

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 11 de marzo de 2021 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 90, apartado 1 — Reducción de la base imponible — Principios definidos en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) — Entregas de medicamentos — Concesión de descuentos — Carácter hipotético de la cuestión prejudicial — Inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial»

En el asunto C-802/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 6 de junio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de octubre de 2019, en el procedimiento entre

**Firma Z**

y

**Finanzamt Y,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Kumin, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz y P. G. Xuereb (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Firma Z, por el Sr. A. Erdbrügger, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por los Sres. R. Lyal y R. Pethke, posteriormente por el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1, y corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60), y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Firma Z, una empresa que ejerce en los Países Bajos una actividad de venta de medicamentos por correspondencia, y el Finanzamt Y (Administración tributaria Y, Alemania), en relación con la reducción de la base imponible en caso de descuentos sobre los precios de los medicamentos de uso humano dispensados con receta médica y entregados en Alemania desde los Países Bajos.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 2006/112:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36;

[...]».

4 El artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva dispone:

«Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de estas sea insignificante.»

5 El artículo 20 de esta misma Directiva preceptúa lo siguiente:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de

partida de la expedición o del transporte del bien.

[...]»

6 El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 32, se considerará que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.»

7 El artículo 73 de dicha Directiva es del siguiente tenor:

«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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

8 De conformidad con el artículo 83 de la misma Directiva:

«En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, la base imponible estará constituida por los mismos elementos que para determinar, conforme al capítulo 2, la base imponible de la entrega de esos mismos bienes en el territorio del Estado miembro. [...]»

9 El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 prevé:

«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.»

10 El artículo 138, apartado 1, de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

## ***Derecho alemán***

### *Normativa en materia de IVA*

11 A tenor del artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 5, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del

Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 2005 I, p. 386) (en lo sucesivo, «UStG»), están sujetas al IVA:

«1) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio nacional por un empresario en el ámbito de su actividad económica,

[...]

5) la adquisición intracomunitaria efectuada a título oneroso en el territorio nacional.»

12 El artículo 1a, apartado 1, de la UStG dispone:

«Se considerará adquisición intracomunitaria a título oneroso cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1) un bien, en el marco de una entrega a un comprador (adquirente), pasa del territorio de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro [...]

2) el adquirente es

a) un empresario que adquiera el bien para su empresa, o

b) una persona jurídica que no tenga la condición de empresario o que no adquiera el bien para su empresa, y

3) la entrega al adquirente

a) sea efectuada por el empresario a título oneroso en el marco de su empresa [...]

[...]».

13 El artículo 17, apartado 1, primera frase, de la UStG dispone:

«Cuando se modifique la base imponible de una operación sujeta al impuesto, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, el empresario que haya realizado dicha operación estará obligado a regularizar en consecuencia la cuota adeudada del impuesto.»

#### *Normativa del seguro de enfermedad*

14 El artículo 2 del Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Código de la Seguridad Social, Libro V), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 2011 I, p. 2983), establece:

«1. Las cajas del seguro de enfermedad pondrán a disposición de sus asegurados las prestaciones enunciadas en el capítulo tercero respetando el principio de buena administración (artículo 12), en la medida en que dichas prestaciones no se atribuyan a la responsabilidad propia de los asegurados.

2. Los asegurados recibirán las prestaciones en forma de prestaciones en especie o de servicios, con la salvedad de las excepciones previstas en el presente Libro V o en el Libro IX. [...] Las prestaciones en especie y en forma de servicios serán objeto de convenios celebrados por las cajas del seguro de enfermedad con los prestadores de conformidad con las disposiciones del capítulo cuarto.»

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

15 Firma Z es una farmacia que, durante el año 2013, entregó en Alemania medicamentos dispensados con receta médica desde los Países Bajos. Estos medicamentos se enviaban, por una parte, a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad y, por otra parte, a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad. Al responder a un cuestionario sobre la afección que padecían, Firma Z pagaba a los interesados un importe determinado en concepto de «compensación».

