

62016CC0462

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. EVGENI TANCHEV

présentées le 11 juillet 2017 (1)

Affaire C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey

contre

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Livraison de médicaments par le fabricant aux revendeurs par l'intermédiaire de grossistes – Articles 73 et 90 de la directive 2006/112/CE du Conseil relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Base d'imposition – Obligation légale imposée au fabricant d'accorder une ristourne liée au prix de vente – Administration fiscale de l'État membre traitant la ristourne comme une réduction de prix pour les livraisons concernant les caisses de maladie "publiques", mais pas pour les livraisons concernant les entreprises d'assurance-maladie privée – Principes développés dans l'arrêt C-317/94, Elida Gibbs – Principe d'égalité de traitement »

I. Introduction

1.

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (ci-après « *Boehringer* ») est un fabricant de produits pharmaceutiques, premier maillon d'une chaîne de livraisons, qui, en vertu du droit allemand, est tenu d'accorder une remise liée au prix de ses produits, après le moment où s'effectue la livraison. La procédure au principal requiert d'examiner si le fait que le Finanzamt Bingen-Alzey (Centre des impôts de Bingen-Alzey, Allemagne ; ci-après l'« *administration fiscale de l'État membre* ») permet à *Boehringer* de tenir compte de cette remise lors du calcul de la base d'imposition aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les livraisons de produits pharmaceutiques effectuées dans le cadre de l'assurance-maladie publique, mais pas pour les livraisons effectuées dans le cadre de l'assurance-maladie privée est compatible avec le droit de l'Union.

2.

C'est cette question qui est abordée dans la décision de renvoi du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) et qui demande une interprétation de l'article 90 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2). La juridiction de renvoi considère que la décision de la Cour dans l'arrêt *Elida Gibbs* (3) revêt une importance fondamentale pour résoudre cette question. Dans cet arrêt, la Cour a considéré que les réductions de prix qu'une société, premier maillon d'une chaîne d'opérations, avait accordées au consommateur final de ses produits dans la même chaîne

d'opérations, en recourant à un système supposant que le consommateur présente des bons à la place d'une partie du prix, réduisaient la base d'imposition à la TVA de la livraison effectuée par cette société, même en l'absence de lien contractuel entre cette dernière et le consommateur final.

3.

La juridiction de renvoi considère que les caisses de maladie publiques sont des consommateurs finals dans la chaîne de livraisons des produits pharmaceutiques de Boehringer et que les entreprises d'assurance-maladie privée ne le sont pas. Cette différence justifie-t-elle que l'administration fiscale de l'État membre refuse de réduire la base d'imposition des livraisons concernant ces dernières ?

4.

Je suis arrivé à la conclusion que tel n'est pas le cas.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5.

L'article 73 de la directive 2006/112 dispose :

« 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. »

6.

L'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 dispose :

« 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. »

B. Le droit allemand

1. La loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires

7.

Conformément à l'article 10, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), la rémunération comprend tout ce que le bénéficiaire de la prestation dépense pour obtenir celle-ci, déduction faite de la taxe sur le chiffre d'affaires.

8.

L'article 17, paragraphe 1, première phrase, de l'Umsatzsteuergesetz prévoit que, lorsque la base d'imposition d'une opération imposable se modifie, il appartient à l'entrepreneur qui a réalisé cette opération de rectifier le montant de la taxe due à ce titre.

2. La législation relative à l'assurance santé

9.

Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, première phrase, du Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Code de la sécurité sociale, cinquième livre, ci-après le « SGB V »), les caisses de maladie (publiques) mettent à la disposition de leurs assurés les prestations prévues par la loi. En application de l'article 2, paragraphe 2, première phrase, du SGB V, les assurés reçoivent en principe les prestations en nature. Conformément à l'article 2, paragraphe 2, troisième phrase, du SGB V, les caisses de maladie (publiques) concluent avec les prestataires de services, tels que les pharmacies, des accords concernant la fourniture des prestations en nature. Conformément à l'article 129 du SGB V, un accord-cadre régissant la distribution de médicaments doit être conclu entre la confédération des caisses de maladie publiques et celle des pharmacies.

10.

En application de l'article 130a, paragraphe 1, première à quatrième phrases, du SGB V, les pharmacies accordent aux caisses de maladie publiques, pour les médicaments délivrés à leur charge, une remise d'en principe 7 % du prix de vente par l'entreprise pharmaceutique, hors TVA. Les entreprises pharmaceutiques, comme Boehringer, sont tenues de rembourser cette remise aux pharmacies.

