Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

11 mars 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 90, paragraphe 1 – Réduction de la base d'imposition – Principes définis dans l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Livraisons de médicaments – Octroi de rabais – Caractère hypothétique de la question préjudicielle – Irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle »

Dans l'affaire C-802/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 6 juin 2019, parvenue à la Cour le 31 octobre 2019, dans la procédure

Firma Z

contre

Finanzamt Y,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Kumin, président de chambre, MM. T. von Danwitz et P. G. Xuereb (rapporteur), juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour Firma Z, par M^e^ A. Erdbrügger, Rechtsanwalt,

– pour le gouvernement allemand, par M. J. Möller et M^me^ S. Eisenberg, en qualité d'agents,

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

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

rend le présent

* Langue de procédure : l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, et rectificatif JO 2007, L 335, p. 60), ainsi que du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Firma Z, une entreprise exerçant, aux Pays-Bas, une activité de vente de médicaments par correspondance, au Finanzamt Y (administration fiscale Y, Allemagne) au sujet de la réduction de la base d'imposition en cas de rabais sur les prix des médicaments à usage humain soumis à prescription et livrés des Pays-Bas vers l'Allemagne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive 2006/112 :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre :
   i) par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel qui ne bénéficie pas de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292 et qui ne relève pas des dispositions prévues aux articles 33 et 36 ;

[...] »

4 L'article 13, paragraphe 1, de ladite directive dispose :

« Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables. »

5 L'article 20 de la même directive prévoit :

« Est considérée comme "acquisition intracommunautaire de biens" l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien.

[...] »

6 L'article 33, paragraphe 1, de la directive 2006/112 énonce :

« Par dérogation à l'article 32, le lieu d'une livraison de biens expédiés ou transportés, par le fournisseur ou pour son compte, à partir d'un État membre autre que celui d'arrivée de l'expédition ou du transport est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a) la livraison de biens est effectuée pour un assujetti ou pour une personne morale non assujettie, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou pour toute autre personne non assujettie ;

b) les biens livrés sont autres que des moyens de transport neufs et autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte. »

7 L'article 73 de ladite directive est libellé comme suit :

« 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. »

8 Aux termes de l'article 83 de la même directive :

« Pour les acquisitions intracommunautaires de biens, la base d'imposition est constituée par les mêmes éléments que ceux retenus pour déterminer, conformément au chapitre 2, la base d'imposition de la livraison de ces mêmes biens sur le territoire de l'État membre. [...] »

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

« 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. »

10 L'article 138, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens. »

Le droit allemand

Le droit en matière de TVA

11 Aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, points 1 et 5, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version applicable au litige au principal (BGBl. 2005 I, p. 386) (ci-après l'« UStG »), sont soumises à la TVA :

« 1) les livraisons et autres prestations qu'un entrepreneur, dans le cadre de son entreprise, effectue à titre onéreux sur le territoire national,

[...]

5) l'acquisition intracommunautaire effectuée à titre onéreux sur le territoire national. »

12 L'article 1a, paragraphe 1, de l'UStG dispose :

« Il y a acquisition intracommunautaire à titre onéreux lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1) un bien passe, dans le cadre d'une livraison à un acheteur (acquéreur), du territoire d'un État membre au territoire d'un autre État membre [...]

2) l'acquéreur est
   a) un entrepreneur qui acquiert le bien pour son entreprise ou
   b) une personne morale qui n'a pas la qualité d'entrepreneur ou qui n'acquiert pas le bien pour son entreprise, et

3) la livraison à l'acquéreur
   a) est effectuée par l'entrepreneur à titre onéreux dans le cadre de son entreprise [...]