16 Cuando Firma Z suministraba medicamentos dispensados únicamente con receta médica a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad, consideraba haber celebrado contratos de venta de esos medicamentos con tales personas y haber realizado la entrega directamente a ellas. Basándose en las normas que regulan la venta por correspondencia previstas en el artículo 33 de la Directiva 2006/112 y en el Derecho nacional, consideró que dichas entregas estaban sujetas al impuesto en Alemania. Asimismo, a su juicio, el importe de la compensación abonada a esas personas daba lugar a una reducción de la base imponible con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la UStG. La tributación de las referidas entregas realizadas a las personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad y la correspondiente a las entregas de productos de venta libre a estas o a las personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad sobre la base de contratos de venta que Firma Z había celebrado directamente con dichas personas no son objeto del litigio principal.

17 Cuando Firma Z suministraba medicamentos dispensados únicamente con receta médica a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, efectuaba, por una parte, una liquidación con las cajas del seguro obligatorio de enfermedad sobre la base del Derecho de la seguridad social y, por otra parte, imputaba el importe de la compensación abonada a las personas de que se trata a la cuota que estas debían pagar por el medicamento encargado. En relación con estas entregas, Firma Z consideró que, a partir del 1 de octubre de 2013, el lugar de entrega se situaba en los Países Bajos y que podía acogerse a la exención del IVA prevista para las entregas intracomunitarias. Por su parte, las cajas del seguro obligatorio de enfermedad debían abonar el IVA correspondiente a estas adquisiciones en Alemania con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva 2006/112. Además, Firma Z consideró que, con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la UStG, el importe de la compensación abonada a las personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad daba lugar a una reducción de la base imponible correspondiente a las entregas efectuadas en Alemania a las personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad y procedió por ello a una rectificación.

18 Al no haber seguido la Administración tributaria Y este enfoque, emitió una liquidación complementaria. A raíz de la desestimación de la reclamación contra dicha liquidación presentada por Firma Z, esta interpuso un recurso ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania).

19 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) desestimó dicho recurso por considerar que, como la entrega a las cajas del seguro obligatorio de enfermedad no estaba sujeta al impuesto, no era posible reducir la base imponible. Declaró que no existía ninguna base jurídica en la que Firma Z pudiera fundamentar el derecho a la devolución parcial del IVA.

20 Al considerar Firma Z que, de conformidad con la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), tenía derecho a reducir la base imponible como consecuencia de una disminución de su remuneración, interpuso ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) un recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario).

21 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que, a la luz de la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), apartados 28 y 31, y de la sentencia de 16 de

enero de 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8), apartado 29, cuando un fabricante de un producto que, sin estar ligado contractualmente al consumidor final, pero que es el primer eslabón de una cadena de operaciones que desemboca en este último, concede a dicho consumidor final una reducción del precio, la base imponible a efectos del IVA debe minorarse con dicho descuento, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

22 Señala que, no obstante, el Tribunal de Justicia ha rechazado la reducción de la base imponible cuando una agencia de viajes que actúa en calidad de intermediario concede al consumidor final, por propia iniciativa y a su costa, una reducción del precio de la prestación principal realizada por el organizador de circuitos turísticos (sentencia de 16 de enero de 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, apartado 33).

23 Asimismo, señala que el Tribunal de Justicia ha declarado que el descuento que una empresa farmacéutica concede, en virtud de una ley nacional, a una entidad del seguro privado de enfermedad conlleva, conforme al artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, una reducción de la base imponible en favor de dicha empresa farmacéutica, cuando el suministro de productos farmacéuticos se efectúa a través de mayoristas a farmacias, que los entregan a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad que reembolsa a sus afiliados el precio de compra de los productos farmacéuticos (sentencia de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, apartado 46).

24 Según el órgano jurisdiccional remitente, es necesario aclarar el concepto de «cadena de operaciones» que comienza con la persona que concede el descuento, en este caso Firma Z, y termina con la persona que lo recibe, a saber, la persona cubierta por el seguro obligatorio de enfermedad. La cuestión que se plantea es si todas las operaciones de esta cadena deben o no estar comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112 para poder proceder a la reducción de la base imponible prevista en el artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva.

25 A este respecto, recuerda que el principio de neutralidad exige que, en el interior de cada país, las mercancías de naturaleza análoga han de soportar 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). Por consiguiente, en su opinión, la longitud de ese 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 IVA.

