

Affaire C-802/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

31 octobre 2019

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

6 juin 2019

Partie requérante et demanderesse au pourvoi en *Revision* :

Firma Z

Partie défenderesse et défenderesse au pourvoi en *Revision* :

Finanzamt Y

Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

la société Z

partie requérante et demanderesse au pourvoi en *Revision*

[omissis]

au

Finanzamt Y (centre des impôts d'Y)

partie défenderesse et défenderesse au pourvoi en *Revision*

ayant pour objet : taxe sur le chiffre d'affaires 2013,

la V^e chambre

[omissis] a, le 6 juin 2019, décidé :

- I. Les questions suivantes sont déférées à titre préjudiciel à la Cour de justice de l'Union européenne :
 - 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) ? **[Or. 2]**
 - 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 ?
- II. La procédure est suspendue jusqu'à la décision de la Cour de justice de l'Union européenne.

Les faits

I.

- 1 La partie requérante et demanderesse au pourvoi en *Revision* (ci-après la « partie requérante ») a, au cours de l'année en cause (2013), livré depuis les Pays-Bas des produits pharmaceutiques finis (médicaments) délivrés uniquement sur prescription médicale à destination du territoire national (de la République fédérale d'Allemagne). La partie requérante a expédié les produits, d'une part, à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire (dites « assurées auprès d'une caisse » au titre du régime de l'assurance-maladie obligatoire) et, d'autre part, à des personnes assurées auprès d'entreprises privées d'assurance-maladie (dites « assurées à titre privé »). Dans les deux cas de figure, la partie requérante a payé aux intéressés un certain montant à titre de « compensation » s'ils avaient répondu à des questions sur l'affection dont ils souffraient (« *Arzneimittel-Check* », vérification du médicament).
- 2 Lorsqu'elle livrait des médicaments délivrés uniquement sur prescription médicale à des personnes assurées à titre privé, la partie requérante partageait du principe qu'elle avait conclu des contrats de vente portant sur ces médicaments avec les personnes assurées à titre privé et effectué la livraison directement à ces dernières. Se fondant sur les règles régissant la vente par correspondance prévues à l'article 33 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 »), et à l'article 3c de l'*Umsatzsteuergesetz* (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, dans sa version en vigueur au cours de

l'année 2013 en cause, ci-après l'« UStG »), elle considérait que ces livraisons étaient imposables sur le territoire national. Elle était de plus d'avis que le paiement des indemnités (rabais) aux personnes assurées à titre privé entraînait, conformément à l'article 17, paragraphe 1, de l'UStG, une réduction de la base d'imposition en ce qui concernait ces livraisons à des personnes assurées à titre privé, imposables sur le territoire national en application des dispositions précitées. Cette taxation des livraisons à des personnes assurées à titre privé n'a pas été remise en cause par la partie défenderesse et défenderesse au pourvoi en *Revision* (le centre des impôts) et n'est pas contestée dans le cadre du présent litige. Il en va de même en ce qui concerne la livraison de produits en vente libre à des personnes assurées à titre privé ainsi qu'à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire sur la base de contrats de vente que la partie requérante avait conclus directement avec lesdites personnes.

- 3 Quand elle livrait des médicaments délivrés uniquement sur prescription médicale à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire, la partie requérante procédait à un décompte avec les caisses de l'assurance-maladie obligatoire. Ces dernières payaient en application des règles du droit de la sécurité sociale. Concernant ces livraisons, la partie requérante considérait, à compter du 1^{er} octobre 2013, que le lieu de la livraison se trouvait aux Pays-Bas, qu'elle pouvait s'y prévaloir de l'exonération des livraisons intracommunautaires et que les caisses de l'assurance-maladie obligatoire devaient acquitter la taxe sur les acquisitions intracommunautaires sur le territoire national en application de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA et de l'article 1a de l'UStG. [Or. 3]
- 4 Concernant la livraison de médicaments délivrés uniquement sur prescription médicale à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire, la partie requérante est en outre partie du principe que les indemnités (rabais) versées à ces dernières entraînait, conformément à l'article 17, paragraphe 1, de l'UStG, une réduction de la base d'imposition afférente aux livraisons effectuées sur le territoire national à des personnes assurées à titre privé et a procédé à une rectification à ce titre. Le centre des impôts n'a pas suivi cette analyse et a établi un avis de redressement, contre lequel la partie requérante a, sans succès, formé d'abord une réclamation, puis un recours devant le Finanzgericht (tribunal des finances). [omissis – détails de procédure nationale]
- 5 Le recours devant le Finanzgericht (tribunal des finances) n'a pas été fructueux [omissis]. C'est ce que la partie requérante conteste au moyen du présent pourvoi en *Revision*, à l'appui duquel elle soutient notamment que, en vertu de l'arrêt de la Cour du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), arrêt que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a suivi, elle était en droit de procéder à une rectification du fait d'une diminution de sa rémunération. Elle avance que les dispositions du Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (code de la sécurité sociale, cinquième livre, ci-après le « SGB V ») n'y font pas obstacle. D'après la partie requérante, l'Umsatzsteuer-Anwendungserrlass (instruction relative à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires), une instruction administrative

dépourvue de caractère normatif, qui ne lie pas le juge, confirme également son analyse. [omissis – détails de procédure nationale]

Motifs

II.

6 La chambre de céans soumet les questions relatives à l'interprétation de la directive TVA figurant dans le dispositif de la présente ordonnance à titre préjudiciel à la Cour et suspend la procédure jusqu'à la décision de la Cour.

