Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 20 de diciembre de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 90, apartado 1 — Reducción de precios en las condiciones determinadas por los Estados miembros — 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) — Descuentos concedidos a las entidades del seguro privado de enfermedad»

En el asunto C-462/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), mediante resolución de 22 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de agosto de 2016, en el procedimiento entre

Finanzamt Bingen-Alzey

y

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, los Sres. E. Levits y A. Borg Barthet (Ponente), la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, por el Sr. A. Funke, Steuerberater, y el Sr. H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt;

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. D. Robertson, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Mantle, Barrister;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B.-R. Killmann y R. Lyal, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de julio de 2017;

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; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt Bingen-Alzey (Administración tributaria de Bingen-Alzey, Alemania) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») y la empresa farmacéutica Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, relativo a la determinación del importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que ésta debe satisfacer por el ejercicio 2011.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 73 de la Directiva IVA:

«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.»

4 El artículo 78 de dicha Directiva establece:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;

[…]».

5 El artículo 79 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«No quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;

b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquiriente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación;

c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquirente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas.

El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de los gastos contemplados en la letra c) del párrafo primero y no podrá proceder a la deducción del IVA que, eventualmente, los hubiera gravado.»

6 Con arreglo al artículo 90 de dicha Directiva:

«1. 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.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

Derecho alemán

7 El artículo 10, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión publicada el 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dispone:

«El volumen de negocios se calculará en función de la contraprestación percibida por las entregas de bienes y demás prestaciones de servicios (artículo 1, apartado 1, punto 1, primera frase) y por las adquisiciones intracomunitarias (artículo 1, apartado 1, punto 5). La contraprestación comprenderá todo lo que el destinatario de la entrega o prestación gasta para obtener el bien o servicio, pero con deducción del impuesto sobre el volumen de negocios. También forma parte de la contraprestación aquello que una persona distinta del beneficiario de la entrega o prestación paga al empresario por el bien o servicio. […]»

8 El artículo 17, apartado 1, de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios, titulado «Modificación de la base imponible», dispone:

«Cuando la base imponible de una operación sujeta al impuesto resulte modificada, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, el empresario que haya realizado dicha operación estará obligado a rectificar en la misma medida la cuota adeudada a este respecto. […]»

9 En lo que respecta a la cobertura del seguro de enfermedad por las entidades del seguro obligatorio de enfermedad, el artículo 2 del Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Código de la Seguridad Social, libro V), en su versión de 22 de diciembre de 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2309, en lo sucesivo, «SGB V») establece:

«1. Las entidades del seguro de enfermedad ponen a disposición de sus asegurados las prestaciones establecidas en el capítulo III 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. Los métodos de tratamiento, medicamentos y remedios de las corrientes terapéuticas especiales no quedan excluidos. La calidad y eficacia de las prestaciones deben responder al estado generalmente admitido de los conocimientos médicos y tener en cuenta los avances de la medicina.

2. Los afiliados reciben las prestaciones en forma de prestaciones en especie y de servicios, con la salvedad de las excepciones previstas en el presente libro V o en el libro IX. A instancia del interesado, las prestaciones también pueden realizarse en forma de participación en un régimen de "dotación personal interdisciplinaria, aplicándose las disposiciones del artículo 17, apartados 2 a 4, del libro IX y del Reglamento relativo al presupuesto, en relación con el artículo 159 del libro IX. La realización de las prestaciones en especie y de servicio es objeto de convenios que las entidades de enfermedad concluyen con los realizadores de las prestaciones en virtud de lo dispuesto en el capítulo IV.»