26 Además, estima que, en el marco del litigio que dio lugar a la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), el descuento había tenido por efecto disminuir los gastos de las entidades del seguro privado de enfermedad y, por tanto, los gastos de aquellos que debían soportar la carga de la adquisición imponible de medicamentos, lo que no sucede en el asunto del que conoce, dado que el descuento concedido a las personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad no tiene incidencia alguna en los gastos que asumen las cajas del seguro obligatorio de enfermedad.

27 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también sobre la igualdad de trato entre las operaciones realizadas en el territorio nacional y las realizadas en el mercado interior.

28 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes 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?»

### **Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

29 El Gobierno alemán invoca la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, por considerar que las cuestiones prejudiciales planteadas carecen de pertinencia para la resolución del litigio principal y tienen carácter hipotético.

30 En efecto, el Gobierno alemán recuerda que consta que las entregas controvertidas en el litigio principal constituían entregas intracomunitarias y que, en virtud de la Directiva 2006/112, estaban exentas del IVA en el Estado miembro de partida, a saber, los Países Bajos. Por consiguiente, dado que no existe base imponible por lo que se refiere a estas entregas, es imposible reducir tal base imponible con arreglo al artículo 90 de la referida Directiva. A este respecto, el Gobierno alemán recuerda asimismo que, en el asunto principal, Firma Z no procedió a una reducción de la base imponible en el marco de las entregas que había efectuado a la caja del seguro obligatorio de enfermedad, sino que redujo la base imponible de las entregas efectuadas a las personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad, siendo así que esta base imponible no tenía relación alguna con las entregas efectuadas a la caja del seguro obligatorio de enfermedad.

31 Así pues, según el Gobierno alemán, la cuestión de si es posible reducir la base imponible se refiere únicamente a una situación que atañe a las farmacias establecidas en Alemania, en la que la entrega de medicamentos no está exenta, sino que está sujeta al impuesto, lo que carece de pertinencia para la resolución del litigio principal.

32 En cualquier caso, la normativa alemana prohíbe a las farmacias establecidas en el territorio nacional conceder descuentos sobre los medicamentos.

33 Asimismo, Firma Z considera que la petición de decisión prejudicial es inadmisibles porque entre ella y las personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad existe una relación directa de entrega. Entiende que, por consiguiente, las disminuciones de precio reducen directamente la base imponible y las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente carecen de pertinencia, mientras que procede examinar la cuestión previa de la naturaleza de la relación entre Firma Z y esas personas.

34 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dentro del marco de la cooperación entre este y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión judicial que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse [sentencia de 24 de

noviembre de 2020, Openbaar Ministerie (Falsedad documental), C-510/19, EU:C:2020:953, apartado 25 y jurisprudencia citada].

35 De ello se desprende que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solamente está justificada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado [sentencia de 24 de noviembre de 2020, Openbaar Ministerie (Falsedad documental), C-510/19, EU:C:2020:953, apartado 26 y jurisprudencia citada].

36 En el presente asunto, se desprende de la petición de decisión prejudicial que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación y la aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en lo que respecta al derecho de una farmacia establecida en un Estado miembro a reducir su base imponible cuando, por una parte, realiza una entrega de medicamentos en otro Estado miembro a una caja nacional del seguro obligatorio de enfermedad, operación comprendida, en este Estado miembro, en el ámbito de aplicación del IVA, y, por otra parte, concede un descuento a una persona afiliada a dicha caja y a la que se entrega el medicamento en el marco de una segunda entrega que no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto suficientemente y con precisión las circunstancias de hecho que originaron el litigio principal y el marco jurídico del procedimiento principal, de donde se desprende que las cuestiones prejudiciales planteadas no son hipotéticas.

37 Además, por lo que respecta a la alegación de Firma Z, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que, particularmente a la luz del Derecho nacional del seguro de enfermedad, no albergaba dudas acerca de la naturaleza de las relaciones de prestación de que se trata. Ha de recordarse a este respecto que, en virtud del artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos es competencia del juez nacional. En particular, el Tribunal de Justicia solo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma de la Unión Europea a partir de los hechos que le indica el órgano jurisdiccional nacional. En cambio, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente interpretar la legislación nacional. También corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, en el marco del procedimiento prejudicial, definir el objeto de las cuestiones que desea plantear al Tribunal de Justicia. Este no puede, a instancia de una parte del litigio principal, examinar cuestiones que no ha planteado el órgano jurisdiccional nacional (véanse, en este sentido, el auto de 7 de octubre de 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, apartado 11, y la sentencia de 11 de junio de 2015, Berlington Hungary y otros, C-98/14, EU:C:2015:386, apartado 48).