7 **1. Le cadre juridique**

8 **a) Le droit de l'Union**

9 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous a), et de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »)

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.

10 L'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA 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 [Or. 4] 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.

11 L'article 20, premier alinéa, de la directive TVA énonce : 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.

12 L'article 73 de la directive précise : 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.

13 L'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA 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.

14 L'article 138, paragraphe 1, de la directive TVA 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.

15 **b) Le droit national**

16 **aa) Le droit de la TVA**

17 Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 et 5, de l'UStG, qui vise notamment à transposer l'article 2, paragraphe 1, sous a), et b), de la directive TVA, 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.

18 L'article 1a, paragraphe 1, de l'UStG dispose, en transposition de l'article 20 de la directive TVA :

Il y a acquisition intracommunautaire à titre onéreux lorsque les conditions suivantes sont réunies : **[Or. 5]**

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 [omissis – cas particuliers sans pertinence en l'espèce],

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 et
 - b) [omissis – exclusion d'un cas particulier sans pertinence en l'espèce].
- 19 En application de l'article 2, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG, qui reposait sur l'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA, à l'époque en cause, les personnes morales de droit public n'exerçaient d'activité commerciale ou professionnelle que dans le cadre de leurs établissements à caractère industriel ou commercial (article 1^{er}, paragraphe 1, point 6, et article 4 du Körperschaftsteuergesetz, loi relative à l'impôt sur les sociétés) et de leurs exploitations agricoles ou sylvicoles.
- 20 L'article 10, paragraphe 1, première à troisième phrases, de l'UStG, dans sa version en vigueur au cours de l'année en cause, disposait, en transposition de l'article 74 de la directive TVA : Pour les livraisons et autres prestations (article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, première phrase) et pour les acquisitions intracommunautaires (article 1^{er}, paragraphe 1, point 5), le chiffre d'affaires est déterminé sur la base de la rémunération. La rémunération est tout ce que le bénéficiaire de la prestation dépense pour obtenir la prestation, déduction faite toutefois de la taxe sur le chiffre d'affaires. Entre également dans la rémunération ce qu'une personne autre que le bénéficiaire de la prestation verse à l'entrepreneur pour la prestation.
- 21 L'article 17, paragraphe 1, première phrase, de l'UStG, qui transpose l'article 90 de la directive TVA, précise : En cas de modification de la base d'imposition d'une opération imposable au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, l'entrepreneur qui a réalisé cette opération doit rectifier le montant de la taxe due à ce titre. L'article 17, paragraphe 2, de l'UStG prévoit d'autres cas d'application, sans pertinence aux fins du présent litige.
- 22 **bb) Le droit de l'assurance-maladie**
- 23 L'article 2, paragraphe 1, première phrase, et l'article 2, paragraphe 2, première et troisième phrases, du SGB V énoncent :
 - 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.

- 24 L'article 4, paragraphe 1, du SGB V dispose : Les caisses d'assurance-maladie sont des organismes de droit public qui sont dotés de la personnalité juridique et d'un droit d'autogestion. **[Or. 6]**
- 25 L'article 27, paragraphe 1, première phrase, et l'article 27, paragraphe 1, deuxième phrase, point 3, du SGB V précisent : Les assurés ont le droit de recevoir des soins médicaux si ceux-ci sont nécessaires pour identifier une maladie, la traiter, en empêcher l'aggravation ou atténuer les troubles qu'elle cause. Les soins comprennent [...] la fourniture de médicaments, bandages, produits thérapeutiques et appareils [...].
- 26 L'article 31, paragraphe 1, première phrase, du SGB V prévoit : Les assurés ont droit à la fourniture de médicaments vendus exclusivement en pharmacie [omissis – autres cas sans pertinence en l'espèce].
- 27 L'article 129, paragraphe 1, première phrase, et l'article 129, paragraphes 2 et 3, du SGB énoncent :
1. Lorsqu'elles délivrent à des assurés des médicaments qui ont été prescrits à ces derniers, dans les conditions prévues par la convention-cadre visée au paragraphe 2, les pharmacies sont tenues
 - 1) de délivrer un médicament de prix modéré lorsque le médecin prescripteur
 - a) a prescrit un médicament en indiquant uniquement le principe actif ou
 - b) n'a pas exclu la substitution, au médicament prescrit, d'un médicament contenant le même principe actif,
 - 2) de délivrer des médicaments importés de prix modéré [omissis – autres détails de la délivrance des médicaments par les pharmacies, sans pertinence en l'espèce].
 2. [omissis]
 3. [omissis – les paragraphes 2 et 3 contiennent des détails relatifs à la convention-cadre entre caisses d'assurance-maladie et pharmacies, sans pertinence en l'espèce]
- 28 **2. Observations liminaires sur les relations de livraison**
- 29 a) **La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne**

30 La Cour a déjà précisé à quelles exigences la livraison à titre onéreux relevant du champ d'application de la taxe en application de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA et la détermination du bénéficiaire de la prestation doivent répondre.

31 **aa) Exigence d'un rapport juridique**

32 Selon la jurisprudence établie de la Cour, une prestation de services ou livraison d'un bien n'est effectuée « à titre onéreux » que s'il existe entre l'auteur de cette prestation et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par l'auteur de ladite prestation constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire [Or. 7] (arrêts du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, point 16, ainsi que du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 40). Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, les sommes versées constituant une contrepartie effective d'un service individualisable fourni dans le cadre d'un tel rapport juridique (arrêts du 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, points 13 et suiv. ; du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, points 16 et 26, ainsi que du 10 novembre 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, point 28 ; arrêt du 5 juillet 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, points 36 et 37). Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) applique ces principes en jurisprudence constante [omissis – références].

