



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. EVGENI TANCHEV
presentadas el 11 de julio de 2017¹

Asunto C-462/16

**Finanzamt Bingen-Alzey
contra
Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania)]

«Impuesto sobre el valor añadido — Suministro de medicamentos del fabricante a distribuidores a través de mayoristas — Artículos 73 y 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Base imponible — Obligación legal del fabricante de conceder un descuento proporcional al precio de venta — Administración tributaria del Estado miembro que trata el descuento como una reducción del precio de las ventas realizadas a entidades del seguro legal (público) de enfermedad pero no a entidades de seguro privado de enfermedad — Principios establecidos en la sentencia Elida Gibbs — Principio de igualdad de trato»

I. Introducción

1. Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Boehringer») es una empresa fabricante de productos farmacéuticos que ocupa el primer eslabón de la cadena de suministro y a la que la legislación alemana obliga a ofrecer un descuento sobre el precio, proporcional al precio de sus productos, después de que la operación haya quedado formalizada. En el procedimiento principal se ha de determinar si es compatible con el Derecho de la Unión que la Finanzamt Bingen-Alzey (Agencia Tributaria de Bingen-Alzey; en lo sucesivo, «Administración tributaria del Estado miembro») permita a Boehringer tener en cuenta el descuento sobre el precio al calcular la base imponible a efectos del IVA respecto de las ventas de productos farmacéuticos realizadas en el contexto del seguro público de enfermedad pero no del seguro privado de enfermedad.

2. Ésta es la cuestión que se plantea en la resolución de remisión del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), la cual exige la interpretación del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.² El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) considera que la sentencia Elida Gibbs³ del Tribunal de Justicia reviste especial importancia para resolver el litigio. En dicha sentencia el Tribunal de Justicia declaró que los descuentos concedidos por una sociedad situada al comienzo

¹ Lengua original: inglés.

² DO 2006, L 347, p. 1.

³ Sentencia de 24 de octubre de 1996 (C-317/94, EU:C:1996:400) (en lo sucesivo, «sentencia Elida Gibbs»).

de la cadena de suministro al consumidor final de sus productos en la misma cadena de suministro mediante un sistema consistente en la presentación por parte de dicho consumidor de cupones que se descontaban del precio, reducían la base imponible del IVA aplicable a la venta realizada por la citada sociedad, aun cuando no existiera ninguna relación contractual entre ella y el consumidor final.

3. Según el órgano jurisdiccional remitente, las entidades del seguro público de enfermedad son consumidores finales en la cadena de suministro de los productos farmacéuticos de Boehringer, mientras que las entidades de seguro privado de enfermedad tienen otra consideración. ¿Justifica esta diferencia la negativa de la Administración tributaria del Estado miembro a reducir la base imponible a este último tipo de entrega?

4. En mi opinión, no lo hace.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El artículo 73 de la Directiva 2006/112 establece:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6. Con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

B. Derecho nacional

1. Legislación en materia del impuesto sobre el valor añadido

7. De conformidad con el artículo 10, apartado 1, segunda frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del IVA; en lo sucesivo, «UStG»), la contraprestación estará constituida por todo lo que el destinatario de la prestación desembolse para obtener el bien o servicio, deducido el IVA.

8. El artículo 17, apartado 1, primera frase, de la UStG establece que, cuando la base imponible de una operación sujeta al impuesto resulte modificada, el empresario que haya realizado la operación estará obligado a rectificar en la misma medida la cuota adeudada.

2. Legislación sobre el seguro de enfermedad

9. En virtud del artículo 2, apartado 1, primera frase, del Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Livro V del Código alemán de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «SGB V»), las entidades del seguro (público) de enfermedad deben facilitar a sus afiliados las prestaciones legalmente previstas. De conformidad con el artículo 2, apartado 2, primera frase, del SGB V, los afiliados reciben en principio las prestaciones en forma de prestaciones en especie y de servicios. Con arreglo al artículo 2, apartado 2, tercera frase, del

SGB V, las entidades del seguro (público) de enfermedad celebrarán contratos relativos a las prestaciones en especie y de servicios con los proveedores, como es el caso de las farmacias. De acuerdo con el artículo 129 del SGB V, entre la Federación Nacional de Entidades del Seguro Público de Enfermedad y la Federación Nacional de Farmacias existirá un acuerdo marco sobre el suministro de medicamentos.