11.

D'autres dispositions de l'article 130a du SGB V régissent le délai de paiement ainsi que le montant de la remise dans des circonstances particulières.

12.

En revanche, les personnes couvertes par une assurance-maladie privée paient elles-mêmes aux pharmacies les produits pharmaceutiques de Boehringer et demandent ensuite à l'entreprise d'assurance-maladie privée auprès de laquelle elles sont assurées de leur rembourser les frais.

13.

Aux termes de l'article 1er du Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (loi sur les réductions sur le prix des produits pharmaceutiques), du 22 décembre 2010 (ci-après l' « AMRabG »), les entreprises pharmaceutiques comme Boehringer doivent toutefois accorder aux entreprises d'assurance-maladie privée une remise pour les médicaments délivrés uniquement sur prescription médicale dont ces dernières ont, partiellement ou entièrement, remboursé le prix aux assurés. L'ordonnance de renvoi indique que cette remise est déterminée en fonction du taux de remboursement, conformément à l'article 130a, paragraphes 1, 1a, 2, 3, 3a et 3b, du SGB V.

14.

Conformément à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), la base d'imposition aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires est diminuée des remises accordées par les sociétés comme Boehringer aux pharmacies et aux grossistes pour ce qui concerne les caisses de maladie publiques.

III. La procédure au principal et les questions préjudicielles

15.

Boehringer est une entreprise pharmaceutique qui fabrique des médicaments et les fournit, dans

le cadre de livraisons imposables, à des pharmacies, par l'intermédiaire de grossistes. C'est ce qu'elle a fait au cours de l'année 2011, qui est l'année en cause dans la présente affaire.

16.

En Allemagne, les pharmacies délivrent les produits pharmaceutiques aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire (publique) dans le cadre d'un accord-cadre conclu avec la confédération des caisses de maladie publiques. Les pharmacies livrent les produits pharmaceutiques aux caisses de maladie publiques, et ces dernières les mettent à la disposition de leurs assurés. Les pharmacies accordent aux caisses de maladie publiques une remise sur le prix des médicaments. En tant qu'entreprise pharmaceutique, Boehringer est tenue, en vertu de l'article 130a, paragraphe 1, du SGB V, de rembourser cette remise aux pharmacies ou, lorsqu'ils interviennent, aux grossistes. L'administration fiscale considère qu'aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires, la remise constitue une diminution de la rémunération.

17.

Les pharmacies délivrent les produits pharmaceutiques aux personnes couvertes par une assurance-maladie privée sur la base de contrats conclus individuellement avec ces personnes. À la différence des caisses de maladie publiques, les entreprises d'assurance-maladie privée n'ont pas elles-mêmes la qualité d'acquéreur des médicaments, elles se bornent à rembourser à leurs assurés les frais qu'ils ont supportés lors de l'achat desdits produits. Les entreprises pharmaceutiques comme Boehringer sont, dans ce cas, tenues d'accorder aux entreprises d'assurance-maladie privée une remise sur le prix des médicaments, en vertu de l'article 1er de l'AMRabG. L'administration fiscale de l'État membre ne reconnaît pas cette remise comme une diminution de la rémunération aux fins de la TVA. Si une personne couverte par une assurance-maladie privée ne sollicite pas le remboursement, les entreprises comme Boehringer ne doivent pas payer de remise au titre de l'article 1er de l'AMRabG lu conjointement avec l'article 130a du SGB V (4).

18.

Au cours de l'année 2011, Boehringer a accordé les remises obligatoires aux entreprises d'assurance-maladie privée et a néanmoins tenu compte desdites remises dans sa déclaration de TVA sous la forme d'une modification de l'assiette de la TVA due sur les livraisons de produits pharmaceutiques aux revendeurs de produits pharmaceutiques. L'administration fiscale de l'État membre a, à l'issue d'un contrôle fiscal spécifique de la TVA, émis un avis modifié de taxation au titre de la TVA, dans lequel les remises n'étaient plus prises en compte comme venant diminuer la rémunération. La réclamation formée par Boehringer contre cette décision n'a pas abouti.

19.