33 **bb) Détermination du bénéficiaire de la prestation (acheteur)**

34 C'est notamment pour tenir compte des exigences de sécurité juridique qu'il y a lieu de prendre en considération les stipulations contractuelles pertinentes pour identifier le prestataire et le bénéficiaire dans une opération de prestation de services (ou l'acquéreur dans une opération de livraison d'un bien) (arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 43). Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) part ainsi, en jurisprudence constante, du principe que la personne du prestataire et du bénéficiaire de la prestation se déterminent au regard du rapport juridique sur lequel la prestation se fonde [omissis – références].

35 **b) Application au présent litige**

36 Au regard de ces exigences du droit de l'Union, il y a en l'espèce une chaîne de deux livraisons, dont seule la première relève du champ d'application de la taxe.

37 **aa) Détermination du rapport juridique donnant lieu à rémunération**

38 Si, conformément à la jurisprudence de la Cour que nous venons de rappeler, l'élément déterminant est le rapport juridique qui donne naissance au lien direct entre la livraison et la rémunération, c'est entre la partie requérante et les caisses d'assurance-maladie obligatoire que ce rapport existait.

- 39 (1) Dans le domaine de l'assurance-maladie obligatoire, les pharmacies délivrent, conformément à l'article 129 du SGB V ainsi qu'aux conventions-cadres et conventions conclues au niveau des Länder qui le complètent, aux assurés de l'assurance-maladie obligatoire les médicaments prescrits par un médecin. Selon la jurisprudence des juridictions suprêmes, les dispositions combinées de l'article 129 du SGB V et des dispositions des conventions qui le mettent en œuvre, donnent naissance à un droit à prestations et une obligation de prestation, tous deux de droit public, obligation en vertu de laquelle les pharmacies doivent délivrer aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire les médicaments prescrits par des médecins conventionnés. Par la délivrance des médicaments prescrits par des médecins conventionnés, les caisses de l'assurance-maladie obligatoire s'acquittent de l'obligation de soins médicaux dont elles sont tenues à l'égard des assurés de l'assurance-maladie obligatoire en vertu de l'article 27, paragraphe 1, deuxième phrase, point 3, et de l'article 31 du SGB V. La prescription du médicament par un médecin conventionné établit que ce médicament est délivré à l'assuré, aux frais des caisses de l'assurance-maladie obligatoire, en tant que prestation en nature dans le cadre de l'assurance-maladie obligatoire (article 2, paragraphe 2, du SGB V).
- 40 En contrepartie de leur obligation de prestation, obligation de droit public, la loi confère aux pharmacies **[Or. 8]** à l'égard des caisses de l'assurance-maladie obligatoire un droit à rétribution, dont les modalités sont définies plus en détail par des conventions normatives et dont l'existence est déjà présumée par l'article 129 du SGB V. Le droit à livraison et l'obligation de livraison ont donc pour corollaire le droit à rétribution dont le pharmacien est titulaire à l'égard des caisses de l'assurance-maladie obligatoire. Ce droit est concrétisé par la prescription du médicament par un médecin conventionné, qui constitue le document déterminant pour le décompte entre le pharmacien et la caisse de l'assurance-maladie obligatoire [omissis – références de jurisprudence nationale].
- 41 (2) Ainsi que l'a constaté le Finanzgericht (tribunal des finances), dont les constatations lient la chambre de céans [omissis], l'activité de la partie requérante reposait, en ce qui concerne les livraisons en cause en l'espèce, sur l'article 129 du SGB V [omissis – détails et références de jurisprudence ainsi que de doctrine nationales]. Compte tenu de la réalité économique (arrêt du 20 juin 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, point 45), il est à cet égard sans importance de savoir si la partie requérante a respecté toutes les obligations qui lui incombent, telles que l'interdiction d'accorder des rabais. Le point déterminant est, au contraire, le fait que la partie requérante a, sur le fondement du droit de la sécurité sociale, délivré des médicaments à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire et été rétribuée non pas par ces dernières, mais par les caisses de l'assurance-maladie obligatoire.
- 42 (3) C'est ainsi le rapport juridique fondé sur le droit de la sécurité sociale qui crée le lien entre la livraison et la rémunération, déterminant selon la jurisprudence de la Cour [voir sous II.2.a.aa) ci-dessus]. Ce ne sont en effet pas les

personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire, qui en règle générale n'avaient même pas connaissance du prix des médicaments, qui étaient tenues au paiement pour recevoir les médicaments, mais les caisses de l'assurance-maladie obligatoire. Celles-ci fournissaient la contre-valeur pour la livraison des médicaments.

43 **bb) La première livraison à la caisse de l'assurance-maladie obligatoire**

44 Si c'est ainsi entre la partie requérante et les caisses de l'assurance-maladie obligatoire qu'existait le rapport juridique pertinent en ce qui concerne la livraison de la partie requérante, c'étaient les caisses de l'assurance-maladie obligatoire et non les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire qui avaient la qualité d'acquéreur des livraisons effectuées par la partie requérante [voir sous II.2.a.bb) ci-dessus].