10. El artículo 130a, apartado 1, frases primera a cuarta, del SGB V, establece que las entidades del seguro público de enfermedad obtienen de las farmacias, por los medicamentos suministrados a su cargo, un descuento que asciende, en principio, al 7 % del precio de venta aplicado por la empresa farmacéutica, sin el IVA. Las empresas farmacéuticas como Boehringer están obligadas a reembolsar el importe del descuento a las farmacias.

11. Los demás apartados del artículo 130a del SGB V regulan el plazo de pago y el importe del descuento en casos especiales.

12. En cambio, los afiliados de seguros privados pagan los medicamentos de Boehringer en las farmacias y luego solicitan el reembolso de los costes a su entidad del seguro privado de enfermedad.

13. Sin embargo, en el caso de los medicamentos sujetos a receta, de conformidad con el artículo 1 de la Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (Ley alemana sobre descuentos en medicamentos; en lo sucesivo, «AMRabG») de 22 de diciembre de 2010, las empresas farmacéuticas como Boehringer deben conceder a las entidades del seguro privado de enfermedad un descuento por los medicamentos sujetos a receta cuyo coste hayan reembolsado total o parcialmente. Según la resolución de remisión, el descuento concedido a las entidades del seguro privado de enfermedad por empresas como Boehringer se atiene a los tipos de descuento establecidos en el artículo 130a, apartados 1, 1a, 2, 3, 3a y 3b, del SGB V.

14. De acuerdo con la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario), los descuentos concedidos por empresas como Boehringer a farmacias y mayoristas en relación con entidades del seguro público de enfermedad reducen la base imponible a efectos del IVA.

III. Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

15. Boehringer es una empresa farmacéutica que fabrica medicamentos y los suministra, con sujeción al impuesto, a farmacias por medio de mayoristas. Así lo hizo en 2011, el año controvertido en el presente asunto.

16. En Alemania las farmacias distribuyen los productos farmacéuticos de Boehringer a afiliados al seguro (público) legal de enfermedad en virtud de un acuerdo marco celebrado con la Federación Nacional de Entidades del Seguro Público de Enfermedad. Los productos farmacéuticos se entregan a las entidades del seguro público de enfermedad y éstas los ponen a disposición de sus asegurados. Las farmacias conceden a las entidades del seguro público de enfermedad un descuento sobre el precio de los medicamentos. Como empresa farmacéutica, Boehringer está obligada en virtud del artículo 130a, apartado 1, del SGB V a reembolsar a las farmacias o a los mayoristas, según corresponda, dicho descuento. La Administración tributaria considera el descuento una minoración de la contraprestación a efectos del IVA.

17. Las farmacias distribuyen los productos farmacéuticos a los afiliados a seguros privados de enfermedad en virtud de contratos particulares celebrados con dichas personas. Al contrario de lo que ocurre con las entidades del seguro público de enfermedad, las entidades del seguro privado no son en sí mismas adquirentes de los medicamentos, sino que se limitan a reembolsar a sus afiliados los gastos soportados al adquirir productos farmacéuticos. En virtud del artículo 1 de la AMRabG, las empresas farmacéuticas como Boehringer están obligadas a conceder a la entidad del seguro privado de

enfermedad un descuento sobre el precio del medicamento. La Administración tributaria del Estado miembro no reconoce este descuento como minoración de la contraprestación a efectos del IVA. De conformidad con el artículo 1 de la AMRabG en relación con el artículo 130a del SGB V, las empresas como Boehringer no están obligadas a conceder ningún descuento si una persona afiliada a un seguro privado no solicita el reembolso.⁴

18. En el año 2011, Boehringer concedió los descuentos obligatorios a las entidades de seguro privado de enfermedad y los tuvo en cuenta en su declaración del IVA como modificación de la base imponible respecto a las entregas de productos farmacéuticos realizadas a quienes se dedican al comercio de tales productos. A raíz de una inspección especial del IVA, la Administración tributaria del Estado miembro, giró una liquidación complementaria en la que no se consideraron estos descuentos como minoración de la contraprestación. Boehringer formuló oposición contra esa liquidación, la cual no prosperó.

19. En consecuencia, Boehringer interpuso recurso ante el Finanzgericht (Tribunal Tributario). El Finanzgericht (Tribunal Tributario) modificó la liquidación del IVA teniendo en cuenta el descuento postventa ofrecido a las entidades del seguro privado, de manera que el volumen de negocios quedó establecido a favor de Boehringer de conformidad con la declaración anual del IVA. La Administración tributaria del Estado miembro ha impugnado la sentencia del Finanzgericht (Tribunal Tributario) ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario).

