Cour n’aurait pas encore précisé la limite à ne pas dépasser pour que ces conditions ne constituent pas une restriction disproportionnée à l’objectif de la réglementation du droit de l’Union.

33

En second lieu, la juridiction de renvoi rappelle que la réglementation hongroise subordonne la réduction a posteriori de la base d'imposition à la TVA à la production d'une copie de la facture, au nom de la personne ayant droit au remboursement, établissant la réalisation de l'opération ouvrant droit à remboursement, qui atteste clairement que l'opération considérée est une opération imposable effectuée sur le territoire national, et d'un justificatif afférent au virement bancaire ou au paiement en espèces.

34

Or, la juridiction de renvoi relève que, dans la présente affaire, le NEAK n'a établi aucune facture à l'intention de Boehringer Ingelheim, qui ne dispose que de la demande de paiement que le NEAK lui a envoyée et d'un justificatif bancaire attestant le virement de la somme correspondante. Elle relève, cependant, que le NEAK calcule le montant de la contribution, figurant dans la demande de paiement, selon la méthode définie dans les conventions, sur la base du nombre de médicaments vendus pendant la période considérée. Ainsi, même en l'absence de toute facture, il existerait des documents témoignant de manière appropriée de l'opération, puisque les données des conventions et les chiffres de ventes des médicaments sont publiquement accessibles et que la comptabilisation des subventions se fonde sur des registres publics et officiels. La juridiction de renvoi souligne également que le NEAK est un organisme d'assurance maladie étatique et qu'il peut, par conséquent, être présumé que les données qu'il communique dans sa demande de paiement sont conformes à la réalité.

35

La juridiction de renvoi considère que, si l'article 273 de la directive TVA permet aux États membres de prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, de telles obligations doivent être proportionnées à l'objectif poursuivi. Or, dans le litige au principal, le risque de fraude n'aurait pas été en cause, l'autorité fiscale hongroise ne l'ayant d'ailleurs pas invoqué, et l'exacte perception de la TVA aurait quant à elle pu être garantie, même sans facture, grâce à l'existence d'autres documents permettant de vérifier a posteriori la réalité des conventions de prise en charge et des versements effectués.

36

Cependant, la Cour ne se serait pas encore prononcée sur les conditions de forme requises pour pouvoir obtenir une réduction a posteriori de la base d'imposition à la TVA et des documents devant être produits à cet effet.

37

C'est dans ces conditions que la F?városi Törvényszék (anciennement le F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (cour de Budapest-Capitale, anciennement tribunal administratif et du travail de Budapest-Capitale, Hongrie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Faut-il interpréter l'article 90, paragraphe 1, de la directive [TVA] en ce sens que cette disposition s'oppose à une réglementation nationale telle qu'applicable dans l'affaire au principal, en vertu de laquelle une entreprise pharmaceutique qui, en vertu d'une convention dont la conclusion est facultative, reverse à l'organisme d'assurance maladie étatique une partie de son chiffre d'affaires provenant de ses ventes de produits pharmaceutiques et, partant, ne reçoit pas la totalité de la

contrepartie de ces produits, n’a pas droit à une réduction ultérieure de sa base d’imposition à la TVA au seul motif que ces versements n’obéissent pas à des modalités fixées à l’avance par cette entreprise dans le cadre de sa politique commerciale et à l’objectif principal de promouvoir les ventes ?

2)

En cas de réponse affirmative à la première question, faut-il interpréter l’article 273 de la directive [TVA] en ce sens que cette disposition s’oppose à une réglementation nationale telle qu’applicable dans l’affaire au principal, qui subordonne la réduction a posteriori de la base d’imposition à la condition que l’assujetti ayant droit au remboursement dispose d’une facture à son nom établissant la réalisation de l’opération ouvrant droit à remboursement, dans le cas où il existe d’autres documents témoignant de manière appropriée de l’opération permettant une réduction a posteriori de la base d’imposition, que cette opération repose sur des données vérifiables a posteriori, pour partie publiques et officielles, et qu’elle permet d’assurer l’exacte perception de la TVA ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

38

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’article 90, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu’il s’oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu’une entreprise pharmaceutique ne peut déduire de sa base d’imposition à la TVA la partie de son chiffre d’affaires provenant de la vente de médicaments subventionnés par l’organisme d’assurance maladie étatique qu’elle reverse à cet organisme, en vertu d’un contrat conclu entre ce dernier et cette entreprise, au motif que les montants versés à ce titre n’ont pas été déterminés sur la base de modalités préalablement fixées par ladite entreprise dans le cadre de sa politique commerciale et que ces versements n’ont pas été effectués dans un but promotionnel.