45 Ces livraisons étaient des livraisons intracommunautaires, qui, en application de l'article 138 de la directive TVA et de la disposition néerlandaise le transposant, étaient pour la partie requérante exonérées, du fait que les biens avaient été expédiés depuis les Pays-Bas à destination du territoire national (vers l'Allemagne) et des caisses de l'assurance-maladie obligatoire en qualité d'acquéreur. Certes, en vertu de l'article 13 de la directive TVA, les caisses de l'assurance-maladie obligatoire n'ont pas la qualité d'assujetti. Ce sont en effet des personnes morales de droit public (article 4, paragraphe 1, du SGB V), qui agissent, à l'égard des personnes qui sont assurées auprès d'elles au titre du régime de l'assurance-maladie obligatoire, sur la base du droit public (voir article 5 du SGB V), sans qu'il n'existe de rapport de concurrence avec les entreprises privées d'assurance-maladie. Comme, cependant, les caisses de l'assurance-maladie obligatoire sont des personnes morales (article 4, paragraphe 1, du SGB V), les livraisons étaient néanmoins, en application de l'article 138 de la directive TVA, exonérées aux Pays-Bas en tant que livraisons **[Or. 9]** intracommunautaires. En conformité avec cela, les caisses de l'assurance-maladie obligatoire avaient, en tant que personnes morales, une obligation d'acquitter la taxe sur leur acquisition, en application de l'article 2, paragraphe 1, sous b), i), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 20 de la directive TVA (article 1^{er}, paragraphe 1, point 5, de l'UStG, lu en combinaison avec l'article 1a de l'UStG), mais, n'ayant pas la qualité d'assujetti, elles ne pouvaient pas déduire la taxe acquittée en amont.

46 **cc) La deuxième livraison par la caisse de l'assurance-maladie obligatoire**

47 La livraison par la partie requérante aux caisses de l'assurance-maladie obligatoire était suivie d'une deuxième livraison, par les caisses de l'assurance-maladie obligatoire, aux personnes assurées auprès de ces dernières au titre du régime de l'assurance-maladie obligatoire.

48 (1) Le rapport juridique sur lequel cette livraison repose découle du droit de la sécurité sociale. En effet, par la délivrance des médicaments prescrits par des

médecins conventionnés, les caisses de l'assurance-maladie obligatoire s'acquittent de l'obligation de soins médicaux dont elles sont tenues à l'égard des assurés de l'assurance-maladie obligatoire en vertu de l'article 27, paragraphe 1, deuxième phrase, point 3, et de l'article 31 du SGB V [voir sous II.2.b.aa.1) ci-dessus].

49 (2) Cette deuxième livraison ne relève pas du champ d'application de la taxe en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA. D'une part, cette livraison a été effectuée à titre gratuit, étant donné que les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire n'ont pas versé de rémunération pour les différentes livraisons de médicaments. Les cotisations à l'assurance-maladie obligatoire versées par elles-mêmes et par leurs employeurs constituent une rémunération du rapport d'assurance en tant que tel, et non une rémunération des prestations fournies dans le cadre de ce rapport d'assurance. D'autre part, conformément à l'article 13 de la directive TVA ainsi qu'à l'article 2, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG, les livraisons par les caisses de l'assurance-maladie obligatoire ne constituent pas des livraisons par des assujettis.

50 3. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé à plusieurs reprises, le fait que la partie requérante a expédié les produits directement aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire ne fait pas obstacle à l'existence de deux livraisons (de la partie requérante à la caisse de l'assurance-maladie obligatoire et de la caisse de l'assurance-maladie obligatoire à la personne couverte par l'assurance-maladie obligatoire) (voir, par exemple, au sujet de deux livraisons consécutives d'un même bien, lequel n'a fait l'objet que d'une seule expédition intracommunautaire du premier fournisseur au deuxième acquéreur, arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

51 **c) Objections soulevées par la partie requérante**

52 Les arguments que la partie requérante oppose à cette analyse ne sauraient prospérer.

53 **aa) La quote-part due par l'assuré ne constitue pas une contre-valeur suffisante**

54 La partie requérante oppose à l'analyse des rapports de prestation exposée ci-dessus que les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire avaient été obligées de payer une quote-part. Cette quote-part ne couvrirait toutefois en règle générale qu'une partie réduite de la valeur des médicaments livrés et ne constitue donc pas une « contrepartie effective » [voir sous II.2.a.aa) ci-dessus] de la livraison des médicaments. En application de l'article 61, première phrase, du SGB V, la quote-part à payer par les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire s'élevait ainsi à seulement 10 % du **[Or. 10]** prix de vente du médicament, au minimum cependant 5 euros et 10 euros au maximum. Le montant que les assurés devaient payer au titre de la quote-part au cours d'une

année civile était plafonné, par l'article 62 SGB V, à un montant maximal qui était fonction du revenu annuel.

