

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 6 de octubre de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 90, apartado 1 — Reducción de la base imponible en caso de reducción del precio después del momento en que se formaliza la operación — Contribuciones pagadas por una empresa farmacéutica al organismo del seguro de enfermedad estatal — Artículo 273 — Formalidades administrativas impuestas por la normativa nacional para el ejercicio del derecho a reducción — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

En el asunto C-717/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék, anteriormente Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal General de la Capital, anteriormente Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 16 de septiembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de septiembre de 2019, en el procedimiento entre

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Kumin, Presidente de Sala, y el Sr. P. G. Xuereb (Ponente) y la Sra. I. Ziemele, 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 **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe**, por los Sres. Sz. Vámosi-Nagy y P. Vaszari, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. Z. Fehér Miklós y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. L. Havas, 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 de los artículos 90, apartado 1, y 273 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 Boehringer Ingelheim RCV GmbH Co. KG Magyarországi Fióktelepe (en lo sucesivo, «Boehringer Ingelheim») y la Nemzeti Adó— és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) (en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»), en relación con la resolución mediante la que esta última denegó a Boehringer Ingelheim el derecho a deducir de su base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las contribuciones que había abonado al Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (Organismo Gestor del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad; Hungría; en lo sucesivo, «Organismo del seguro de enfermedad estatal» o «NEAK»).

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 adquirente 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 90 de dicha Directiva establece:

«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.»

5 El artículo 273 de la mencionada Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Derecho húngaro

6 El artículo 65 de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del impuesto sobre el valor añadido) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.); en lo sucesivo, «Ley del IVA»] establece:

«En caso de entrega de bienes o prestación de servicios, la base imponible, salvo disposición en contrario de la presente Ley, estará constituida por la contraprestación, expresada en dinero, que quien tenga derecho a ello obtenga o vaya a obtener del adquirente del bien, del destinatario del servicio o de un tercero, incluido cualquier tipo de subvención directamente vinculada al precio de la entrega de bienes o de la prestación de servicios.»

7 El artículo 77 de esta Ley dispone:

«1. En caso de entrega de bienes, prestación de servicios o adquisición intracomunitaria de bienes, la modificación o la extinción del contrato —incluidas la invalidez y la inexistencia del contrato— serán causas de reducción *a posteriori* de la base imponible en la cuantía correspondiente al anticipo o a la contraprestación que hayan sido o deban ser devueltos total o parcialmente.

[...]

4. Si, tras la ejecución de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, el sujeto pasivo, conforme a las condiciones especificadas en su política comercial, reembolsa una cantidad de dinero con fines promocionales a una persona, independientemente de si esta tiene la condición de sujeto pasivo o no, que no ha adquirido directamente de dicho sujeto pasivo el bien o el servicio que da derecho al reembolso, el sujeto pasivo que realiza el reembolso podrá reducir *a posteriori* la base imponible correspondiente a la entrega de bienes o a la prestación de servicios objeto del reembolso (transacción que da derecho a la reducción de la base imponible), a condición de que:

- a) la entrega de bienes o la prestación de servicios que ha sido efectuada directamente a la persona que tiene derecho al reembolso (transacción que da derecho al reembolso) sea un hecho imponible realizado en el territorio nacional, y que
- b) la cantidad que deba reembolsarse sea inferior al producto que resulte de la multiplicación del número de transacciones que dan derecho al reembolso por el precio unitario inferior, incrementado con el impuesto, de los bienes entregados o de los servicios prestados, en el marco de la medida promocional de que se trate y con respecto a todas las transacciones que dan derecho a la reducción de la base imponible.

5. En el contexto de la aplicación del apartado 4, se considerará que el importe reembolsado incluye el importe del impuesto.»

8 A tenor del artículo 78, apartados 3 y 4, de dicha Ley:

«3. Para la aplicación del artículo 77, apartado 4, será necesario que el sujeto pasivo que realice el reembolso disponga de:

- a) una copia de la factura a nombre de la persona que tiene derecho al reembolso que acredite la realización de la transacción que da derecho al mismo y que demuestre de manera inequívoca que la transacción de que se trate es un hecho imponible realizado en el territorio nacional y

b) un justificante de la transferencia de dinero o de un pago en efectivo, que acredite de manera inequívoca que el sujeto pasivo ha reembolsado la cantidad especificada en su política comercial a la persona que tiene derecho a ello.

4. El justificante al que hace referencia el apartado 3, letra b), contendrá los siguientes datos:

a) Nombre, dirección y, en el caso de que se trate de un sujeto pasivo, número de identificación fiscal de la persona que tiene derecho al reembolso.

b) Información sobre el derecho a deducción en relación con la transacción de que se trate, basada en la declaración de la persona que tiene derecho al reembolso.»