38 De ello se deduce, por una parte, que la interpretación del Derecho de la Unión que se solicita en el presente asunto guarda relación con el objeto del litigio principal y, por otra parte, que las cuestiones planteadas no tienen carácter hipotético, sin que haya de examinarse la cuestión de la naturaleza de la relación entre Firma Z y las personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad.

39 Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

### **Primera cuestión prejudicial**

40 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si, a la luz de los principios definidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una farmacia establecida en un Estado miembro puede reducir su base imponible cuando efectúa, como entregas intracomunitarias exentas del IVA en ese Estado miembro, entregas de productos farmacéuticos a una caja del seguro obligatorio de enfermedad establecida en otro Estado miembro y concede un descuento a las personas cubiertas por dicho seguro.

41 A este respecto, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece que, 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.

42 En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que, en las circunstancias propias del litigio principal, la venta de los productos farmacéuticos de que se trata es objeto de dos entregas, una efectuada por la farmacia a la caja del seguro obligatorio de enfermedad y la segunda realizada por esta entidad a las personas aseguradas en ella. Por una parte, la primera entrega es una entrega intracomunitaria que, en virtud del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, está exenta en los Países Bajos. De este modo, la caja del seguro obligatorio de enfermedad está obligada, como persona jurídica, a pagar el IVA por la adquisición correspondiente a dicha entrega conforme al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la citada Directiva. Por otra parte, la segunda entrega realizada por la caja del seguro obligatorio de enfermedad a sus afiliados no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112.

43 Pues bien, en la medida en que Firma Z no dispone de base imponible que pudiera ser objeto de regularización, procede declarar que no se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

44 Por otra parte, de las indicaciones que figuran en la resolución de remisión se desprende que Firma Z pretendía beneficiarse, como consecuencia de un descuento concedido a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, de una reducción de su base imponible relativa a las entregas a personas aseguradas con carácter privado. Pues bien, como han señalado acertadamente tanto el órgano jurisdiccional remitente como la Comisión Europea, en el marco del sistema común del IVA queda excluido que se impute la reducción de la base imponible relativa a una operación al cálculo de la base imponible de otra operación.

45 Por lo que respecta a la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en esa sentencia que, cuando un fabricante de un producto que, sin estar ligado contractualmente al consumidor final, pero que es el primer eslabón de una cadena de operaciones que desemboca en este último, concede a dicho consumidor final una reducción del precio, la base imponible a efectos del IVA debe minorarse con dicho descuento, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 16 de enero de 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, apartado 29).

46 El Tribunal de Justicia ha precisado que, de no ser así, la Administración tributaria percibiría en concepto de IVA una cantidad superior a la que efectivamente pagó el consumidor final, y ello a costa del sujeto pasivo (sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 31).

47 Pues bien, en la medida en que, como se desprende del apartado 43 de la presente

sentencia, Firma Z no dispone de base imponible que pudiera ser objeto de regularización y, por tanto, no concurren los requisitos para la aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, el examen de la existencia de una eventual cadena de operaciones en el sentido de la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), no tiene lugar, en tales circunstancias.

48 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una farmacia establecida en un Estado miembro no puede reducir su base imponible cuando efectúa, como entregas intracomunitarias exentas del IVA en ese Estado miembro, entregas de productos farmacéuticos a una caja del seguro obligatorio de enfermedad establecida en otro Estado miembro y concede un descuento a las personas cubiertas por dicho seguro.

### **Segunda cuestión prejudicial**

49 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

### **Costas**

50 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

**El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que una farmacia establecida en un Estado miembro no puede reducir su base imponible cuando efectúa, como entregas intracomunitarias exentas del impuesto sobre el valor añadido en ese Estado miembro, entregas de productos farmacéuticos a una caja del seguro obligatorio de enfermedad establecida en otro Estado miembro y concede un descuento a las personas cubiertas por dicho seguro.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.