- 55 La jurisprudence des juridictions suprêmes analyse le paiement de cette quote-part comme une contribution sui generis [omissis – références de jurisprudence nationale], dont la qualité de créancier appartient de plus à la caisse d'assurance-maladie, la pharmacie faisant uniquement fonction de percepteur ou de mandataire aux fins de l'encaissement [omissis – références de jurisprudence nationale]. La quote-part est donc sans pertinence pour la détermination du bénéficiaire de la prestation en droit de la TVA.
- 56 **bb) Pas de rémunération au titre d'obligations de diligence**
- 57 Sont par ailleurs sans pertinence pour déterminer le bénéficiaire de la prestation les obligations de diligence ou d'information existant entre la pharmacie et la personne couverte par l'assurance-maladie obligatoire. En effet, ces relations juridiques ne font pas naître de rapport juridique dont résulterait un lien direct entre une fourniture et une rémunération y liée [voir sous II.2.a) ci-dessus].
- 58 **cc) Défaut de pertinence de la jurisprudence de la Cour relative à d'autres cas de figure**
- 59 La jurisprudence de la Cour relative aux cartes de carburant invoquée par la partie requérante (arrêts du 6 février 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, ainsi que du 15 mai 2019, *Vega International Car Transport and Logistic*, C-235/18, EU:C:2019:412), non plus, ne conduit à identifier un autre bénéficiaire de la prestation. Selon cette jurisprudence, il n'y a pas livraison de carburant du donneur de véhicule en leasing au preneur de véhicule en leasing lorsque ce dernier ravitaille en carburant, à des postes d'essence, le véhicule ayant fait l'objet d'un contrat de leasing, alors même que ce ravitaillement est effectué au nom et pour le compte dudit donneur. La Cour a motivé cette conclusion notamment par le fait que le donneur de véhicule en leasing exerçait, en réalité, des fonctions de fournisseur de crédit à l'égard du preneur de véhicule en leasing.
- 60 On ne saurait en déduire que ce serait la personne couverte par l'assurance-maladie obligatoire et non la caisse de l'assurance-maladie obligatoire qui aurait la qualité d'acquéreur des livraisons. En effet, la caisse de l'assurance-maladie dispose des médicaments livrés du fait qu'elle décide, sur la base des conventions-cadres conclues avec les pharmacies, quels types de médicaments peuvent être livrés. En outre, la caisse de l'assurance-maladie obligatoire ne finance pas une acquisition de médicaments pour lesquels la personne couverte par l'assurance-maladie obligatoire verserait une rémunération. Au contraire, la caisse de l'assurance-maladie obligatoire exécute sa propre obligation d'assurance. Dans ce cadre, les personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire supportent uniquement le coût de leurs cotisations d'assurance dans la mesure où celles-ci ne sont pas prises en charge par leur employeur, mais non, en

outre, le coût de l'acquisition des différents médicaments [voir sous II.2.b.cc.1) ci-dessus].

61 L'arrêt du 3 septembre 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536), également invoqué par la partie requérante, porte sur les spécificités de l'exonération prévue à l'article 148, sous a), de la directive TVA, ce qui suffit à en exclure la transposition au cas de figure en cause en l'espèce.

62 **dd) Contrariété à la réalité économique**

63 Par ailleurs, l'argumentation de la partie requérante est en contradiction avec la réalité économique – qu'elle a [Or. 11] elle-même créée –, car, lors des décomptes, elle a traité les caisses de l'assurance-maladie obligatoire comme destinataires des factures et acquéreurs de ses livraisons. Si, au contraire, il fallait considérer qu'elle a livré directement aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire, les questions de droit litigieuses ne se poseraient pas. En effet, les livraisons de la partie requérante aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire seraient alors imposables sur le territoire national (en Allemagne) en application de l'article 33 de la directive TVA (article 3c de l'UStG), sans être exonérées aux Pays-Bas en tant que livraisons intracommunautaires.

64 La partie requérante n'a pas procédé à une telle taxation sur le territoire national. Elle n'est pas considérée comme correcte par l'administration fiscale allemande. C'est également le point de vue de la chambre de céans.

65 **d) Répartition des compétences entre la Cour de justice de l'Union européenne et les juridictions nationales**

66 Aux termes de la jurisprudence de la Cour, il appartient au juge national de qualifier les activités concrètement en cause au principal au regard des critères dégagés par la Cour (arrêt du 10 novembre 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, point 30). Cela est conforme à la répartition des compétences entre la Cour et les juridictions nationales dans le cadre de la procédure de décision préjudicielle en vertu de l'article 267 TFUE, selon laquelle la Cour est compétente pour définir les critères de détermination du bénéficiaire de la prestation (de l'acquéreur). Si, en droit de l'Union [voir sous II.2.a.bb) ci-dessus], c'est à cet égard le rapport juridique sur lequel la prestation se fonde qui est déterminant, il appartient aux juridictions nationales de déterminer le rapport juridique sur lequel la prestation se fonde dans le cas concret [voir sous II.2.b) ci-dessus]. À cet égard, la chambre de céans souligne que, en ce qui concerne la détermination des rapports de prestation en l'espèce, l'interprétation du droit de l'Union ne fait pas de doute et il n'est donc pas nécessaire que la Cour se prononce sur ce point.

67 **3. Sur la première question préjudicielle**

68 **a) L'objet de la première question préjudicielle**

69 La première question préjudicielle vise à savoir si une pharmacie qui, comme en l'espèce,

- livre des médicaments à une caisse de l'assurance-maladie obligatoire, livraison qui relève du champ d'application de la taxe [voir sous II.2.b.bb) ci-dessus],

est

- du fait qu'elle a accordé un rabais à une personne couverte par l'assurance-maladie obligatoire, qui a la qualité d'acquéreur dans le cadre d'une deuxième livraison effectuée par la caisse de l'assurance-maladie obligatoire, livraison qui ne relève pas du champ d'application de la taxe [voir sous II.2.b.cc) ci-dessus],

en droit de 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).