20. La Sala Quinta del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) ha planteado al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Está una empresa farmacéutica que suministra medicamentos facultada para minorar la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartados 28 y 31) y teniendo en cuenta el principio de igualdad de trato que rige en Derecho de la Unión, cuando

- suministra dichos medicamentos por medio de mayoristas a farmacias,
- las farmacias realizan ventas sujetas al impuesto a afiliados a seguros privados de enfermedad,
- la compañía del seguro de gastos de enfermedad (la entidad del seguro privado de enfermedad) reembolsa a sus asegurados el coste de la adquisición de los medicamentos, y
- la empresa farmacéutica está obligada por ley a pagar un “descuento” a la entidad del seguro privado de enfermedad?»

21. Han presentado observaciones escritas al Tribunal de Justicia Boehringer, los Gobiernos de Alemania y el Reino Unido, y la Comisión Europea. No se ha celebrado vista.

IV. Síntesis de las alegaciones

A. Boehringer y la Comisión

22. Boehringer y la Comisión alegan que se ha vulnerado el principio de igualdad de trato sin que exista para ello ninguna justificación objetiva; en particular, Boehringer invoca el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

⁴ De acuerdo con las observaciones escritas presentadas por Alemania.

23. Con independencia de ello, Boehringer aduce que del artículo 73 de la Directiva 2006/112, interpretado a la luz de la sentencia Glawe⁵ del Tribunal de Justicia, se desprende el mismo resultado. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia señaló que, en el caso de máquinas tragaperras que, en virtud de obligaciones imperativamente establecidas por la ley, estaban diseñadas de manera que, por término medio, como mínimo el 60 % de las apuestas efectuadas por los jugadores les eran distribuidas en concepto de premios, la contraprestación realmente recibida, con arreglo al antecesor del artículo 73 de la Directiva 2006/112,⁶ por la persona que explota la máquina por el hecho de ponerla a disposición del público estaba constituida sólo por la parte de las apuestas que podía quedarse para ella esa persona.⁷

24. En opinión de Boehringer, esto significa que el descuento que concede a las entidades de seguro privado de enfermedad debe igualmente tenerse en cuenta, dado que el importe de la minoración es claro y está determinado con antelación, y Boehringer está obligada por el Derecho alemán a reembolsar una parte fija del precio de venta de sus productos farmacéuticos a las entidades del seguro privado de enfermedad.

25. Boehringer y la Comisión también invocan el artículo 90 de la Directiva 2006/112, tal y como ha sido interpretado en la sentencia Elida Gibbs, y se oponen a las alegaciones contenidas en las observaciones escritas de Alemania y del Reino Unido, según las cuales la sentencia Elida Gibbs y otras sentencias posteriores, tales como Ibero Tours⁸ (objeto de examen en los puntos 35 a 39 *infra*) confirman que los pagos satisfechos a una entidad externa a la cadena de suministro, como es el caso de las entidades de seguro privado, no se pueden considerar una reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada con arreglo al artículo 90 de la Directiva 2006/112.

26. Según Boehringer y la Comisión, la entidad que ofrece una reducción en el precio al consumidor final no tiene por qué ser la que ocupa el primer eslabón de la cadena de valor. El factor principal para determinar la base imponible es el valor efectivamente recibido por el proveedor y no el importe desembolsado por el destinatario de la entrega.⁹ Ambos invocan el principio de neutralidad fiscal.¹⁰ La Comisión subraya que, desde un punto de vista económico, no existe ninguna diferencia entre la situación de las entidades del seguro de enfermedad público y privado.

27. La Comisión aduce que los objetivos que persigue el Derecho alemán con las reducciones de precio de los productos farmacéuticos es garantizar la igualdad de trato entre compañías del seguro público y privado de enfermedad.¹¹ En su opinión, dicho objetivo debe extenderse necesariamente al ámbito del IVA.

5 Sentencia de 5 de mayo de 1994, C-38/93, EU:C:1994:188.

6 Eso es, el artículo 11, punto A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva sobre el IVA»).

7 Sentencia de 5 de mayo de 1994, Glawe (C-38/93, EU:C:1994:188), apartado 9. Boehringer se refiere asimismo al apartado 12 de dicha sentencia, así como a las sentencias de 17 de septiembre de 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494), apartado 30; de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 29, y Elida Gibbs, apartado 27. En esta última, el Tribunal de Justicia señaló que, según reiterada jurisprudencia, «dicha contraprestación es el valor “subjetivo”, es decir, realmente percibido en cada caso concreto, y no un valor estimado según criterios objetivos».