10 A tenor del artículo 130a, apartado 1, del SGB V:

«Por los productos farmacéuticos entregados a su cargo a partir del 1 de enero de 2003, las entidades del seguro de enfermedad recibirán de las farmacias un descuento del 6 % del precio de venta, IVA excluido, de la empresa farmacéutica. Las empresas farmacéuticas están obligadas a reembolsar el descuento a las farmacias. En la medida en que se trate de mayoristas según lo dispuesto en el apartado 5, las empresas farmacéuticas están obligadas a reembolsar el descuento a los mayoristas. El descuento debe reembolsarse a las farmacias y a los mayoristas en plazo de los diez días siguientes al día en que se presentó la solicitud. […]»

11 En lo que respecta a las personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad, el artículo 192, de la Versicherungsvertragsgesetz (Ley del contrato de seguro), en su versión de 23 de noviembre de 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2631), con el título «Prestaciones de carácter contractual de la aseguradora», establece:

«(1) En el seguro de los gastos de enfermedad, la aseguradora está obligada, dentro de los límites establecidos, a reembolsar los gastos de un tratamiento médico que la enfermedad o las consecuencias de un accidente requieran y de todas las demás prestaciones convenidas, incluidas las vinculadas al embarazo y el parto, así como a las consultas médicas de carácter preventivo para detectar enfermedades en virtud de programas establecidos por la Ley.

[…]»

12 Por lo que respecta a las personas con derecho a reembolso de sus gastos médicos en virtud del Derecho de la función pública, el artículo 80 de la Bundesbeamtengesetz (Ley alemana sobre la función pública federal), en su versión de 14 de noviembre de 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2219), con la rúbrica «Intervenciones en caso de enfermedad, asistencia y nacimiento», dispone:

«(1) Se benefician de intervenciones

1. los funcionarios con derecho a retribución o que disfruten de un permiso parental,

[…]

(2) En principio, únicamente pueden ser objeto de intervención los gastos efectuados que sean necesarios y resulten económicamente razonables

1. en caso de enfermedad y de asistencia,

[…]

(3) las intervenciones se acuerdan en forma de reembolso del 50 % al menos de los gastos que pueden ser objeto de intervención.

[…]»

13 A tenor del artículo 1 de la Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (Ley sobre los descuentos de precio para los medicamentos), en su versión de 22 de diciembre de 2010 (BGBl. 2010 I, p. 2262):

«Las empresas farmacéuticas deben conceder a las empresas de seguros privados de enfermedad y a los [organismos que se hagan cargo de dichos gastos en virtud del Derecho de la función pública] —en relación con los productos farmacéuticos entregados únicamente con receta médica, para los que

dichos seguros y organismos han reembolsado en todo o en parte el precio a los afiliados— descuentos de precio en función del tipo de reembolso, en la misma proporción que los previstos en el artículo 130a, apartados 1, 1a, 2, 3, 3a y 3b del SGB V. […]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

14 Boehringer Ingelheim Pharma fabrica medicamentos y los suministra, con sujeción al impuesto, a farmacias por medio de mayoristas.

15 En lo que se refiere al sistema relativo al seguro obligatorio de enfermedad (público), las farmacias entregan los productos farmacéuticos a las personas que estén cubiertas dentro de un convenio marco celebrado con la confederación de entidades del seguro de enfermedad. La entrega de los productos farmacéuticos se realiza a las entidades del seguro de enfermedad que ponen los productos a disposición de sus afiliados. Las farmacias conceden a las entidades del seguro de enfermedad un descuento sobre el precio de los productos farmacéuticos. Boehringer Ingelheim Pharma, como empresa farmacéutica, debe reembolsar dicho descuento a las farmacias o, en caso de que intermedien, a los mayoristas. A los efectos del IVA, el descuento se considera por la Administración tributaria una minoración de la contraprestación.

16 En lo que respecta, en cambio, a los productos farmacéuticos destinados a las personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad, las farmacias los entregan a esas personas sobre la base de contratos celebrados individualmente. La entidad del seguro privado de enfermedad no adquiere por sí misma los productos farmacéuticos, sino que se limita a rembolsar a sus afiliados los gastos correspondientes, cuando lo solicitan. Cuando esto sucede, Boehringer Ingelheim Pharma debe conceder a la entidad del seguro privado de enfermedad un descuento sobre el precio del producto farmacéutico. La Administración tributaria no reconoce este descuento como minoración de la contraprestación a efectos del IVA.