Boehringer a dès lors introduit un recours devant le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne). Cette juridiction a modifié l'avis de taxation au titre de la TVA afin de tenir compte de la remise accordée après la vente aux entreprises d'assurance-maladie privée, de telle manière que le chiffre d'affaires a été établi à l'avantage de Boehringer sur la base de la déclaration de TVA annuelle. L'administration fiscale de l'État membre a formé un pourvoi en révision contre ce jugement du Finanzgericht (tribunal des finances) devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances).

20.

La cinquième chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a posé 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 2006/112], 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 ? »

21.

Boehringer, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni ainsi que la Commission européenne ont présenté à la Cour des observations écrites. Il n'y a pas eu d'audience.

IV. Synthèse des arguments

A. Boehringer et la Commission

22.

Boehringer et la Commission invoquent une violation du principe d'égalité de traitement qui n'est pas justifiée objectivement, la première s'appuyant spécifiquement sur l'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

23.

Indépendamment de cela, Boehringer soutient que cette conclusion découle également de l'article 73 de la directive 2006/112, interprétée à la lumière de l'arrêt Glawe (5). Dans cette affaire, la Cour a considéré que dans le cas de machines à sous qui, en vertu d'obligations impérativement prescrites par la loi, étaient conçues de manière à ce que, en moyenne, 60 % au moins des mises engagées par les joueurs leur soient distribués à titre de gains, en vertu de la disposition qui a précédé l'article 73 de la directive 2006/112 (6), la contrepartie réellement reçue par l'exploitant, pour la mise à disposition des machines, n'était constituée que par la proportion des mises dont celui-ci pouvait effectivement disposer pour son compte (7).

24.

Pour Boehringer, cela signifie que la remise qu'elle accorde aux entreprises d'assurance-maladie privée doit être prise en considération de la même manière, puisque le montant de la réduction est clair et fixé à l'avance, et que le droit allemand lui impose de rembourser une quotité déterminée du prix de vente de ses produits pharmaceutiques aux entreprises d'assurance-maladie privée.

25.

Boehringer et la Commission s'appuient également sur l'article 90 de la directive 2006/112, tel qu'il est interprété dans l'arrêt *Elida Gibbs*, et réfutent les arguments invoqués par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni dans leurs observations écrites, selon lesquels l'arrêt *Elida Gibbs* et les arrêts qui l'ont suivi, comme l'arrêt *Ibero Tours* (8) (analysé aux points 35 à 39 des présentes conclusions), reposent sur l'idée que les paiements effectués au profit d'une entité se situant en dehors de la chaîne de livraisons, comme une entreprise d'assurance-maladie privée, ne peuvent pas être considérés comme une réduction de prix après le moment où s'effectue la livraison au titre de l'article 90 de la directive 2006/112.

26.

Boehringer et la Commission considèrent qu'il n'est pas nécessaire que l'entité qui accorde la réduction de prix au consommateur final soit le premier maillon de la chaîne de valeur. Le facteur principal pour déterminer la base d'imposition est le montant que le fournisseur a effectivement reçu et non celui que le bénéficiaire de la livraison a dépensé (9). Toutes deux invoquent le principe de neutralité fiscale (10). La Commission souligne que, du point de vue économique, la situation des entreprises d'assurance-maladie privée et celle des caisses de maladie publiques ne sont pas différentes.

27.

La Commission indique que la loi allemande relative aux réductions sur le prix des produits pharmaceutiques a pour objectif d'assurer l'égalité de traitement entre les entreprises d'assurance-maladie publique et privée (11). Elle considère que cela doit nécessairement être étendu à la TVA.

B. Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni

28.

Comme je l'ai déjà indiqué, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni considèrent que la conclusion de l'arrêt du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), selon laquelle il n'est pas nécessaire que le consommateur final et l'assujetti soient contractuellement liés pour que la réduction de prix que le second accorde au premier puisse être prise en considération dans le calcul de la base d'imposition, suppose que l'assujetti fasse partie de la chaîne de livraisons qui aboutit au consommateur final. Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni soutiennent que l'arrêt *Ibero Tours* (12) (analysé aux points 35 à 39 des présentes conclusions) conforte cette analyse. Toutefois, le Royaume-Uni observe que la Cour a réaffirmé les principes de l'arrêt *Elida Gibbs* dans l'arrêt *Commission/Allemagne* (13).

29.

