

**Asunto C-802/19**

**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia**

**Fecha de presentación:**

31 de octubre de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

6 de junio de 2019

**Parte demandante y recurrente en casación:**

Sociedad Z

**Parte demandada y recurrida en casación:**

Finanzamt Y (Oficina tributaria Y)

---

**Objeto del procedimiento principal**

Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112 — Descuento concedido por una farmacia de los Países Bajos, con motivo de sus entregas de medicamentos a las cajas alemanas del seguro de enfermedad, a los afiliados al seguro obligatorio de enfermedad residentes en Alemania — Reducción de la base imponible del impuesto a causa del descuento

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

**Cuestiones prejudiciales**

- 1) Una farmacia que realiza entregas de medicamentos a una caja del seguro obligatorio de enfermedad, ¿está facultada para reducir la base imponible del impuesto, en virtud de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión

Europea de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), por los descuentos que concede a los afiliados de esta?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Es contrario a los principios de neutralidad y de igualdad de trato en el mercado interior que una farmacia establecida en el territorio nacional pueda reducir la base imponible del impuesto, pero no así una farmacia que desde otro Estado miembro realice entregas intracomunitarias exentas a la caja del seguro obligatorio de enfermedad?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, especialmente los artículos 2, apartado 1; 13, apartado 1; 20, 90 y 138

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 En el año controvertido (2013), la demandante realizó entregas de medicamentos sujetos a receta médica desde los Países Bajos a Alemania, por un lado, a personas afiliadas al seguro obligatorio de enfermedad y, por otro, a personas con seguros privados de enfermedad. En ambos casos, efectuó pagos que designaba como compensación de gastos por la respuesta a preguntas relativas a las correspondientes enfermedades (en lo sucesivo, «descuentos»).
- 2 La demandante liquidaba las entregas realizadas a los afiliados del seguro obligatorio de enfermedad, que son las únicas sobre las que versa el presente litigio, con las cajas del seguro obligatorio de enfermedad. Estas efectuaban los pagos con arreglo a la legislación de la Seguridad Social. Desde el 1 de octubre de 2013, la demandante consideró que estas entregas de bienes se llevaban a cabo en los Países Bajos y que allí gozaban de la exención fiscal para las entregas intracomunitarias, siendo las cajas del seguro obligatorio de enfermedad las que debían tributar en su propio país por las adquisiciones intracomunitarias. Asimismo, la demandante entendía que los descuentos que abonaba minoraban la base imponible del impuesto sobre el valor añadido.
- 3 El Finanzamt (Oficina Tributaria) no compartía la postura de la demandante y dictó una liquidación tributaria contra la cual la demandante interpuso, sin éxito, un recurso administrativo y posteriormente un recurso contencioso-administrativo. Contra la desestimación de este último dirige ahora la demandante su recurso de casación, en el que alega, en particular, que, de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), tiene derecho a una regularización del impuesto acorde con la minoración de su remuneración.

## Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

- 4 Para responder a la primera cuestión prejudicial es preciso tener en cuenta que en el presente caso se trata de una cadena de dos entregas, de las cuales solo la primera está comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto.
- 5 La primera entrega era la que efectuó la demandante a favor de las cajas del seguro obligatorio de enfermedad, y que constituía una entrega intracomunitaria exenta del impuesto para la demandante con arreglo al artículo 138 de la Directiva 2006/112 y de las disposiciones neerlandesas de transposición, al tratarse de envíos de mercancías desde los Países Bajos a Alemania. Es cierto que las cajas del seguro obligatorio de enfermedad no tienen la condición de sujetos pasivos, con arreglo al artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112. No obstante, dado que, conforme al Derecho nacional, son personas jurídicas, las entregas estaban exentas en los Países Bajos, en virtud del artículo 138 de la Directiva 2006/112. En consecuencia, las cajas del seguro obligatorio de enfermedad estaban obligadas a tributar por la adquisición, debido a su condición de personas jurídicas, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), en relación con el artículo 20 de la Directiva 2006/112, y, al no tener la condición de sujetos pasivos, no gozaban del derecho a deducción.
- 6 Tras la entrega que efectuaba la demandante a favor de las cajas del seguro obligatorio de enfermedad, estas realizaban una segunda entrega a sus afiliados. La relación jurídica en que se basaba esta segunda entrega se deriva de la legislación alemana en materia de Seguridad Social, pues con la administración de medicamentos prescritos por un médico, las cajas del seguro obligatorio de enfermedad cumplen con la obligación de asistencia a enfermos que les incumbe frente a sus asegurados.
- 7 Esta segunda entrega no está sujeta al impuesto, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112. Por un lado, se realizaba a título gratuito, pues los afiliados al seguro obligatorio de enfermedad no pagaban contraprestación alguna por los medicamentos entregados. Las cotizaciones obligatorias que ellos y sus empleadores pagan a las cajas del seguro constituyen una retribución por la relación de seguro en sí, pero no una contraprestación por las prestaciones que reciben en virtud de dicha relación. Por otro lado, las entregas realizadas por las cajas del seguro obligatorio de enfermedad no eran entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo, con arreglo al artículo 13 de la Directiva 2006/112.
- 8 A la existencia de dos entregas (de la demandante a la caja del seguro y de esta al afiliado) no se opone el hecho de que la demandante enviase los productos directamente a los afiliados, tal como ha resuelto en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia (véase, por ejemplo, la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

- 9 En el presente caso, la cuestión es si la demandante, en virtud de los descuentos que concedía a los adquirentes de la segunda entrega, tenía derecho a minorar la base imponible del impuesto por la primera entrega efectuada a favor de las cajas del seguro obligatorio de enfermedad. Es indudable que tal descuento, en principio, implica una reducción de la base imponible. Sin embargo, es preciso aclarar si sucede lo mismo cuando la segunda entrega no está comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto. Para responder a esta cuestión no se ha de diferenciar en función de si la farmacia, como aquí sucede, realiza sus entregas desde el extranjero o desde el territorio nacional.
- 10 La minoración de la base imponible podría depender de que todas las operaciones de la cadena de suministro de que se trata estuviesen comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto. En este sentido apunta el hecho de que el Tribunal de Justicia haya justificado la reducción de la base imponible en un caso de concesión de descuentos al adquirente de una entrega posterior con el argumento de que el principio de neutralidad exige que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas (sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 20, y de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, apartado 33). En opinión del órgano jurisdiccional remitente, la extensión de este circuito de producción y distribución viene determinada por las operaciones que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112, están comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto.
- 11 En su sentencia Boehringer Ingelheim Pharma, en relación con la concesión de descuentos a entidades del seguro privado de enfermedad, el Tribunal de Justicia consideró que existía una cadena de operaciones comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto en la que las farmacias realizaban la última entrega de la cadena y, en este contexto, «efect[uaban] esas entregas a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad», cobrando por ello una contraprestación. Además, mediante el descuento concedido disminuían los gastos de las entidades del seguro privado de enfermedad y, por tanto, también de quien había de soportar el coste de la adquisición de medicamentos, sujeta al impuesto. No sucede así en el presente asunto: aquí la concesión de un descuento a los afiliados del seguro obligatorio de enfermedad no tiene efecto alguno sobre los gastos que soportan las cajas del seguro.

### ***Sobre la segunda cuestión prejudicial***

- 12 A la segunda cuestión prejudicial, que se plantea solo en caso de respuesta afirmativa a la primera, podría responderse en sentido negativo habida cuenta de que, en su sentencia de 19 de octubre de 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), el Tribunal de Justicia solo anuló la prohibición de descuentos en las entregas de medicamentos a farmacias extranjeras, de modo que se mantuvo inalterada para las farmacias situadas en el territorio nacional. Teniendo en cuenta la prohibición de descuentos a las farmacias nacionales podría

ser innecesario analizar la cuestión de la diferencia de trato entre las farmacias nacionales y las extranjeras en relación con las consecuencias que tales descuentos tienen en el impuesto sobre el valor añadido.