39

Il convient de rappeler, à titre liminaire, que le principe de base du système de la TVA repose sur le fait que la TVA vise à grever uniquement le consommateur final et à être parfaitement neutre à l’égard des assujettis qui interviennent dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d’imposition finale, indépendamment du nombre de transactions intervenues (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2012, Lebara, C?520/10, EU:C:2012:264, point 25).

40

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.

41

Il résulte de 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, que les États membres sont tenus de 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 octobre 2020, E. (TVA – Réduction de la base d’imposition), C?335/19, EU:C:2020:829, point 21 et jurisprudence citée].

42

La Cour a jugé, au point 46 de l’arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), que 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.

43

En l’occurrence, Boehringer Ingelheim vend, sur le marché hongrois, des médicaments subventionnés par l’organisme d’assurance maladie étatique, par l’intermédiaire de grossistes, aux pharmacies qui les revendent à des personnes couvertes par cette assurance moyennant le paiement par celles-ci de la différence entre le prix du médicament et le montant de la subvention versée directement par l’organisme national d’assurance maladie aux pharmacies. En vertu de conventions de droit privé, conclues avec l’organisme d’assurance maladie étatique, Boehringer Ingelheim reverse à cet organisme, pour les médicaments subventionnés qu’elle commercialise, des contributions d’un montant défini dans ces conventions, prélevées sur les revenus de la vente de ces médicaments.

44

Ainsi que la juridiction de renvoi l’a relevé, en concluant ces conventions, Boehringer Ingelheim renonce à une fraction de la contrepartie versée par le grossiste. 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 neutralité de la TVA à l’égard des assujettis, dont l’entreprise pharmaceutique fait partie, ne serait pas respecté (arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, point 35).

45

Il convient d’ajouter que le fait que, dans l’affaire au principal, le bénéficiaire direct des livraisons des médicaments en cause est non pas l’organisme d’assurance maladie étatique qui rembourse a posteriori le montant de la subvention à la pharmacie, mais les assurés eux–mêmes qui paient le reste à charge à la pharmacie, n’est pas de nature à rompre le lien direct existant entre la livraison de biens effectuée et la contrepartie reçue (voir, en ce sens, arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, point 40).

46

En effet, dès lors que la pharmacie doit payer la TVA sur le montant acquitté par le patient mais également sur le montant qui lui est versé par l’organisme d’assurance maladie étatique pour les

médicaments subventionnés, ce dernier doit être considéré comme étant intervenu en tant que 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 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, point 41).

47

Une partie de la contrepartie obtenue à la suite de la vente des médicaments par l'entreprise pharmaceutique n'ayant pas été perçue par celle-ci en raison de la contribution qu'elle verse à l'organisme d'assurance maladie étatique, lequel reverse aux pharmacies une partie du prix de ces médicaments, il y a lieu de considérer que le prix de ces derniers a été réduit après le moment où s'est effectuée l'opération, au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA.

48

Cette interprétation n'est pas remise en cause par la circonstance, relevée par la juridiction de renvoi, selon laquelle, contrairement aux faits en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), les contributions versées par Boehringer Ingelheim à l'organisme d'assurance maladie étatique sont dues non pas en vertu d'une obligation légale, mais en vertu de conventions conclues entre elle et cet organisme.

49

En effet, il ne résulte ni du libellé de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA ni de l'arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), que l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA devrait être interprété en ce sens que son champ d'application est limité aux réductions de prix résultant d'obligations légales.