17 En el año 2012, Boehringer Ingelheim Pharma presentó una declaración anual de IVA para el ejercicio 2011, donde mencionaba, en particular, las operaciones sujetas al impuesto y las correspondientes bases imponibles.

18 En dicha declaración, Boehringer Ingelheim Pharma rectificó, en lo que se refiere a las operaciones relativas a los productos farmacéuticos adquiridos por afiliados a un seguro privado de enfermedad, la base imponible deduciendo los reembolsos que debía abonar.

19 La Administración tributaria consideró que no existía razón que justificara la reducción de la base imponible de Boehringer Ingelheim Pharma en lo relativo a los reembolsos a las entidades del seguro privado de enfermedad. Por lo tanto, fijó el IVA que adeudaba en función de la base imponible sin reducciones.

20 Boehringer Ingelheim Pharma interpuso ante el Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Tributario de Renania-Palatinado, Alemania) recurso contra la resolución de la Administración tributaria relativa a los reembolsos a las entidades del seguro privado de enfermedad.

21 Señaló que la caja del seguro obligatorio de enfermedad o la entidad del seguro privado de enfermedad se sitúan al final de la cadena de operaciones, de modo que la base imponible debe reducirse en ambos casos. En su opinión, carece de relevancia que se trate de reembolsos o de descuentos sobre el precio, que se hayan acordado, debiendo recibir estos últimos el mismo trato desde el punto de vista del IVA.

22 El Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Tributario de Renania-Palatinado) estimó el recurso de Boehringer Ingelheim Pharma y declaró que no procedía distinguir, como hizo la Administración tributaria, entre los descuentos sobre el precio concedidos a las entidades del seguro obligatorio de enfermedad para los productos farmacéuticos adquiridos y los reembolsos efectuados en el momento de compra de dichos productos en el marco del régimen del seguro privado de enfermedad.

23 La Administración tributaria interpuso ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunal Tributario de Renania-Palatinado).

24 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que cuando un fabricante de un producto que, no estando contractualmente vinculado al consumidor final, pero es el primer eslabón de una cadena de operaciones que termina en el mismo, concede un descuento sobre precios a dicho consumidor final, la base imponible a efectos del IVA debe, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, reducirse en el importe del citado descuento (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartados 28 y 31, y de 16 de enero de 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, apartado 29).

25 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). La razón invocada por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia era que la agencia de viajes no forma parte de una cadena de prestaciones que va desde el organizador de circuitos turísticos hasta el consumidor final.

26 Esta Sala interpreta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el sentido de que los descuentos concedidos por un operador a un tercero con el que no está ligado contractualmente sólo reducen la base imponible del IVA sobre la prestación realizada por ese operador cuando existe una cadena de operaciones entre éste y el tercero beneficiario del descuento. En el presente asunto, los descuentos a favor de entidades del seguro privado de enfermedad no reducirían, por lo tanto, la base imponible del IVA adeudado por las entregas efectuadas por Boehringer Ingelheim Pharma, puesto que las entidades del seguro privado de enfermedad beneficiarias de los descuentos no forman parte de la cadena de prestaciones, que va desde la referida empresa hasta el consumidor final.

27 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente considera que no es conforme con el principio general de igualdad de trato reconocido en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el hecho de que los descuentos concedidos a las entidades del seguro privado de enfermedad, a diferencia de los concedidos en el ámbito del seguro obligatorio de enfermedad, no reduzcan la base imponible del IVA aunque la carga que sufra la empresa farmacéutica sea igual en ambos casos. Se trata de situaciones comparables y el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, por lo tanto, cuál es la razón que justifica objetivamente dicho trato desigual.