[...] »

13 L'article 17, paragraphe 1, première phrase, de l'UStG prévoit :

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

Le droit de l'assurance-maladie

14 L'article 2 du Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (code de la sécurité sociale, cinquième livre), dans sa version applicable au litige au principal (BGBl. 2011 I, p. 2983), énonce :

« 1. Les caisses d'assurance-maladie mettent à la disposition de leurs assurés les prestations visées au troisième chapitre dans le respect du principe de bonne gestion (article 12), dans la mesure où ces prestations ne relèvent pas de la responsabilité propre des assurés.

2. Les assurés reçoivent les prestations sous la forme de prestations en nature ou de prestations de service, sauf disposition contraire dans le présent livre ou dans le neuvième livre. [...] La fourniture des prestations en nature et sous forme de services fait l'objet de conventions conclues par les caisses d'assurance-maladie avec les prestataires conformément aux dispositions du quatrième chapitre. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 Firma Z est une pharmacie qui a, au cours de l'année 2013, livré depuis les Pays-Bas à destination de l'Allemagne des médicaments délivrés sur prescription médicale. Ces médicaments ont été expédiés, d'une part, à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire et, d'autre part, à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée. Moyennant la réponse à un questionnaire sur l'affection dont ils souffraient, Firma Z a payé aux intéressés un certain montant à titre de « compensation ».

16 Quand Firma Z livrait des médicaments délivrés uniquement sur prescription médicale à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée, elle considérait avoir conclu des contrats de vente portant sur ces médicaments avec ces personnes et avoir effectué la livraison directement à ces dernières. Elle estimait, en se fondant sur les règles régissant la vente par correspondance prévues à l'article 33 de la directive 2006/112 et au droit national, que ces livraisons étaient imposables en Allemagne. Elle considérait également que le montant de la compensation versée auxdites personnes entraînait une réduction de la base d'imposition conformément à l'article 17, paragraphe 1, de l'UStG. La taxation desdites livraisons aux personnes couvertes par une assurance-maladie privée ainsi que celle des livraisons de produits en vente libre à ces personnes ou aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire sur la base de contrats de vente que Firma Z avait conclus directement avec lesdites personnes ne font pas l'objet du litige au principal.

17 Lorsque Firma Z livrait des médicaments délivrés uniquement sur prescription médicale à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire, elle procédait, d'une part, à un décompte avec les caisses de l'assurance-maladie obligatoire sur le fondement du droit de la sécurité sociale et, d'autre part, elle imputait le montant de la compensation versée aux personnes concernées sur la quote-part devant être acquittée par celles-ci pour le médicament commandé. Pour ces livraisons, Firma Z a estimé que, à compter du 1er octobre 2013, le lieu de livraison se situait aux Pays-Bas et qu'elle pouvait s'y prévaloir de l'exonération de la TVA prévue pour les livraisons intracommunautaires. Les caisses d'assurance-maladie obligatoire devaient, quant à elles, acquitter la TVA sur ces acquisitions en Allemagne en application de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive 2006/112. En outre, Firma Z a considéré que le montant de la compensation versée aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire entraînait, conformément à l'article 17, paragraphe 1, de l'UStG, une réduction de la base d'imposition afférente aux livraisons effectuées en Allemagne aux personnes couvertes par une assurance-maladie privée et elle a procédé à une rectification à ce titre.

18 L'administration fiscale Y n'ayant pas suivi cette approche, elle a établi un avis de redressement. À la suite du rejet de la réclamation de Firma Z contre cet avis, cette dernière a formé un recours devant le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne).

19 Le Finanzgericht (tribunal des finances) a rejeté ce recours au motif que, dès lors que la livraison aux caisses d'assurance-maladie obligatoire n'était pas imposable, il n'était pas possible de réduire la base d'imposition. Il a jugé qu'il n'existait aucune base juridique sur laquelle Firma Z pouvait fonder un droit à se voir rembourser partiellement la TVA.

20 Estimant que, selon l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), elle était en droit de procéder à une réduction de la base d'imposition du fait d'une diminution de sa rémunération, Firma Z a introduit, devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), un pourvoi en *Revision* contre le jugement du Finanzgericht (tribunal des finances).