50

Ladite interprétation n'est pas non plus infirmée par l'argumentation du gouvernement hongrois selon laquelle, en substance, il ne peut y avoir de « réduction de prix », au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, dès lors qu'il n'existerait pas de lien direct entre la contrepartie perçue par Boehringer Ingelheim et les contributions versées par celle-ci à l'organisme d'assurance maladie étatique. Le gouvernement hongrois estime à cet égard que les contributions fondées sur un plafond ne peuvent être considérées comme une « réduction de prix », au sens de cette disposition, dès lors qu'elles sont adaptées non pas à la contrepartie des médicaments livrés dans la chaîne d'opérations, mais, pour une période déterminée, au plafond du montant de la subvention octroyée par l'organisme d'assurance maladie étatique et qu'elles sont de nature publique.

51

À cet égard, il y a lieu de relever que, en vertu de la jurisprudence citée au point 41 ci-dessus, il importe uniquement que l'assujetti n'ait pas reçu tout ou partie de la contrepartie de ses produits. Or, en l'occurrence, Boehringer Ingelheim a disposé non pas de la totalité de la contrepartie des médicaments vendus, mais seulement d'une partie du montant final payé par les grossistes auxquels elle a vendu ses médicaments, déduction faite des sommes versées à l'organisme d'assurance maladie étatique.

52

Par ailleurs, en cas de réduction de prix après le moment où s’effectue l’opération, l’article 90, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que la base d’imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

53

Si cette disposition laisse aux États membres une certaine marge d’appréciation lorsqu’ils fixent les mesures permettant de déterminer le montant de la réduction, ces derniers ont toutefois l’obligation de faire droit à la réduction de la base d’imposition dans les cas visés par ladite disposition (voir, en ce sens, arrêt du 11 juin 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, point 50 et jurisprudence citée).

54

Or, il ressort de la décision de renvoi que les conditions de la réduction a posteriori de la base d’imposition prévues par la législation nationale, en vertu desquelles les versements, qui donnent droit à une telle réduction, doivent être déterminés sur la base des modalités préalablement fixées par cette entreprise dans le cadre de sa politique commerciale et effectués dans un but promotionnel, auraient pour conséquence de priver toutes les entreprises pharmaceutiques, ayant conclu des conventions de prise en charge avec l’organisme d’assurance maladie étatique, de la possibilité de réduire leur base d’imposition à la TVA a posteriori, au titre des contributions versées à cet organisme, alors même qu’il y a effectivement eu une réduction de prix après le moment où s’était effectuée l’opération au sens de l’article 90, paragraphe 1, de la directive TVA. Lesdites conditions ne sauraient donc être considérées comme relevant de la marge d’appréciation dont dispose les États membres en vertu de cette disposition.

55

Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l’article 90, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu’il s’oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu’une entreprise pharmaceutique ne peut déduire de sa base d’imposition à la TVA la partie de son chiffre d’affaires provenant de la vente de médicaments subventionnés par l’organisme d’assurance maladie étatique qu’elle reverse à cet organisme, en vertu d’un contrat conclu entre ce dernier et cette entreprise, au motif que les montants versés à ce titre n’ont pas été déterminés sur la base des modalités préalablement fixées par ladite entreprise dans le cadre de sa politique commerciale et que ces versements n’ont pas été effectués dans un but promotionnel.

Sur la seconde question

56

Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l’article 90, paragraphe 1, et l’article 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu’ils s’opposent à une réglementation nationale qui subordonne la réduction a posteriori de la base d’imposition à la TVA à la condition que l’assujetti ayant droit au remboursement dispose d’une facture à son nom établissant l’exécution de la transaction donnant lieu audit remboursement, même lorsqu’une telle facture n’a pas été émise et que l’exécution de cette transaction peut être établie par d’autres moyens.

57

Ainsi qu’il a été rappelé au point 52 du présent arrêt, en cas de réduction de prix après le moment où s’effectue l’opération, l’article 90, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que la base d’imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

58

En vertu de l’article 273 de cette directive, les États membres peuvent prévoir les obligations qu’ils jugent nécessaires pour assurer l’exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, à condition, notamment, que cette faculté ne soit pas utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3 de ladite directive.

59

Étant donné que, en dehors des limites qu’elles fixent, les dispositions de l’article 90, paragraphe 1, et de l’article 273 de la directive TVA ne précisent ni les conditions ni les obligations que les États membres peuvent prévoir, ces dispositions confèrent à ces derniers une marge d’appréciation, notamment, quant aux formalités à remplir par les assujettis devant les autorités fiscales, afin de procéder à une réduction de la base d’imposition (arrêt du 11 juin 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, point 35 et jurisprudence citée).