70 L'enjeu dans la présente affaire est donc de savoir si la partie requérante peut se prévaloir d'une réduction de la base d'imposition en ce qui concerne la première livraison aux caisses de l'assurance-maladie obligatoire, au motif qu'elle accorde un rabais à l'acquéreur de la deuxième livraison, effectuée entre la caisse de l'assurance-maladie obligatoire et la personne couverte par l'assurance-maladie obligatoire. **[Or. 12]**

71 Il n'est pas contesté que ce type de rabais entraîne en principe une réduction de la base d'imposition. Le point qui, en revanche, requiert une clarification est de savoir si c'est également le cas lorsque la deuxième livraison ne relève pas du champ d'application de la taxe.

72 Pour répondre à cette question, il n'y a pas lieu d'opérer une distinction selon que la pharmacie effectue sa livraison depuis l'étranger, comme en l'espèce, ou qu'elle est établie sur le territoire national.

73 **b) Possible réponse à la première question préjudicielle**

74 **aa) La jurisprudence de la Cour à ce jour**

75 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, conformément à la jurisprudence de la Cour, être diminuée de ladite réduction (arrêts du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, ainsi que du 16 janvier 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, point 29). La base juridique en est l'article 90 de la directive TVA. La Cour a, en revanche, refusé une réduction lorsqu'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). Enfin, concernant une remise accordée, en vertu d'une loi nationale, par une entreprise pharmaceutique à une entreprise d'assurance-maladie privée, la Cour a confirmé que cette remise entraînait une réduction de la base d'imposition lorsque des livraisons de produits pharmaceutiques étaient effectuées par l'intermédiaire de grossistes à des pharmacies qui effectuaient ces livraisons à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée laquelle remboursait 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, dispositif).

76 **bb) Appréciation dans le cas d'espèce**

77 Ce qui a besoin d'être clarifié en l'espèce est de savoir comment il convient de comprendre la notion de chaîne d'opérations utilisée par la Cour, chaîne commençant avec la personne qui accorde le rabais et allant jusqu'à la personne qui bénéficie du rabais. Si cela requiert une chaîne d'opérations qui relèvent toutes, sans exception, du champ d'application de la taxe en application de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, il faut répondre par la négative à la première question préjudicielle.

78 En faveur de cette compréhension pourrait plaider le fait que la Cour a justifié la réduction de la base d'imposition en cas de rabais accordé à l'acquéreur d'une livraison subséquente par le principe de base de la neutralité, lequel principe 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, ainsi que du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, point 33). Selon la chambre de céans, la longueur de ce circuit de production et de distribution est déterminée par les opérations relevant, en application de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, du champ d'application de la taxe.

79 En outre, c'est l'acquéreur de la dernière livraison qui relève du champ d'application de la [Or. 13] taxe qui est le consommateur final dont les dépenses déterminent la charge fiscale frappant en définitive la chaîne d'opérations. Le cas présent le montre également. En effet, le rabais accordé aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire n'a pas pour effet de diminuer les dépenses de la caisse de l'assurance-maladie obligatoire.

80 La Cour considère ainsi, dans son arrêt du 20 décembre 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, dispositif), relatif aux rabais accordés à des entreprises d'assurance-maladie privées, qu'il s'agit d'une chaîne d'opérations relevant du champ d'application de la taxe, dans le cadre de laquelle les pharmacies effectuent la dernière livraison de la chaîne d'opérations, « effectu[ant] ces livraisons à des personnes couvertes par une assurance-maladie privée », livraisons qui donnent lieu au versement d'une rémunération. Dans ladite

affaire, 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 cette acquisition imposable de médicaments. Ce n'est pas le cas en l'espèce : le rabais accordé aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire n'a aucune incidence sur les dépenses que doivent exposer les caisses de l'assurance-maladie obligatoire.

81 Il est, néanmoins, impossible à la chambre de céans de trancher ce point elle-même, car il ne lui appartient pas de se prononcer par une décision contraignante sur la portée de la jurisprudence Elida Gibbs (arrêt du 24 octobre 1996, C-317/94, EU:C:1996:400) de la Cour. C'est de la compétence de la Cour qu'il relève de dissiper les doutes découlant de cette jurisprudence relative aux pharmacies établies sur le territoire national.

82 **c) Absence de discrimination**

83 À toutes fins utiles, la chambre de céans souligne qu'une réponse négative à la première question préjudicielle n'entraîne pas de discrimination de la partie requérante en comparaison avec des pharmacies établies sur le territoire national.

84 D'une part, il est interdit aux pharmacies établies sur le territoire national d'accorder un rabais comparable. Cette interdiction serait en principe également applicable à la partie requérante, mais, dans une affaire concernant la partie requérante, la Cour l'a écartée en ce qui concerne les pharmacies étrangères (arrêt du 19 octobre 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, points 1 et 2 du dispositif [omissis – références de doctrine]).

85 À supposer que des pharmacies établies sur le territoire national accordent néanmoins des rabais comparables, une réponse négative à la première question préjudicielle affecterait non seulement la partie requérante, mais aussi ces pharmacies établies sur le territoire national. Il est vrai que la position actuelle de l'administration, qui, étant la simple expression du point de vue de l'administration fiscale, ne lie pas la chambre de céans, est qu'il y a une diminution de la rémunération si les pharmacies accordent, lors de la livraison de médicaments aux caisses de l'assurance-maladie obligatoire, des rabais aux personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire [omissis – renvoi au droit national]. Cette solution ne saurait cependant être maintenue en cas de réponse négative à la première question préjudicielle et l'égalité de traitement fiscal des pharmacies étrangères et de celles établies sur le territoire national serait ainsi garantie.