21 La juridiction de renvoi rappelle que, au regard de l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, points 28 et 31), et de l'arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, point 29), lorsqu'un fabricant d'un produit qui, n'étant pas contractuellement lié au consommateur

final, mais étant le premier maillon d'une chaîne d'opérations qui aboutit à ce dernier, accorde une réduction de prix audit consommateur final, la base d'imposition aux fins de la TVA doit, en application de la jurisprudence de la Cour, être diminuée de cette réduction.

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

23 Elle fait également valoir que la Cour a jugé que la remise accordée, en vertu d'une loi nationale, par une entreprise pharmaceutique à une entreprise d'assurance-maladie privée entraîne, au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112, 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 (arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, point 46).

24 Selon la juridiction de renvoi, il est nécessaire de clarifier la notion de « chaîne d'opérations » qui commence avec la personne qui accorde le rabais, en l'occurrence Firma Z, et se termine avec la personne qui le reçoit, à savoir les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire. La question qui se pose serait celle de savoir si toutes les opérations de cette chaîne doivent ou non relever du champ d'application de la TVA en vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112 afin de pouvoir procéder à la réduction de la base d'imposition prévue à l'article 90, paragraphe 1, de cette directive.

25 À cet égard, elle rappelle que le principe de neutralité exige que, à l'intérieur de chaque pays, les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution (arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 20, et du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, point 33). Par conséquent, selon elle, la longueur de ce circuit de production et de distribution serait déterminée par les opérations relevant, en application de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112, du champ d'application de la TVA.

26 En outre, elle estime que dans le cadre du litige ayant donné lieu à l'arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), le rabais avait eu pour effet de diminuer les dépenses des entreprises d'assurance-maladie privées et, partant, les dépenses de ceux qui devaient supporter la charge de l'acquisition imposable de médicaments, ce qui n'est pas le cas dans l'affaire dont elle est saisie, étant donné que le rabais accordé aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire n'a aucune incidence sur les dépenses que doivent acquitter les caisses d'assurance-maladie obligatoire.

27 La juridiction de renvoi s'interroge également sur l'égalité de traitement des opérations effectuées sur le territoire national et de celles effectuées sur le marché intérieur.

28 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Une pharmacie qui effectue des livraisons de produits pharmaceutiques à une caisse d'assurance-maladie obligatoire et accorde un rabais à l'assuré peut-elle, du fait de ce rabais, procéder à une réduction de la base d'imposition en application de l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) ?

2) En cas de réponse affirmative : le fait qu'une pharmacie établie sur le territoire national soit en droit de réduire la base d'imposition, mais non une pharmacie qui effectue une livraison intracommunautaire exonérée à la caisse d'assurance-maladie obligatoire depuis un autre État membre, contrevient-il aux principes de neutralité et d'égalité de traitement dans le marché intérieur ? »

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

29 Le gouvernement allemand excipe de l'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle dès lors que les questions posées seraient dépourvues de pertinence pour l'issue du litige au principal et revêtiraient un caractère hypothétique.

30 En effet, le gouvernement allemand rappelle qu'il est constant que les livraisons en cause au principal constituaient des livraisons intracommunautaires et étaient, en vertu de la directive 2006/112, exonérées de la TVA dans l'État membre de départ, à savoir les Pays-Bas. Par conséquent, dès lors qu'il n'existe pas de base d'imposition en ce qui concerne ces livraisons, une réduction de cette base en application de l'article 90 de cette directive serait impossible. À cet égard, le gouvernement allemand rappelle également que, dans l'affaire au principal, Firma Z n'a pas procédé à une réduction de la base d'imposition dans le cadre des livraisons faites par elle à la caisse d'assurance-maladie obligatoire, mais a réduit la base d'imposition des livraisons effectuées aux personnes couvertes par une assurance-maladie privée, alors que cette base d'imposition n'avait aucun lien avec les livraisons effectuées à la caisse d'assurance-maladie obligatoire.