Les gouvernements allemand et du Royaume-Uni rappellent qu'il ne peut y avoir de contrepartie que s'il existe un lien direct entre les biens livrés et la rémunération reçue (14) et que ce lien fait défaut entre Boehringer et les entreprises d'assurance-maladie privée. L'article 73 de la directive 2006/112 doit être interprété conformément au principe fondamental du système TVA qui vise à

grever uniquement le consommateur final (15). La base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue par l'assujetti et non par une valeur estimée selon des critères objectifs (16). Le gouvernement allemand observe que, selon la jurisprudence de la Cour, l'existence entre les parties d'une convention portant sur l'échange de prestations réciproques est déterminante à cet égard, la rétribution perçue par l'une constituant la contre-valeur réelle et effective du bien fourni à l'autre (17). La contrepartie que reçoit Boehringer reste donc, en ce qui concerne les livraisons aux personnes couvertes par une assurance privée, la somme qu'elle reçoit du premier maillon suivant dans la chaîne de livraisons, c'est-à-dire de ses clients pharmaciens ou, le cas échéant, des grossistes.

30.

Le gouvernement du Royaume-Uni ajoute que les paiements effectués par Boehringer ne peuvent pas être qualifiés de subventions au titre de l'article 73 de la directive 2006/112 (18) et que l'article 90 de cette directive ne peut pas s'appliquer à une situation dans laquelle une législation nationale impose à un fournisseur de payer une cotisation, une taxe ou une redevance (notamment pour soutenir l'assurance-maladie privée). Il soutient que les entreprises d'assurance-maladie privée ne sont ni des acquéreurs ni des tiers. Le gouvernement allemand fait observer que l'article 79, sous b), de la directive 2006/112, qui exclut de la base d'imposition les rabais et ristournes de prix consentis au consommateur et acquis au moment où s'effectue l'opération, n'est pas pertinent dans la procédure au principal et considère que cette affaire s'apparente à celles dans lesquelles la Cour a jugé que, lors de ventes contre paiement par carte de crédit, la base d'imposition demeure le prix de vente intégral, lorsque le montant que l'assujetti accepte de recevoir du fournisseur de crédit est moins élevé que ce prix de vente, en contrepartie du service de carte de crédit (19).

31.

En ce qui concerne la violation alléguée de l'égalité de traitement et de la neutralité fiscale, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni estiment que la remise que Boehringer verse aux pharmacies (et, le cas échéant, aux grossistes) dans le cadre de la fourniture de produits pharmaceutiques par l'intermédiaire de caisses de maladie publiques n'est pas comparable à la remise que cette même entreprise verse aux entreprises d'assurance-maladie privée (20). Le gouvernement allemand ajoute qu'il n'existe pas de risque de distorsion de concurrence ; les produits pharmaceutiques fournis aux personnes couvertes par une caisse de maladie publique ne sont pas en concurrence avec ceux qui sont fournis aux personnes couvertes par une assurance privée. Puisque les deux situations ne sont pas comparables, il n'est pas nécessaire d'examiner si la différence de traitement au regard de la TVA est objectivement justifiée. Le gouvernement du Royaume-Uni affirme que le choix qu'a fait le législateur de l'Union sur la manière de traiter les livraisons de biens devrait être respecté.

32.

Il ajoute que le principe de neutralité fiscale, qui reflète l'objectif du système commun de TVA et tend à grever uniquement le consommateur final, n'est pas une règle de droit primaire qui, à elle seule, permettrait de déterminer la base d'imposition au sens des articles 73 et 90 de la directive 2006/112 (21).

V. Appréciation

33.

La question préjudicielle appelle une réponse positive pour les raisons suivantes.

34.

Je considère que l'apport essentiel de l'arrêt du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) réside uniquement dans la conclusion selon laquelle il n'est pas nécessaire qu'un assujetti soit contractuellement lié au bénéficiaire direct d'une remise pour que cette dernière puisse constituer une réduction de prix après le moment où s'effectue la livraison au sens de l'article 90 de la directive 2006/112 (22). L'absence de lien contractuel entre Boehringer et les entreprises d'assurance-maladie privée auxquelles la législation allemande lui impose d'accorder une remise liée au prix, après l'achat, est également sans pertinence pour l'application de l'article 90 de la directive 2006/112 dans la procédure au principal.

35.