8 Sentencia de 16 de enero de 2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

9 Boehringer se refiere a los apartados 29 y 35 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), y al apartado 28 de la sentencia Elida Gibbs, (C-317/84, EU:C:1996:400). La Comisión se refiere a las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), apartado 15; y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 20.

10 La Comisión invoca el auto del Tribunal de Justicia de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21, y la sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 48 y la jurisprudencia citada.

11 La Comisión se refiere al Documento del Bundestag 17/3698, pp. 60 y 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

B. Alemania y el Reino Unido

28. Como ya se ha indicado, tanto Alemania como el Reino Unido consideran que la apreciación de la sentencia *Elida Gibbs* según la cual no es necesario que exista una relación contractual previa entre el consumidor final y el sujeto pasivo para poder incluir en la base imponible los descuentos concedidos por éste a aquel, exige que el sujeto pasivo forme parte de una cadena de operaciones que concluya en el consumidor final. Alemania y el Reino Unido defienden que este análisis cuenta con el respaldo de la sentencia *Ibero Tours* (objeto de examen en los puntos 35 a 39 *infra*),¹² y el Reino Unido señala, además, que los principios de la sentencia *Elida Gibbs* fueron confirmados por la sentencia Comisión/República Federal de Alemania.¹³

29. Alemania y el Reino Unido recuerdan que únicamente se puede hablar de contraprestación si existe una relación directa entre la entrega de un bien y el contravalor recibido,¹⁴ y que dicha relación no existe en el caso de Boehringer y las entidades del seguro privado de enfermedad. Afirman que el artículo 73 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse con arreglo al principio fundamental según el cual el sistema del IVA pretende gravar únicamente al consumidor final.¹⁵ A su parecer, la base imponible consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo, y no en un valor estimado según criterios objetivos.¹⁶ Alemania señala que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es determinante que entre las partes exista un convenio sobre intercambio de prestaciones recíprocas, de modo que la contraprestación que una percibe constituya el contravalor real y efectivo del bien entregado a la otra.¹⁷ Por lo tanto, considera que la contraprestación percibida por Boehringer respecto de las entregas a afiliados a seguros privados sigue siendo la suma que recibe del primer cliente de la cadena de suministro: las farmacias o mayoristas, según corresponda.

30. El Reino Unido añade que los pagos satisfechos por Boehringer no se pueden considerar subvenciones en el sentido del artículo 73 de la Directiva 2006/112,¹⁸ y que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 no resulta aplicable a una situación en la que una ley nacional exige a un proveedor pagar una cotización, gravamen o exacción (por ejemplo, para contribuir a la prestación de servicios privados de salud). El Reino Unido afirma que las entidades de seguro privado de enfermedad no son clientes ni terceros. Alemania señala que el artículo 79, letra b), de la Directiva 2006/112, que excluye de la base imponible las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquirente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación, no es aplicable al procedimiento principal, que, en su opinión, es similar a otros procedimientos en los que el Tribunal de Justicia ha señalado que la base imponible correspondiente a las ventas satisfechas mediante tarjeta de crédito asciende a la totalidad del precio de venta cuando el sujeto pasivo acepta un importe inferior del proveedor de crédito en contraprestación por el servicio de pago mediante tarjeta de crédito.¹⁹

31. Con respecto al supuesto incumplimiento de los principios de igualdad de trato y neutralidad fiscal, Alemania y el Reino Unido defienden que los descuentos que Boehringer concede a las farmacias (y a los mayoristas, según corresponda) al venderles productos farmacéuticos a través de entidades del seguro público de enfermedad no son comparables a los descuentos que ofrece a las entidades de

¹² Sentencia de 16 de enero de 2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

¹³ Sentencia de 15 de octubre de 2002 (C-427/98, EU:C:2002:581).

¹⁴ En apoyo de esta afirmación, Alemania cita la sentencia de 21 de noviembre de 2013, *Dixon's Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758), apartado 33. El Reino Unido se refiere a las sentencias de 5 de febrero de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (C-154/80, EU:C:1981:38), apartado 12; de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics Ltd* (C-230/87, EU:C:1988:508), apartado 11, y de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council* (C-102/86, EU:C:1988:120), apartados 11 y 12.