31 Ainsi, selon le gouvernement allemand la question de savoir si une réduction de la base d'imposition est possible porterait uniquement sur une situation liée aux pharmacies établies en Allemagne, où la livraison de médicaments n'est pas exonérée, mais est imposable, ce qui est dépourvu de pertinence pour la résolution du litige au principal.

32 En tout état de cause, la réglementation allemande interdit aux pharmacies établies sur le territoire national d'accorder des rabais sur les médicaments.

33 Firma Z estime également que la demande de décision préjudicielle est irrecevable dès lors qu'il existerait, entre elle et les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire, une relation directe de livraison. Par conséquent, les diminutions de prix réduiraient directement la base d'imposition et les deux questions posées par la juridiction de renvoi seraient dépourvues de pertinence, tandis qu'il y aurait lieu d'examiner la question préalable de la nature de la relation entre Firma Z et ces personnes.

34 Il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre cette dernière et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer [arrêt du 24 novembre 2020, Openbaar Ministerie (Faux en écritures), C-510/19, EU:C:2020:953, point 25 et jurisprudence citée].

35 Il s'ensuit que les questions portant sur le droit de l'Union bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit

nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées [arrêt du 24 novembre 2020, Openbaar Ministerie (Faux en écritures), C-510/19, EU:C:2020:953, point 26 et jurisprudence citée].

36 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à l'interprétation et à l'application de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 en ce qui concerne le droit d'une pharmacie établie dans un État membre à la réduction de sa base d'imposition lorsque, d'une part, elle effectue une livraison de médicaments, dans un autre État membre, à une caisse nationale d'assurance maladie obligatoire, cette opération relevant, dans cet État membre, du champ d'application de la TVA, et que, d'autre part, elle accorde un rabais à une personne affiliée à cette caisse et à laquelle le médicament est fourni dans le cadre d'une seconde livraison ne relevant pas du champ d'application de la TVA. À cet égard, la juridiction de renvoi a, à suffisance et avec précision, exposé les circonstances de fait à l'origine du litige au principal ainsi que le cadre juridique de l'affaire au principal dont il ressort que les questions posées ne sont pas hypothétiques.

37 En outre, s'agissant de l'argumentation de Firma Z, il convient de relever que la juridiction de renvoi a indiqué que, notamment au regard du droit national de l'assurance-maladie, elle n'éprouvait pas de doute concernant la nature des relations de prestation en cause. À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en vertu de l'article 267 TFUE, lequel est fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, toute appréciation des faits relève de la compétence du juge national. La Cour, en particulier, est uniquement habilitée à se prononcer sur l'interprétation ou la validité d'un texte de l'Union européenne, à partir des faits qui lui sont indiqués par la juridiction nationale. En revanche, il appartient exclusivement à la juridiction de renvoi d'interpréter la législation nationale. C'est également à la seule juridiction nationale qu'il appartient, dans le cadre de la procédure préjudicielle, de définir l'objet des questions qu'elle entend poser à la Cour. Celle-ci ne saurait, à la demande d'une partie au litige au principal, examiner des questions qui ne lui ont pas été soumises par la juridiction nationale (voir, en ce sens, ordonnance du 7 octobre 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, point 11, ainsi que arrêt du 11 juin 2015, Berlington Hungary e.a., C-98/14, EU:C:2015:386, point 48).

38 Il s'ensuit, d'une part, que l'interprétation du droit de l'Union qui est, en l'occurrence, sollicitée présente un rapport avec l'objet du litige au principal et, d'autre part, que les questions posées ne revêtent pas un caractère hypothétique, sans qu'il y ait lieu d'examiner la question de la nature de la relation entre Firma Z et les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire.