De plus, je ne peux pas tirer de l'arrêt *Ibero Tours* (23) la conséquence explicite, ni en déduire nécessairement, que la règle de l'arrêt du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) s'applique uniquement lorsque le bénéficiaire d'une remise ou d'une ristourne est le consommateur final dans une chaîne de livraisons dont le premier maillon est l'assujetti qui accorde ladite remise. En effet, la Cour a considéré que rien n'indique que l'arrêt *Elida Gibbs* doive faire l'objet d'une interprétation restrictive et que cet arrêt confirme le libellé de l'article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive TVA (24) (devenu l'article 90 de la directive 2006/112), lequel ne présuppose pas de modification ultérieure des relations contractuelles (25).

36.

Dans cette affaire, *Ibero Tours*, un agent de voyage assujetti, proposait des services d'intermédiaire entre les organisateurs de circuits touristiques et les clients de ces derniers (ci-après les « voyageurs »). Contrairement à la présente affaire, qui implique une chaîne de livraisons, ladite affaire portait sur une opération unique. *Ibero Tours* recevait des commissions de la part des organisateurs de circuits touristiques pour ses services d'intermédiaire dans cette opération unique et en utilisait une partie pour subventionner les voyageurs, de telle sorte que le montant que percevaient les organisateurs de circuits touristiques était supérieur à celui que payaient les voyageurs. S'appuyant sur l'arrêt du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), *Ibero Tours* soutenait que les réductions de prix qu'il accordait aux voyageurs devaient être déduites de la commission qu'il percevait des organisateurs de voyages pour calculer la base d'imposition de ses propres opérations.

37.

En substance, l'allégation d'*Ibero Tours* a été rejetée parce que la Cour a considéré que cette entreprise intervenait en tant qu'intermédiaire dans une opération unique et non comme participante dans une chaîne d'opérations. Dans cet arrêt, la Cour a souligné que, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), la contrepartie reçue par l'assujetti, qui se trouvait à la tête d'une chaîne de livraisons, se voyait, en effet, effectivement réduite par la réduction accordée par ce même assujetti directement au consommateur final grâce aux bons de réduction (26) tandis que l'entreprise *Ibero Tours* était tenue de payer à l'organisateur de circuits touristiques le prix convenu pour ses services de voyages, indépendamment d'une remise éventuelle qu'elle-même avait choisi d'accorder au voyageur (27). Cela n'affectait pas non plus la contrepartie qu'elle recevait pour ses services d'intermédiaire. Partant, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive TVA (désormais l'article 73 de la directive 2006/112), une telle réduction de prix

n'entraîne une réduction de la base d'imposition ni pour l'opération principale ni pour l'opération de prestation de services fournie par l'agence de voyages (28).

38.

Je comprends dès lors que l'allusion, dans l'arrêt Ibero Tours, au fait que l'organisateur de circuits touristiques « ne se trouve pas à la tête d'une chaîne d'opérations, étant donné qu'il fournit ses services directement au consommateur final » souligne simplement le fait qu'en l'espèce, Ibero Tours ne fournissait qu'un service intermédiaire dans une opération unique (29). Boehringer ne se trouve manifestement pas dans la même situation.

39.

En outre, l'assujetti de l'affaire Elida Gibbs (C-317/94) et Ibero Tours n'accordaient pas de remise liée au prix des produits livrés parce qu'une disposition légale les obligeait à le faire. Il ressort toutefois des éléments du dossier que tel est le cas de Boehringer.

40.

J'estime dès lors que, conformément à la jurisprudence de la Cour, Boehringer n'a pas pu « disposer librement de la totalité » du prix reçu lors de la vente de ses produits aux pharmacies ou aux grossistes (30). Elle n'est tout au plus qu'un « simple dépositaire temporaire » (31) de la quotité du montant reçu qu'elle est tenue de verser ultérieurement aux caisses de maladie publiques et aux entreprises d'assurance-maladie privée, quotité qui est, c'est important, liée au prix des produits pharmaceutiques fournis.

41.

Dans l'arrêt International Bingo Technology, la Cour est parvenue à une conclusion similaire dans le contexte d'une obligation légale relative aux gains distribués dans un jeu de bingo (32). Elle a jugé que « [d]ans 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 » (33).

42.