¹⁵ Alemania cita en apoyo de esta afirmación la sentencia de 7 de noviembre de 2013, *Tulică and Plavoşin* (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34.

¹⁶ *Ibidem*, apartado 33.

¹⁷ Alemania invoca la sentencia de 15 de mayo de 2001, *Primbrack* (C-34/99, EU:C:2001:271), apartado 25.

¹⁸ El Reino Unido invoca la sentencia de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629), apartado 18.

¹⁹ Alemania se refiere a las sentencias de 25 de mayo de 1993, *Bally* (C-18/92, EU:C:1993:212), apartado 16, y de 15 de mayo de 2001, *Primbrack* (C-34/99, EU:C:2001:271), apartado 38.

seguro privado de enfermedad.²⁰ Alemania añade que no hay riesgos para la competencia, puesto que los productos farmacéuticos que se venden a las personas cubiertas por el seguro público de enfermedad no compiten con los productos farmacéuticos suministrados a los afiliados de seguros privados. A su parecer, dado que ambas situaciones no se pueden comparar, no es necesario examinar si existe una justificación objetiva. El Reino Unido alega que debe respetarse la elección del legislador de la Unión sobre el trato que se debe acordar a las entregas.

32. El Reino Unido añade que el principio de neutralidad fiscal, que se refleja en el sistema común del IVA y que tiene el objetivo de gravar únicamente al consumidor final, no es una norma de Derecho primario que por sí misma permita calcular la base imponible en virtud de los artículos 73 y 90.²¹

V. Apreciación

33. La respuesta a la cuestión prejudicial planteada debe ser afirmativa debido al motivo que se expone a continuación.

34. En mi opinión, las consecuencias jurídicas de la sentencia Elida Gibbs se basan exclusivamente en la apreciación según la cual no es obligatorio que un sujeto pasivo tenga una relación contractual previa con el beneficiario directo de un descuento para que el descuento puede considerarse una reducción en el precio después del momento en que la operación quede formalizada a efectos del artículo 90 de la Directiva 2006/112.²² Por consiguiente, la ausencia de una relación contractual entre Boehringer y las entidades del seguro privado a las que, con arreglo al Derecho alemán, está obligada a ofrecer un descuento postventa proporcional al precio tampoco es relevante en el caso de autos a los efectos de la aplicabilidad del artículo 90 de la Directiva 2006/112.

35. Además, no hallo en la sentencia Ibero Tours del Tribunal de Justicia²³ ninguna apreciación explícita o implícita según la cual la sentencia Elida Gibbs únicamente es aplicable cuando el beneficiario de un descuento es el consumidor final de una cadena de suministro que comienza con el sujeto pasivo que ofrece la rebaja. De hecho, el Tribunal de Justicia ha señalado que las consideraciones de Elida Gibbs no deben interpretarse de manera restrictiva y que esa sentencia confirma el tenor del artículo 11, punto C, apartado 1, de la Sexta Directiva sobre el IVA²⁴ (actual artículo 90 de la Directiva 2006/112), que no presupone una modificación posterior de las relaciones contractuales.²⁵

36. Ibero Tours, sujeto pasivo en el correspondiente procedimiento, era una agencia de viajes que prestaba servicios de intermediación entre organizadores de circuitos de viajes y los clientes de dichos organizadores (en lo sucesivo, «viajeros»). A diferencia de lo que sucede en el presente asunto, en el que existe una cadena de suministro, Ibero Tours versaba sobre una entrega única. Por su servicio de intermediación en esa entrega única, Ibero Tours recibía una comisión de los organizadores de

20 Alemania se refiere, en particular, a las sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 49; de 19 de julio de 2012, Lietuvos geležinkriai (C-250/11, EU:C:2012:496), apartado 45, y de 6 de noviembre de 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343), apartados 49 y 51.

21 El Reino Unido cita las sentencias de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), y de 19 de diciembre de 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822) en apoyo de esta alegación.