86 **4. Sur la deuxième question préjudicielle**

87 **a) Objet et enjeu de la deuxième question préjudicielle**

88 La deuxième question préjudicielle se pose uniquement si la Cour répond par l'affirmative à la première question préjudicielle et **[Or. 14]** admet donc une réduction de la base d'imposition. Dans les circonstances particulières du cas

d'espèce, cela n'est cependant pas suffisant pour reconnaître à la partie requérante le droit dont elle se prévaut.

- 89 En effet, la partie requérante entend bénéficier sur le territoire national (en Allemagne) d'une réduction de la base d'imposition pour des livraisons qui ne sont imposables ni sur le territoire national ni sur l'État membre de départ, aux Pays-Bas [voir sous II.2.b.bb) ci-dessus].
- 90 Dès lors se pose la deuxième question préjudicielle, à savoir si 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 au principe de neutralité en ce qui concerne les chaînes de distribution [voir sous II.3.b) ci-dessus] ou au principe d'égalité de traitement dans le marché intérieur [voir sous II.4.b) ci-après].
- 91 Il est toutefois possible qu'il y ait lieu de répondre à la deuxième question par la négative du seul fait que la Cour n'a écarté l'interdiction d'accorder des rabais qu'en ce qui concerne les pharmacies étrangères et qu'elle continue donc de s'appliquer, sans le moindre changement, aux pharmacies établies sur le territoire national [voir, au sujet de l'arrêt du 19 octobre 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung, C-148/15, EU:C:2016:776, sous II.3.c) ci-dessus]. La question d'une inégalité de traitement entre des pharmacies étrangères et celles établies sur le territoire national en ce qui concerne les conséquences, en droit de la TVA, de l'octroi de tels rabais pourrait ainsi, déjà, se voir privée d'objet par l'interdiction d'accorder des rabais faite aux pharmacies établies sur le territoire national.
- 92 Dans l'hypothèse, toutefois, où la Cour considérerait que ce point est sans pertinence, la signification de l'article 90 de la directive TVA, qui sera examinée ci-après, serait déterminante.
- 93 **b) Possible réponse à la deuxième question préjudicielle**
- 94 **aa) Application de l'article 90 de la directive TVA**
- 95 La réduction de la base d'imposition prévue à l'article 90 de la directive TVA entraîne, lorsqu'il s'agit de la base d'imposition d'une opération imposable, une réduction de la taxe due.
- 96 Dans ce contexte, deux raisons plaident contre une réduction de la taxe en faveur de la partie requérante. D'une part, s'agissant des livraisons susceptibles de donner lieu à une réduction de la taxe, elle n'a pas effectué d'opération imposable sur le territoire national. En effet, du fait que le lieu depuis lequel les livraisons aux caisses de l'assurance-maladie obligatoire ont été expédiées se situe aux Pays-Bas, il n'y a pas d'opération imposable sur le territoire national (en Allemagne) dont la base d'imposition pourrait faire l'objet d'une réduction sur le territoire national. D'autre part, les opérations réalisées aux Pays-Bas avec les

caisses de l'assurance-maladie obligatoire en qualité d'acquéreur sont exonérées dans ce pays, car il s'agit de livraisons intracommunautaires.

97 **bb) Égalité de traitement d'opérations effectuées sur le territoire national et d'opérations effectuées sur le marché intérieur**

98 Il est possible qu'il y ait néanmoins lieu de répondre par l'affirmative à la deuxième question préjudicielle.

99 (1) Selon la conception du législateur telle qu'elle transparaît dans la directive TVA, les Pays-Bas et l'Allemagne font, en droit de la TVA, partie d'un marché intérieur. Partant, une livraison effectuée depuis les Pays-Bas à destination de l'Allemagne ne devrait en principe pas [Or. 15] être traitée différemment d'une livraison effectuée sur le territoire national.

100 (2) Compte tenu de l'état de l'harmonisation à l'époque en cause, le marché intérieur n'était qu'imparfaitement réalisé entre les États membres, étant donné que la souveraineté fiscale continuait d'appartenir aux États membres (et leur appartient toujours). De ce fait, il y a lieu d'appliquer des règles particulières aux livraisons effectuées, entre assujettis ou, comme en l'espèce, par des assujettis à des personnes morales, depuis un État membre vers un autre ; ces règles conduisent à une exonération, en tant que livraison intracommunautaire, dans l'État membre de départ (en l'occurrence, les Pays-Bas) en application de l'article 138 de la directive TVA, ainsi qu'à une imposition, en tant qu'acquisition intracommunautaire, dans l'État membre de destination (en l'occurrence, l'Allemagne) en application de l'article 2, paragraphe 1, sous b), lu en combinaison avec l'article 20 de la directive TVA.

101 Ces deux faits constituent, ensemble, l'opération intracommunautaire, par laquelle la taxation est déplacée de l'État membre de départ vers l'État membre de destination. À cet égard, la Cour a déjà jugé que livraison intracommunautaire et acquisition intracommunautaire constituent « une seule et même opération économique » (arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, points 23 et 24) et font partie d'une « opération intracommunautaire » (arrêt du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, points 37 et 41), dont l'objectif est de « transférer la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale des biens livrés » (arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, point 36 ; du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 22, ainsi que du 27 septembre 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, point 22 ; arrêts du 22 avril 2010, X et fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 et C-539/08, EU:C:2010:217, point 30, ainsi que du 7 décembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, point 37).