Puisque les articles 73 et 90 de la directive 2006/112 traitent tous deux des éléments de la « base d'imposition », je n'aperçois pas pourquoi l'arrêt International Bingo Technology qui porte sur la signification de la « contrepartie » visée à l'article 73 ne pourrait pas s'appliquer à l'interprétation des termes « [e]n cas [...] de réduction de prix » de l'article 90 (34). J'ajouterais que la question de savoir si Boehringer effectue les paiements aux entreprises d'assurance-maladie privée en contrepartie d'un quelconque service ne se pose pas non plus (35). Il est évident que tel n'est pas le cas.

43.

Je reconnais que la Cour a observé qu'il n'apparaît « guère opportun de tirer des conclusions générales » de la taxation de ces jeux de hasard « pour en faire application à la taxation des livraisons ordinaires de biens » (36). Je ne considère cependant pas que ces remarques puissent concerner des circonstances dans lesquelles la législation de l'État membre intervient pour obliger l'assujetti à réduire le prix qu'il recevra en définitive pour une livraison de biens en proportion du prix de ces biens, en l'obligeant à effectuer des paiements au consommateur final ou à un tiers. Dans l'arrêt Town & County Factors, la Cour a considéré que l'intégralité du montant des droits

d'entrée reçus par l'organisateur d'un concours, lorsque ce dernier décide d'attribuer un prix, constituait la base d'imposition pour ce concours, en partie parce que aucune disposition légale contraignante n'imposait le paiement d'un certain pourcentage des mises engagées par les joueurs (37).

44.

Le fait de qualifier de consommateurs finals dans la chaîne de livraisons les personnes couvertes par une assurance privée plutôt que les entreprises d'assurance-maladie privée pourrait en effet être perçu comme une fiction juridique, particulièrement lorsque la TVA que ces personnes paient aux pharmacies leur est restituée dans le cadre du remboursement assuré par les entreprises d'assurance-maladie privée. Après tout, la Cour a considéré que « la prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA » (38).

45.

Les paiements effectués au moment de l'achat pourraient dès lors être perçus comme la contrepartie obtenue de la part de tiers en application de l'article 73 de la directive 2006/112, lorsque ces tiers ont demandé le remboursement aux entreprises d'assurance-maladie privée et que, en vertu du droit allemand, Boehringer est redevable de la remise prévue à l'article 1er de l'AMRabG. Aux termes de cette analyse, on peut considérer que l'entreprise d'assurance-maladie privée est le consommateur final d'une livraison effectuée par Boehringer en sa qualité d'assujetti, de sorte que le montant de la taxe que doit percevoir l'administration fiscale correspondra exactement au montant de TVA déclaré et payé par le consommateur final (39). Le fait que l'entreprise d'assurance-maladie privée n'est pas le bénéficiaire direct des médicaments n'est pas de nature à rompre le lien direct existant entre la livraison de biens effectuée et la contrepartie reçue (40).

46.

L'approche que je préconise évitera que l'administration fiscale ne réclame un montant de taxe excédant celui que Boehringer a payé en sa qualité d'assujetti (41). En outre, elle respecte le principe fondamental de la TVA selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue (42) et qui se traduit, dans le cadre de l'article 90 de la directive 2006/112, par l'obligation de réduire la base d'imposition à chaque fois qu'après la conclusion de l'opération, l'assujetti n'a pas reçu tout ou partie de la contrepartie (43).

47.

Enfin, le fait que l'article 90 de la directive 2006/112 doit être interprété conformément au principe d'égalité de traitement, tel qu'il est énoncé à l'article 20 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, milite également en faveur d'une réponse positive à la question posée par la juridiction de renvoi. Qu'il y ait ou non concurrence entre la fourniture de produits pharmaceutiques financés par le secteur public et celle de produits financés par le secteur privé, la Cour a considéré qu'en matière fiscale, l'égalité de traitement ne se limite pas au principe de neutralité fiscale entre opérateurs économiques concurrents, mais que la violation du principe général d'égalité de traitement peut aussi se trouver caractérisée 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 (44). J'observe que l'ordonnance de renvoi constate que la différence entre les deux remises porte uniquement sur leurs modalités techniques, alors que leur traitement aux fins de la TVA est très différent.

48.