22 Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568), punto 32, en las que la Abogado General señaló que «el Tribunal de Justicia declaró por primera vez en el asunto Elida Gibbs que también procede considerar que existe una reducción de la base imponible, en su caso, cuando la contraprestación contractualmente establecida no se altera en absoluto». Asimismo, según señaló Boehringer en sus observaciones escritas, es preciso señalar que una importante observación realizada por el Abogado General Wathelet en el punto 29 de sus conclusiones presentadas en el asunto Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2013:502) no fue refutada por el Tribunal de Justicia en dicho asunto. Según el Abogado General Wathelet, «si bien el Tribunal de Justicia consideró al sujeto pasivo como “el primer eslabón de una cadena de operaciones” se trata de una referencia a los hechos del asunto que dio lugar a la sentencia Elida Gibbs, antes citada, en el que el fabricante que ofrecía el descuento al consumidor final se encontraba al inicio de la cadena de valor, y no del enunciado de un requisito previo para poder beneficiarse de la reducción de la base imponible».

23 Sentencia de 16 de enero de 2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

24 Sentencia de 29 de mayo de 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291), apartado 33.

25 *Ibidem*.

circuitos de viajes que destinaba, en parte, a rebajar el precio satisfecho por los viajeros, de modo que el importe percibido por el organizador de circuitos de viajes era superior al satisfecho por los viajeros. Ibero Tours alegaba, con base en la sentencia *Elida Gibbs*, que, para calcular la base imponible de las transacciones de Ibero Tours, las rebajas en el precio que ofrecía a los viajeros deberían deducirse de las comisiones que Ibero Tours recibía de los organizadores de circuitos de viajes.

37. La pretensión de Ibero Tours fue desestimada, en esencia, porque el Tribunal de Justicia consideró que se trataba de un intermediario de una operación única y no parte de una cadena de operaciones. El Tribunal de Justicia señaló en la referida sentencia que la contraprestación recibida por el sujeto pasivo, que se encontraba a la cabeza de una cadena de operaciones en *Elida Gibbs*, se veía efectivamente reducida por el descuento concedido directamente al consumidor final a través del sistema de cupones,²⁶ mientras que en Ibero Tours estaba obligado a abonar al organizador de circuitos de viajes el precio convenido por sus servicios de viaje, con independencia del eventual descuento que Ibero Tours decidiera otorgar al viajero.²⁷ Tampoco la contraprestación recibida por Ibero Tours por su servicio de intermediación se veía afectada en modo alguno. Por tanto, de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (actualmente artículo 73 de la Directiva 2006/112), tal reducción del precio no conlleva una reducción de la base imponible ni para la operación principal ni para la operación de prestación de servicios proporcionada por la agencia de viajes.²⁸

38. En mi opinión, el hecho de que en la sentencia *Ibero Tours* el organizador de circuitos de viajes «no se [encontrara] a la cabeza de una cadena de operaciones, puesto que [prestaba] sus servicios directamente al consumidor final» simplemente pone de manifiesto que, en ese caso, Ibero Tours se limitaba a prestar servicios de intermediación relativos a una operación única.²⁹ Es indiscutible que Boehringer se encuentra en una situación diferente.

39. Además, ni el sujeto pasivo de *Elida Gibbs* ni el de *Ibero Tours* estaban ofreciendo un descuento sobre el precio exigido por imperativo legal y que fuera, además, proporcional al precio de venta. Sin embargo, según los autos, éste parece ser el caso de Boehringer.

40. Por lo tanto, considero que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, Boehringer no podía «disponer libremente de la totalidad» del precio percibido por la venta inicial de sus productos a farmacias o mayoristas.³⁰ Como mucho, Boehringer puede tenerse por un «mero depositario temporal»³¹ de la parte de la cantidad recibida que está obligado a pagar posteriormente a las entidades de seguro de enfermedad público y privado como descuento y que, extremo importante, es proporcional al precio de los productos farmacéuticos suministrados.

41. En *International Bingo Technology SA* el Tribunal de Justicia alcanzó una conclusión similar, en el contexto de la intervención legislativa respecto del importe satisfecho como premio por un cartón de bingo.³² Señaló que «como quiera que la parte del precio de venta de los cartones que se distribuye a los jugadores en concepto de premios está fijada de antemano con carácter obligatorio, no puede considerarse que esa parte forme parte de la contraprestación obtenida por el organizador del juego por el servicio que presta».³³

26 Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de enero de 2014, *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8), apartado 29.

27 *Ibidem*, apartado 31.

28 *Ibidem*, apartado 32.

29 *Ibidem*, apartado 30.

30 Sentencia de 19 de julio de 2012 *International Bingo Technology SA* (C-377/11, EU:C:2012:503), apartado 31. Véanse asimismo las sentencias de 5 de mayo de 1994, *Glawe*, C-38/93, EU:C:1994:188 y de 24 de octubre de 2013, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687.