102 (3) Au regard de cette règle relative au marché intérieur, la question se pose de savoir si, alors même que, en ce qui concerne les livraisons en cause en l'espèce, la partie requérante n'ait pas réalisé d'opération imposable sur le territoire

national (en Allemagne), il ne faut pas néanmoins la traiter comme si une telle opération avait été accomplie. La livraison intracommunautaire exonérée aux Pays-Bas serait alors, au regard de l'expédition du bien livré vers le territoire national (l'Allemagne), à traiter comme une opération imposable sur le territoire national.

- 103 En faveur de cette approche plaiderait une égalité de traitement d'opérations effectuées sur le territoire national et d'opérations effectuées sur le marché intérieur, de sorte que l'élément de pur procédé juridique d'une opération intracommunautaire intercalée afin de déplacer la compétence fiscale entre les États membres est sans importance décisive. Sur un marché véritablement intérieur, les livraisons réalisées par la partie requérante devraient être traitées de la même manière que des livraisons effectuées sur le territoire national et une diminution de la rémunération entraînerait une rectification fiscale. Il importerait peu alors que la taxe due au titre de la livraison doit être supportée non pas par la partie requérante mais par les caisses de l'assurance-maladie obligatoire dans le cadre de la taxation de l'acquisition.
- 104 (4) L'arrêt du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne (C-427/98, EU:C:2002:581, points 64 et 65), n'apporte à cet égard aucune clarté.
- 105 Dans ledit arrêt, la Cour a jugé que, dans les cas où, en raison d'une exonération, la valeur indiquée sur le bon de réduction n'est pas imposable dans l'État membre [Or. 16] à partir duquel la marchandise est expédiée, aucun prix facturé à ce stade de la chaîne de distribution ou en aval ne comprend de TVA, ce qui signifie qu'une réduction ou un remboursement partiel de ce prix ne saurait davantage comprendre une part de TVA susceptible de donner lieu à une réduction de la taxe acquittée par le fabricant. Ainsi, s'agissant des livraisons intracommunautaires qui sont exonérées, les autorités fiscales sont en mesure d'empêcher le fabricant de déduire de sa taxe en aval ce qui serait un montant fictif de TVA. À cet égard, une déduction excessive de la TVA peut être évitée au moyen de contrôles portant sur la comptabilité du fabricant.
- 106 La chambre de céans comprend cela en ce sens que, rapporté aux faits de l'espèce, la partie requérante n'est pas en droit de se prévaloir d'une diminution de la rémunération dans l'État de départ de la livraison exonérée (aux Pays-Bas), mais que cela ne préjuge pas de la possibilité d'une diminution de la rémunération dans l'État membre de destination (en Allemagne).
- 107 **c) Observation, à toutes fins utiles, concernant les opérations en cause**
- 108 À toutes fins utiles, la chambre de céans souligne que la prétention de la partie requérante à pouvoir bénéficier
- en conséquence d'un rabais accordé à des personnes couvertes par l'assurance-maladie obligatoire

- d’une réduction de la base d’imposition concernant des livraisons à des personnes assurées à titre privé,

ne saurait être accueillie. En effet, il ne s’agit pas là de deux livraisons successives d’un seul et même bien, mais de livraisons dépourvues de tout lien entre elles. Si le point de vue de la partie requérante était correct, alors un assujetti qui, par exemple, effectue, d’une part, des livraisons exonérées de véhicules automobiles depuis les Pays-Bas à destination de l’Allemagne et, d’autre part, des livraisons imposables de réfrigérateurs en Allemagne serait, s’il accorde des rabais sur le prix des véhicules automobiles, en droit de réduire en Allemagne la base d’imposition en ce qui concerne la livraison des réfrigérateurs.

- 109 La chambre de céans considère que cela est à l’évidence incorrect, étant donné que l’octroi d’un rabais peut uniquement entraîner une diminution de la rémunération de la livraison à laquelle le rabais se rattache. À cet égard, elle n’a aucun doute sur la bonne interprétation du droit de l’Union.
- 110 Le droit de procéder à une réduction de la taxe concernant une livraison intracommunautaire exonérée aux Pays-Bas n’est donc pas subordonné à l’existence, en outre, d’une opération imposable accomplie sur le territoire national.
- 111 Si les deux questions préjudicielles reçoivent une réponse positive et qu’il y a donc lieu de reconnaître, sur le territoire national, un droit à réduction de la taxe concernant une livraison intracommunautaire exonérée aux Pays-Bas, ce droit devra par conséquent être constaté dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation et, faute de – ou après – imputation sur une dette fiscale résultant d’opérations accomplies sur le territoire national, le montant correspondant être versé à la partie requérante.
- 112 **5. Pertinence pour l’issue du litige**
- 113 Les deux questions préjudicielles sont déterminantes de l’issue du litige. Si, conformément à la jurisprudence *Elida Gibbs* (arrêt du 24 octobre 1996, C-317/94, EU:C:1996:400), la diminution de la rémunération présuppose [Or. 17] une chaîne d’opérations relevant du champ d’application de la taxe, il convient de répondre par la négative à la première question préjudicielle et de rejeter le recours, ainsi que le Finanzgericht (tribunal des finances) l’a fait dans son jugement.
- 114 Si, au contraire, il y a lieu d’apporter une réponse positive à la première question, la deuxième question se pose, à savoir s’il est possible de se prévaloir, au titre d’une opération étrangère, d’une modification de la base d’imposition sur le territoire national. Si la deuxième question appelle également une réponse positive, le recours serait bien fondé.
- 115 **6. Sur la base juridique du renvoi préjudiciel**

116 [omissis]

117 **7. Sur la suspension de la procédure**

118 [omissis]

DOCUMENT DE TRAVAIL