39 Dès lors, la demande de décision préjudicielle est recevable.

Sur la première question

40 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, à la lumière des principes définis par la Cour dans l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'une pharmacie établie dans un État membre peut réduire sa base d'imposition dès lors qu'elle effectue, en tant que livraisons intracommunautaires exonérées de la TVA dans cet État membre, des livraisons de produits pharmaceutiques à une caisse d'assurance-maladie obligatoire établie dans un autre État membre et qu'elle accorde un rabais aux personnes couvertes par cette assurance.

41 À cet égard, l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit que, 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.

42 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que, dans les circonstances propres au litige au principal, la vente des produits pharmaceutiques en cause fait l'objet de deux livraisons, l'une effectuée par la pharmacie à la caisse d'assurance-maladie obligatoire et la seconde par cette caisse aux personnes assurées auprès de cette dernière. D'une part, la première livraison est une livraison intracommunautaire qui, en vertu de l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, est exonérée aux Pays-Bas. Ainsi, la caisse d'assurance-maladie obligatoire a, en tant que personne morale, l'obligation d'acquitter la TVA sur l'acquisition correspondant à cette livraison en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de cette directive. D'autre part, la seconde livraison faite par la caisse d'assurance-maladie obligatoire à ses assurés ne relève pas du champ d'application de la TVA au titre de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112.

43 Or, dans la mesure où Firma Z ne dispose pas de base d'imposition qui pourrait faire l'objet d'une régularisation, il convient de constater que les conditions d'application de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne sont pas remplies.

44 Il ressort d'ailleurs des indications figurant dans la décision de renvoi que Firma Z entendait bénéficier, en conséquence d'un rabais accordé à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire, d'une réduction de sa base d'imposition concernant des livraisons à des personnes assurées à titre privé. Or, ainsi que l'ont relevé à juste titre tant la juridiction de renvoi que la Commission européenne, l'imputation de la réduction de la base d'imposition relative à une opération sur le calcul de la base d'imposition d'une autre opération, dans le cadre du système commun de TVA, est exclue.

45 Quant à l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), il convient de rappeler que la Cour a jugé, dans cet arrêt, que lorsqu'un fabricant d'un produit qui, n'étant pas contractuellement lié au consommateur final, mais étant le premier maillon d'une chaîne d'opérations qui aboutit à ce dernier, accorde une réduction de prix audit consommateur final, la base d'imposition aux fins de la TVA doit, en application de la jurisprudence de la Cour, être diminuée de cette réduction (arrêt du 16 janvier 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, point 29).

46 La Cour a précisé que, s'il en était autrement, l'administration fiscale percevrait au titre de la TVA une somme supérieure à celle effectivement payée par le consommateur final, et ce à la charge de l'assujetti (arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, point 31).

47 Or, dans la mesure où, ainsi qu'il ressort du point 43 du présent arrêt, Firma Z ne dispose pas de base d'imposition qui pourrait faire l'objet d'une régularisation et où les conditions d'application de l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne sont dès lors pas remplies, l'examen de l'existence d'une éventuelle chaîne d'opérations au sens de l'arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), n'a pas lieu, dans de telles circonstances, d'être opéré.

48 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'une pharmacie établie dans un État membre ne peut pas réduire sa base d'imposition dès lors qu'elle effectue, en tant que livraisons intracommunautaires exonérées de la TVA dans cet État membre, des livraisons de produits pharmaceutiques à une caisse d'assurance-maladie obligatoire établie dans un autre État membre et qu'elle accorde un rabais aux personnes couvertes par cette assurance.

Sur la seconde question

49 Eu égard à la réponse apportée à la première question il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

50 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 :

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'une pharmacie établie dans un État membre ne peut pas réduire sa base d'imposition dès lors qu'elle effectue, en tant que livraisons intracommunautaires exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État membre, des livraisons de produits pharmaceutiques à une caisse d'assurance-maladie obligatoire établie dans un autre État membre et qu'elle accorde un rabais aux personnes couvertes par cette assurance.

Signatures