28 Asimismo recuerda que, mientras que la vulneración del principio de neutralidad fiscal sólo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, la del principio general de igualdad de trato puede caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones que afecten a operadores económicos que no sean forzosamente competidores, pero que se encuentren en una situación similar en otros aspectos (sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 49, y de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 17). De ahí se deduce que, en materia tributaria, el principio de igualdad de trato en materia fiscal no coincide totalmente con el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión/Suecia, C-480/10, EU:C:2013:263, apartado 18).

29 Dadas las circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Está una empresa farmacéutica que suministra medicamentos facultada para reducir la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva IVA, 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

30 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si, a la luz de los principios definidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartados 28 y 31), en relación con la determinación de la base imponible del IVA, y habida cuenta del principio de igualdad de trato del Derecho de la Unión, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el descuento que una empresa farmacéutica concede, en virtud de una ley nacional, a una entidad del seguro privado de enfermedad conlleva, en el sentido de dicho artículo, una reducción de la base imponible en favor de dicha empresa farmacéutica, cuando el suministro de productos farmacéuticos se efectúa por medio de mayoristas a farmacias, que efectúan esas entregas a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad que reembolsa a sus afiliados el precio de compra de los productos farmacéuticos.

31 Para responder a esta cuestión prejudicial, hay que recordar ante todo que, según el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible está constituida, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, 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 comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

32 A continuación, debe recordarse que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse formalizado una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contrapartida. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 22 y jurisprudencia citada).

33 Por último, el Tribunal de Justicia ha declarado que uno de los principios básicos en los que se basa el sistema del IVA es el de neutralidad, en cuya virtud 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 (sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 20).

34 En el presente asunto, se desprende de la resolución de remisión que la empresa farmacéutica está obligada, en virtud de la normativa nacional, a conceder a las entidades del seguro privado de enfermedad —en relación con los productos farmacéuticos entregados únicamente con receta médica, para los que dichos seguros han reembolsado en todo o en parte el precio a los afiliados— descuentos de precio en función del tipo de reembolso, en la misma proporción que los previstos para las entidades del seguro obligatorio de enfermedad. La Administración tributaria no reconoce ese descuento como reducción de la base imponible.

35 De este modo, debido a la referida normativa, Boehringer Ingelheim Pharma ha podido disponer de una cantidad correspondiente al precio de venta de dichos productos a las farmacias disminuido en el referido descuento. No sería pues conforme con la Directiva IVA que la base imponible sobre la que se calcula el IVA devengado por la empresa farmacéutica, como sujeto pasivo, fuera más elevada que la cantidad que recibió finalmente. Si así ocurriera, no se estaría respetando el principio de la neutralidad del IVA para los sujetos pasivos, entre los cuales se encuentra la empresa farmacéutica (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 28).

36 Por consiguiente, la base imponible aplicable a Boehringer Ingelheim Pharma como sujeto pasivo debe estar constituida por el importe correspondiente al precio por el que ha vendido los productos farmacéuticos a las farmacias, minorado en el descuento efectuado a las entidades del seguro privado de enfermedad cuando éstas han reembolsado a sus afiliados los gastos que soportan al comprar dichos productos.

37 Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 31 de la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), que el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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»), concordante con el artículo 90 de la Directiva IVA, se refiere al caso habitual de las relaciones contractuales establecidas directamente entre dos partes contratantes, que posteriormente son modificadas.

38 No obstante, a este respecto ha de señalarse, en primer lugar, que, en el mismo apartado 31 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia precisó que la referida disposición constituye la expresión del principio de neutralidad y, por consiguiente, su aplicación no puede ir en contra de dicho principio (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 31).