60

Toutefois, les mesures que les États membres ont la faculté d’adopter en vertu de l’article 273 de la directive TVA ne peuvent en principe déroger au respect des règles relatives à la base d’imposition à la TVA que dans les limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif spécifique. En effet, elles doivent affecter le moins possible les objectifs et les principes de la directive TVA et ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu’elles remettraient en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l’Union en la matière (arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, point 28).

61

Il importe, par conséquent, que les formalités à remplir par les assujettis pour exercer, devant les autorités fiscales, le droit de procéder à une réduction de la base d’imposition à la TVA soient limitées à celles qui permettent de justifier que, postérieurement à la conclusion de la transaction, une partie ou la totalité de la contrepartie ne sera définitivement pas perçue. Il incombe, à cet égard, aux juridictions nationales de vérifier que tel est le cas des formalités exigées par l’État membre concerné (arrêt du 11 juin 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, point 37 et jurisprudence citée).

62

En l’occurrence, une exigence telle que celle en cause au principal, qui subordonne la réduction à due concurrence de la base d’imposition, en cas de réduction du prix après le moment où s’effectue l’opération, à la possession, par l’assujetti, d’une copie de la facture à son nom établissant la réalisation de l’opération ouvrant droit à remboursement, est, en principe, susceptible de contribuer tant à assurer l’exacte perception de la TVA et à éviter la fraude qu’à éliminer le risque de perte de recettes fiscales, et poursuit, ainsi, les objectifs légitimes énoncés à l’article 273 de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, points 32 et 33).

63

Toutefois, la possession d’une facture étant, dans le droit national, une condition sine qua non pour obtenir une réduction de la base d’imposition, la neutralité de la TVA est affectée lorsqu’il est impossible ou excessivement difficile pour l’assujetti d’obtenir une telle facture (voir, en ce sens, arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, point 38).

64

Il ressort de la décision de renvoi que Boehringer Ingelheim ne dispose pas de factures portant sur les versements qu’elle a effectués au bénéfice de l’organisme d’assurance maladie étatique, ce dernier n’ayant émis que des demandes de paiement.

65

Dans une telle hypothèse, les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité exigent que l’État membre concerné permette à l’assujetti d’établir, par d’autres moyens, devant les autorités fiscales nationales, que l’opération donnant droit à la réduction de la base d’imposition a effectivement été réalisée (voir, en ce sens, arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, point 40). Il en est d’autant plus ainsi lorsque, comme en l’occurrence, la transaction en cause a eu lieu à l’égard d’une entité étatique.

66

Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la seconde question que l’article 90, paragraphe 1, et l’article 273 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu’ils s’opposent à une réglementation nationale qui subordonne la réduction a posteriori de la base d’imposition à la TVA à la condition que l’assujetti ayant droit au remboursement dispose d’une facture à son nom établissant l’exécution de la transaction donnant lieu audit remboursement, même lorsqu’une telle facture n’a pas été émise et que l’exécution de cette transaction peut être établie par d’autres moyens.

Sur les dépens

67

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 (septième chambre) dit pour droit :

1)

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 qu’il s’oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu’une entreprise pharmaceutique ne peut déduire de sa base d’imposition à la taxe sur la valeur ajoutée la partie de son chiffre d’affaires provenant de la vente de médicaments subventionnés par l’organisme d’assurance maladie étatique qu’elle reverse à cet organisme, en vertu d’un contrat conclu entre ce dernier et cette entreprise, au motif que les montants versés à ce titre n’ont pas été déterminés sur la base des modalités préalablement fixées par ladite entreprise dans le cadre de sa politique commerciale et que ces versements n’ont pas été effectués dans un but promotionnel.

2)

L’article 90, paragraphe 1, et l’article 273 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu’ils s’opposent à une réglementation nationale qui subordonne la réduction a posteriori de la base d’imposition à la taxe sur la valeur ajoutée à la condition que l’assujetti ayant droit au remboursement dispose d’une facture à son nom établissant l’exécution de la transaction donnant lieu audit remboursement, même lorsqu’une telle facture n’a pas été émise et que l’exécution de cette transaction peut être établie par d’autres moyens.

Signatures

(*1) Langue de procédure : le hongrois.