À la lumière de l'objet de l'article 90 de la directive 2006/112, et de son objectif qui est d'assurer que la base d'imposition à la TVA soit la contrepartie réellement reçue, ainsi que des principes et des objectifs de la législation en matière de TVA (45), je considère que le régime TVA des livraisons de produits pharmaceutiques à des personnes couvertes par l'assurance publique et celui des livraisons de produits pharmaceutiques à des personnes couvertes par une assurance privée constituent des situations comparables qui sont traitées différemment, sans qu'il semble y avoir de justification objective (46).

49.

En conclusion, je suis d'accord que la TVA est un impôt indirect sur la consommation qui doit grever le consommateur final et que l'opérateur économique agit « simplement » comme un collecteur de taxes pour le compte de l'État (47). Je souscris dès lors à l'idée que « dans l'hypothèse d'une différence sinon irréconciliable, l'exigence voulant que le montant de TVA prélevé soit l'exacte proportion de la valeur effective finalement reçue par le fournisseur (et, pour la chaîne dans son ensemble, du prix final) doit prévaloir sur les exigences structurelles. En d'autres mots, la réalisation de la fin est plus importante que la mise en œuvre des moyens destinés à y parvenir » (48).

VI. Conclusion

50.

Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre à la question préjudicielle du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) dans les termes suivants :

Une entreprise pharmaceutique qui effectue des livraisons de produits pharmaceutiques doit 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 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, 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.

(1) Langue originale : l'anglais.

(2) JO 2006, L 347, p. 1.

(3) Arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400).

(4) Selon les observations écrites présentées par la République fédérale d'Allemagne.

(5) Arrêt du 5 mai 1994, Glawe (C?38/93, EU:C:1994:188).

(6) C'est-à-dire l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1 ; ci-après la « sixième directive TVA »).

(7) Arrêt du 5 mai 1994, Glawe (C?38/93, EU:C:1994:188, point 9). Boehringer fait également référence au point 12 du même arrêt, ainsi qu'aux arrêts du 17 septembre 2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, point 30) ; du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, point 29), et du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, point 27). Dans ce dernier arrêt, la Cour a indiqué qu'il est de jurisprudence constante que « cette contrepartie constitue la valeur "subjective", à savoir la valeur réellement perçue dans chaque cas concret, et non une valeur estimée selon des critères objectifs ».

(8) Arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8).

(9) Boehringer fait ici référence aux arrêts du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, points 29 et 35), et du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, point 28). La Commission renvoie aux arrêts du 3 juillet 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, point 15), et du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, point 20).

(10) La Commission s'appuie sur l'ordonnance du 9 décembre 2011, Connoisseur Belgium (C?69/11, EU:C:2011:825, point 21), et sur l'arrêt du 8 juin 2006, L.u.P. (C?106/05, EU:C:2006:380, point 48 ainsi que jurisprudence citée).

(11) La Commission fait référence au document du Bundestag 17/3698, p. 60 et 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

(12) Arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8).

(13) Arrêt du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne (C?427/98, EU:C:2002:581).

(14) Le gouvernement allemand cite l'arrêt du 21 novembre 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, point 33), pour étayer cet argument. Le gouvernement du Royaume-Uni fait référence aux arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, point 12) ; du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, point 11), et du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, points 11 et 12).

(15) Le gouvernement allemand cite l'arrêt du 7 novembre 2013, Tulic? et Plavo?in (C?249/12 et C?250/12, EU:C:2013:722, point 34), pour étayer cet argument.

(16) Arrêt du 7 novembre 2013, Tulic? et Plavo?in (C?249/12 et C?250/12, EU:C:2013:722, point 33).

(17) Le gouvernement allemand s'appuie sur l'arrêt du 15 mai 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, point 25).

(18) Le gouvernement du Royaume-Uni se fonde sur l'arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons (C?184/00, EU:C:2001:629, point 18).

(19) Le gouvernement allemand fait référence aux arrêts du 25 mai 1993, Bally (C?18/92, EU:C:1993:212, point 16), et du 15 mai 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, point 38).

(20) Le gouvernement allemand fait notamment référence aux arrêts du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, point 49) ; du 19 juillet 2012, Lietuvos geležinkriai (C?250/11, EU:C:2012:496, point 45), et du 6 novembre 2014, Feakins (C?335/13, EU:C:2014:2343, points 49 et 51).

(21) Le gouvernement du Royaume-Uni cite les arrêts du 15 novembre 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716), et du 19 décembre 2012, Grattan (C?310/11, EU:C:2012:822), pour étayer cet argument.