39 En segundo lugar, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA no presupone tal modificación posterior de las relaciones contractuales para que dicha disposición sea aplicable. En efecto, ésta obliga, en principio, a los Estados miembros a reducir la base imponible cada vez que, después de haberse formalizado una operación, el sujeto pasivo no percibe toda la contraprestación o parte de ella. Además, nada indica que en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), el Tribunal de Justicia pretendiera limitar el ámbito de aplicación del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, concordante con el artículo 90 de la Directiva IVA. Por el contrario, resulta de los hechos de dicha sentencia que no se había producido ninguna modificación de las relaciones contractuales. No

obstante, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva era aplicable (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de mayo de 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, apartado 33).

40 Por otra parte, el hecho de que en el litigio principal el beneficiario directo de las entregas de los medicamentos de que se trata no sea la entidad del seguro privado de enfermedad que realiza un reembolso a los afiliados, sino los propios asegurados, no puede romper el vínculo directo existente entre la entrega de bienes efectuada y la contrapartida recibida (véase, por analogía, la sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 35).

41 En efecto, como señaló el Abogado General en los puntos 44 y 45 de sus conclusiones, los pagos efectuados en el momento de compra de los productos farmacéuticos deben considerarse una contraprestación de un tercero conforme al artículo 73 de la Directiva IVA, cuando dichos terceros, a saber los afiliados, solicitan el reembolso de las entidades del seguro privado de enfermedad y éstas han obtenido, de conformidad con la normativa nacional, el descuento que la empresa farmacéutica está obligada a concederles. De este modo, a la luz de las circunstancias del litigio principal, las entidades del seguro privado de enfermedad deben considerarse consumidores finales de una entrega efectuada por una empresa farmacéutica sujeta a IVA de modo que el importe que percibe la Administración tributaria no puede ser superior al pagado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 24).

42 Por consiguiente, ha de señalarse que, en el litigio principal, habida cuenta de que el sujeto pasivo no percibe una parte de la contraprestación debido al descuento que concede a las entidades del seguro privado de enfermedad, se ha producido efectivamente una reducción del precio después del momento en que la operación quedó formalizada conforme a lo establecido en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA.

43 Además, en lo que respecta al descuento controvertido en el litigio principal, ha de señalarse que éste se fija por ley y que se concede obligatoriamente por la empresa farmacéutica a las entidades del seguro privado de enfermedad que hayan reembolsado a sus afiliados los gastos efectuados por éstos al adquirir productos farmacéuticos. Como se ha señalado en el apartado 35 de la presente sentencia, en estas circunstancias, la empresa farmacéutica no ha podido disponer libremente de la totalidad del precio recibido por la venta de sus productos a las farmacias o mayoristas (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, apartado 31).

44 A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 28 de la sentencia de 19 de julio de 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), en lo que respecta a una obligación legal relativa a los premios distribuidos en un juego de bingo, que en la medida en 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.

45 Como indicó el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, si bien en la referida sentencia el Tribunal de Justicia centró su análisis en la interpretación del artículo 73 de la Directiva IVA, la interpretación dada en la misma sentencia al concepto de «contraprestación», previsto en esa disposición, puede aplicarse a la expresión «en los casos de […] reducción del precio» utilizada en el artículo 90 de la referida Directiva, ya que tanto esta última disposición como el artículo 73 de la citada Directiva regulan los elementos de la base imponible.

46 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que, 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), apartados 28 y 31, en relación con la determinación de la base imponible del IVA, y habida cuenta del principio de igualdad de trato del Derecho de la Unión, el

artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el descuento que una empresa farmacéutica concede, en virtud de una ley nacional, a una entidad del seguro privado de enfermedad conlleva, conforme a dicho artículo, 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.

Costas

47 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Quinta) declara:

A la luz de los principios definidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartados 28 y 31, en relación con la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, y habida cuenta del principio de igualdad de trato del Derecho de la Unión, 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 el descuento que una empresa farmacéutica concede, en virtud de una ley nacional, a una entidad del seguro privado de enfermedad conlleva, conforme a dicho artículo, 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.

Firmas