- 13 En caso de que el Tribunal de Justicia considere que esto es irrelevante, habría que atender al artículo 90 de la Directiva 2006/112.
- 14 Pueden aducirse dos razones en contra de la reducción de la base imponible a favor de la demandante, con arreglo a dicha disposición. Por un lado, esta no ha efectuado en el territorio nacional ninguna operación sujeta al impuesto en relación con las entregas por las que pretende una minoración del impuesto. Dado que las entregas realizadas a favor de las cajas del seguro obligatorio de enfermedad se realizaron desde los Países Bajos, en Alemania no existe ninguna operación sujeta cuya base imponible pueda ser reducida en ese país. Por otro lado, las operaciones efectuadas en los Países Bajos a favor de las cajas del seguro obligatorio de enfermedad están exentas en dicho Estado miembro como entregas intracomunitarias.
- 15 No obstante, podría responderse afirmativamente a la segunda cuestión prejudicial, pues, conforme al planteamiento que subyace a la Directiva 2006/112, los Países Bajos y Alemania pertenecen a un mercado interior a efectos del IVA. En consecuencia, una entrega desde los Países Bajos a Alemania en realidad debería tener el mismo tratamiento que una entrega dentro del territorio nacional.
- 16 Sin embargo, en el año de autos, el mercado interior entre los Estados miembros de la Unión aún no se había hecho realidad completamente, pues los Estados miembros conservaban sus competencias tributarias (y todavía las tienen). Por lo tanto, en el caso de entregas desde un Estado miembro a otro entre sujetos pasivos (o, como en el presente caso, por un sujeto pasivo a una persona jurídica que no lo es), son de aplicación normas especiales en virtud de las cuales la entrega está exenta, como entrega intracomunitaria, en el Estado miembro de origen (en este caso, los Países Bajos) con arreglo al artículo 138 de la Directiva 2006/112, y la adquisición intracomunitaria está sujeta al impuesto en el Estado miembro de destino (en este caso, Alemania), de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra b), en relación con el artículo 20 de la Directiva 2006/112.
- 17 Conjuntamente, estos dos elementos de hecho constituyen la operación intracomunitaria por la cual la tributación se traslada desde el Estado miembro de origen hasta el Estado miembro de destino. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria son «una única operación económica» (sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 23 y 24), y forman parte de una «operación intracomunitaria» (*ibid.*, apartados 37 y 41), dirigida a transmitir «el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados» (*ibid.*, apartado 36; véanse también las sentencias de 27 de septiembre de 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 22; Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, apartado 22; de 22

de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217, apartado 30, y de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 37).

- 18 En atención a la normativa del mercado interior recién expuesta, se plantea la cuestión de si la demandante, pese a no haber realizado en Alemania ninguna operación sujeta en relación con las entregas controvertidas, no debe ser tratada, pese a todo, como si la hubiera realizado. En tal caso, la entrega intracomunitaria exenta en los Países Bajos se habría de equiparar a una operación sujeta al impuesto en Alemania en relación con el envío del producto a este Estado miembro.
- 19 Ello sería conforme con la igualdad de trato entre las operaciones del mercado interior y las realizadas en el territorio nacional. En un auténtico mercado interior, las entregas realizadas por la demandante deberían tratarse igual que las entregas interiores, de modo que sería preciso regularizar el impuesto a cuenta de la disminución de la retribución percibida. Sería irrelevante a este respecto que el impuesto correspondiente a la entrega de la demandante no lo soportase ella misma, sino las cajas del seguro obligatorio de enfermedad, en virtud de la tributación de la adquisición.
- 20 De la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, EU:C:2002:581), apartados 64 y 65, no se extrae ninguna aclaración a este respecto, pues el órgano jurisdiccional remitente entiende que allí el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la posibilidad de minoración de la retribución en el Estado miembro de destino (en este caso, Alemania).