31 Sentencia de 19 de julio de 2012 *International Bingo Technology SA* (C-377/11, EU:C:2012:503), apartado 19. Se trata de una sugerencia que realizó el órgano jurisdiccional remitente en dicho procedimiento.

32 El Tribunal de Justicia alcanzó esta conclusión en el contexto del antecesor del artículo 73 de la Directiva 2006/112, a saber, el artículo 11, punto A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva sobre el IVA.

33 Sentencia de 19 de julio de 2012 *International Bingo Technology SA* (C-377/11, EU:C:2012:503), apartado 28.

42. Dado que tanto el artículo 73 como el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA regulan los elementos de la «base imponible», no veo ningún motivo por el que la resolución adoptada en lo que concierne a la interpretación de «contraprestación» en el sentido del artículo 73 en la sentencia *International Bingo Technology* no pueda aplicarse a la interpretación de la expresión «reducción del precio» contenida en el artículo 90.³⁴ He de añadir que tampoco se plantea la cuestión de si Boehringer realiza pagos a las entidades de seguro privado de enfermedad como contraprestación por algún tipo de servicio.³⁵ Es evidente que no es así.

43. Soy consciente de que, según el Tribunal de Justicia, «no parece oportuno extraer conclusiones generales» de la imposición de operaciones referentes a juegos de azar «para su aplicación a la imposición de las entregas ordinarias de bienes».³⁶ Sin embargo, en mi opinión, estas consideraciones no son aplicables a circunstancias en las que la legislación del Estado miembro interviene para imponer al sujeto pasivo la obligación de reducir el precio que percibe en última instancia de una entrega, de manera proporcional al precio de ésta, a través de pagos obligatorios al consumidor final o a un tercero. De hecho, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Town and County Factors* que constituía la base imponible de un concurso la totalidad de las apuestas percibidas por su promotor, cuando dicho promotor optaba por entregar un premio, debido, en parte, a la ausencia de disposiciones legales imperativas que exigieran pagar un porcentaje de tales apuestas.³⁷

44. Por tanto, considerar a los afiliados de seguros privados consumidores finales de la cadena de suministro en lugar de a sus entidades de seguro privado de enfermedad, podría considerarse una ficción jurídica, en especial cuando el IVA que estas personas pagan a las farmacias les es devuelto como parte del reembolso de las entidades del seguro privado de enfermedad. De hecho, el Tribunal de Justicia ha declarado que «la toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA».³⁸

45. Así pues, los pagos satisfechos en el punto de venta pueden considerarse una contraprestación de un tercero conforme al artículo 73 de la Directiva 2006/112, cuando dichos terceros solicitan el reembolso de la entidad del seguro privado de enfermedad y Boehringer está obligada, de conformidad con el Derecho alemán, a conceder el descuento legal previsto en el artículo 1 de la AMRabG. Partiendo de este análisis, es posible considerar que una entidad de seguro privado de enfermedad es el consumidor final de una entrega realizada por Boehringer como sujeto pasivo, por lo que el importe que ha de percibir la Administración tributaria en concepto de IVA corresponderá precisamente a la cuota declarada en concepto de IVA en la factura y abonada por el consumidor final.³⁹ El hecho de que la entidad de seguro privado de enfermedad no sea el beneficiario directo de los medicamentos vendidos por Boehringer no rompe el vínculo directo existente entre la venta de dichos productos y la contrapartida recibida.⁴⁰

34 También observo que los descuentos concedidos por Boehringer no se incluyen entre los elementos excluidos del cálculo de la base imponible mencionados en el artículo 79 de la Directiva 2006/112.

35 Tal y como se ha declarado que sucede cuando los servicios de pago mediante tarjeta de crédito se prestan en ventas al por menor celebradas entre compradores y tiendas. Véase, por ejemplo, la sentencia de 15 de mayo de 2001, *Primback*, C-34/99, EU:C:2002:271.

36 Sentencia de 29 de mayo de 2001, *Freemans* (C-86/99, EU:C:2001:291), apartado 30. Véanse asimismo las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl presentadas en el asunto *Town and County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494), punto 74. En sus conclusiones presentadas en el asunto *Glawe* (C-38/93, EU:C:1994:81), el Abogado General Jacobs señaló, en el punto 16, que «las operaciones referentes a juegos de azar son poco aptas para ser gravadas con el IVA».