(22) Voir conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Grattan (C?310/11, EU:C:2012:568, point 32) dans lesquelles l'avocat général a souligné que « la Cour a constaté, pour la première fois dans l'arrêt Elida Gibbs, qu'une réduction de la base d'imposition doit, sous certaines conditions, également être admise même si la contrepartie prévue au contrat demeure inchangée ». Je constate également que, comme l'a souligné Boehringer dans ses observations écrites, la Cour n'a pas contredit l'observation importante de l'avocat général Wathelet qui figure au point 29 de ses conclusions dans l'affaire Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2013:502). L'avocat général Wathelet a observé que « [m]ême si la Cour a considéré l'assujetti comme "le premier maillon d'une chaîne d'opérations", il s'agit là d'une référence aux faits de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Elida Gibbs, précité, dans laquelle le fabricant offrant la réduction de prix au consommateur final se trouvait au début de la chaîne de valeur, plutôt que l'expression d'une condition préalable pour bénéficier de la réduction de la base d'imposition ».

(23) Arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8).

- (24) Arrêt du 29 mai 2001, Freemans (C?86/99, EU:C:2001:291, point 33).
- (25) Arrêt du 29 mai 2001, Freemans (C?86/99, EU:C:2001:291, point 33).
- (26) Arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, point 29).
- (27) Arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, point 31).
- (28) Arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, point 32).
- (29) Arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, point 30).
- (30) Arrêt du 19 juillet 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, point 31). Voir également arrêts du 5 mai 1994, Glawe (C?38/93, EU:C:1994:188), et du 24 octobre 2013, Metropol Spielstätten (C?440/12, EU:C:2013:687).
- (31) Arrêt du 19 juillet 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, point 19). C'est ce que suggère la juridiction de renvoi dans la présente affaire.
- (32) La Cour est arrivée à cette conclusion dans le contexte de l'article qui est devenu l'article 73 de la directive 2006/112, à savoir l'article 11, A, point 1, sous a), de la sixième directive TVA.
- (33) Arrêt du 19 juillet 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, point 28).
- (34) Je constate également que les ristournes payées par Boehringer ne relèvent pas des éléments exclus du calcul de la base d'imposition énumérés à l'article 79 de la directive 2006/112.
- (35) La Cour a considéré que tel est le cas lorsque des services de cartes de crédit interviennent dans le cadre de ventes entre consommateurs et magasins. Voir, notamment, arrêt du 15 mai 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271).
- (36) Arrêt du 29 mai 2001, Freemans (C?86/99, EU:C:2001:291, point 30). Voir également conclusions de l'avocat général Stix-Hackl dans l'affaire Town & County Factor, (C?498/99, EU:C:2001:494, point 74). Dans ses conclusions dans l'affaire Glawe (C?38/93, EU:C:1994:81), l'avocat général Jacobs a observé, au point 16, que « les opérations de jeu de hasard se prêtent mal à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée ».
- (37) Arrêt du 17 septembre 2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, point 30). Voir également conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Grattan (C?310/11, EU:C:2012:568, point 45).
- (38) Arrêt du 7 octobre 2010, Loyalty Management UK et Baxi Group (C?53/09 et C?55/09, EU:C:2010:590, point 39).
- (39) Arrêt du 10 juillet 2008, Koninklijke Ahold (C?484/06, EU:C:2008:394, point 36), citant l'arrêt Elida Gibbs, point 24.
- (40) Voir, par analogie, arrêt du 27 mars 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, point 35).

(41) Voir, notamment, arrêts du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, point 27 et jurisprudence citée), et du 7 novembre 2013, Tulic et Plavčin (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722, point 36).

(42) Mise en italique par mes soins. Voir, notamment, arrêt du 26 janvier 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, point 27 et jurisprudence citée).

(43) Voir arrêts du 15 mai 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, point 22 et jurisprudence citée), et du 19 décembre 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, point 35), en ce qui concerne l'article 11, C, point 1, de la sixième directive TVA, que l'article 90 de la directive 2006/112 a remplacé.

(44) Arrêt du 25 avril 2013, Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263, point 17 et jurisprudence citée).

(45) Arrêt du 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, point 42 et jurisprudence citée).

(46) Voir ordonnance de renvoi.

(47) Conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, point 21 et jurisprudence citée).

(48) Voir conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Commission/Allemagne (C-427/98, EU:C:2001:457, point 110).