37 Sentencia de 17 de septiembre de 2002 C-498/99, EU:C:2002:494, apartado 30. Véanse asimismo las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:568), punto 45.

38 Sentencia de 7 de octubre de 2010, *Loyalty Mangement*, (C-53/09 y C-55/09) EU:C:2010:590.

39 Sentencia de 10 de julio de 2008, *Koninklijke Ahold* (C-484/06, EU:C:2008:394), apartado 36, que se remite a la sentencia *Elida Gibbs*, apartado 24.

40 Véase, por analogía, la sentencia de 27 de marzo de 2014, *Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:815, apartado 35.

46. Con el enfoque que propongo se evitará que la Administración tributaria exija un importe superior al abonado por Boehringer como sujeto pasivo.⁴¹ Se respeta además el principio fundamental del IVA según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación *realmente recibida*,⁴² y que se traduce, en lo que concierne al artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE, en una obligación de reducir la base imponible siempre que, después de haberse celebrado una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo.⁴³

47. Por último, el hecho de que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 deba interpretarse de conformidad con el principio de igualdad de trato, consagrado en el artículo 20 de la Carta, también justifica que la respuesta a la cuestión prejudicial planteada sea afirmativa. Con independencia de si existe o no competencia entre el suministro de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos y los financiados con fondos privados, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en materia fiscal, la igualdad de trato no se limita al principio de neutralidad fiscal entre operadores económicos competidores, sino que puede verse infringida por otros tipos de discriminaciones, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos.⁴⁴ Procede señalar que, según la resolución de remisión, sólo es posible diferenciar los dos descuentos por sus características técnicas, si bien su tratamiento a efectos del IVA varía de manera significativa.

48. A la luz del objeto del artículo 90 de la Directiva 2006/112 y de la finalidad que persigue consistente en garantizar que la base imponible del IVA sea la contraprestación efectivamente recibida, y tomando también en consideración los principios y objetivos de la legislación en materia de IVA,⁴⁵ considero que el trato tributario en relación con el IVA acordado a las ventas de productos farmacéuticos a las personas afiliadas a seguros públicos y privados supone un trato diferenciado de situaciones comparables, para el que no parece existir una justificación objetiva.⁴⁶

49. Por último, esto de acuerdo con que el IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo y debe ser soportado por el consumidor final, y que la empresa sujeta al pago del impuesto actúa «únicamente» como recaudador por cuenta del Estado.⁴⁷ Por ello, comparto la opinión de que «ante una diferencia en principio irreconciliable, procede conceder mayor peso a la necesidad de que el importe del IVA recaudado sea la proporción adecuada del valor final realmente recibido por el empresario (y, para la cadena entera, del precio final) que a las necesidades estructurales. En otras palabras, es más importante alcanzar el fin que poner en práctica los medios diseñados para alcanzarlo».⁴⁸

41 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska SA (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 27 y la jurisprudencia citada, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică and Plavoşin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 36.

42 El subrayado es mío. Véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska SA (C-588/10, EU:C:2012:40), apartado 27 y la jurisprudencia citada.

43 Véanse las sentencias de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 22 y la jurisprudencia citada; y de 19 de diciembre de 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, apartado 35, en relación con el antecesor del artículo 90 de la Directiva 2006/112, a saber, el artículo 11, punto C, apartado 1, de la Secta Directiva sobre el IVA.

44 Sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 17 y jurisprudencia citada.

45 Sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, apartado 42 y la jurisprudencia citada.

46 Véase la resolución de remisión.

47 Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 21 y la jurisprudencia citada.

48 Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Comisión/Alemania (C-427/98, EU:C:2001:457), punto 110.

VI. Conclusión

50. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo responder a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania) como sigue:

«Una empresa farmacéutica que suministra medicamentos está facultada para minorar la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartados 28 y 31) y teniendo en cuenta el principio de igualdad de trato que rige en Derecho de la Unión, cuando

- suministra dichos medicamentos por medio de mayoristas a farmacias,
- las farmacias realizan ventas sujetas al impuesto a afiliados a seguros privados de enfermedad,
- la compañía del seguro de gastos de enfermedad (la entidad del seguro privado de enfermedad) reembolsa a sus asegurados el coste de la adquisición de los medicamentos, y
- la empresa farmacéutica está obligada por ley a pagar un “descuento” a la entidad del seguro privado de enfermedad.»