9 El artículo 195 de la az adózás rendjér?I szóló 2017. évi CL. törvény (Ley CL de 2017, de Procedimiento General Tributario), establece:

«En caso de que el contribuyente haya presentado una declaración rectificativa alegando exclusivamente que la norma jurídica en que se basa la sujeción al impuesto es inconstitucional o contraria a un acto jurídico de alcance general y directamente aplicable de la Unión Europea o que un decreto municipal es contrario a otra norma jurídica, la Administración tributaria resolverá acerca de la declaración rectificativa dentro de un plazo de quince días a partir de la presentación de esta, sin efectuar ninguna verificación, siempre y cuando en el momento de su presentación el Tribunal Constitucional, la Kúria [Tribunal Supremo, Hungría] o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se hubieren pronunciado aún acerca de dicha cuestión o la declaración rectificativa no cumpliera lo dispuesto en el pronunciamiento publicado.»

10 El artículo 17, apartado 4, de la a biztonságos és gazdaságos gyógyszer— és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (Ley XCVIII de 2006, sobre disposiciones generales relativas al suministro fiable y económicamente viable de medicamentos y material médico y sobre la comercialización de medicamentos; en lo sucesivo, «Gyftv») establece:

«Se prohíbe la publicidad de medicamentos y productos alimenticios que únicamente pueden dispensarse con receta médica en farmacias o que han sido aceptados para su financiación por la seguridad social, así como de material médico dispensado con financiación de la seguridad social.»

11 El artículo 26, apartados 2, 5 y 6, de Gyftv dispone:

«2. En aras de respetar el marco presupuestario, el organismo del seguro de enfermedad [estatal], podrá celebrar los contratos sobre el volumen de la financiación a que se refiere el apartado 5 con respecto a los medicamentos ya financiados o recientemente aceptados para su financiación, o a determinadas categorías o indicaciones de estos, así como a los medicamentos financiados por motivos de equidad.

[...]

5. La obligación de pago establecida en los contratos sobre el volumen de la financiación podrá determinarse:

a) de manera proporcional a la subvención del precio que haya sido abonada por unidad vendida con subvención;

b) sobre la base de la diferencia entre el total de la subvención pagada por uno o varios

productos que haya sido abonada en el período a que se refiere el contrato y el valor límite determinado en el contrato;

[...]

e) también podrá determinarse conforme a las instrucciones de administración del medicamento de que se trate, sobre la base de la diferencia entre la dosis prescrita y la dosis de referencia fijada en el contrato según el criterio de relación coste/eficacia.

6. Las disposiciones del apartado 5 podrán aplicarse también simultáneamente respecto de un preparado.»

12 Conforme al artículo 28, apartado 1, de la Gyftv:

«Para la financiación de los medicamentos aceptados para ser financiados por la seguridad social, el organismo del seguro de enfermedad [estatal] podrá utilizar los siguientes métodos de financiación:

[...]

c) Contratos sobre el volumen de la financiación.

[...]»

13 El artículo 30/A, de la a kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény [Ley LXXXIII de 1997, relativa a las prestaciones del seguro de enfermedad obligatorio, disponía:

«El organismo del seguro de enfermedad [estatal] podrá celebrar con los titulares de la autorización de comercialización a que se refiere el artículo 36, apartado 1, de la [Gyftv], así como con los operadores que comercialicen material médico y con los prestadores de servicios sanitarios contratos en materia de precios, cantidades y requisitos de calidad de los productos y de los servicios sanitarios que puedan comercializarse con precio financiado, o respecto de otras cuestiones que las partes consideren esenciales.»

14 El artículo 11, apartado 1, del a törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégítő tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet (Reglamento del Ministerio de Sanidad n.º 32/2004, de 26 de abril, sobre los criterios para que medicamentos registrados y productos alimenticios para usos nutricionales específicos sean aceptados para su financiación por la seguridad social y sobre la modificación de la aceptación o de la financiación], establece lo siguiente:

«En el caso de los contratos sobre el volumen de la financiación a los que hace referencia el artículo 26 de la Gyftv, el importe del volumen de la financiación se determinará teniendo en cuenta la propuesta que haga un colegio profesional sanitario del número de pacientes que pueden ser tratados, considerando la prevalencia o la incidencia de la enfermedad.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 Boehringer Ingelheim es la filial húngara de una empresa farmacéutica. Su actividad principal consiste en la comercialización de medicamentos subvencionados a mayoristas que los venden a las farmacias, las cuales los distribuyen a continuación a los pacientes.

16 En Hungría, la comercialización al por menor de medicamentos se efectúa, con excepción

de los hospitales, a través de las farmacias. Las farmacias se abastecen de distribuidores al por mayor y, los mayoristas, de sociedades de distribución de productos farmacéuticos como Boehringer Ingelheim.

17 El NEAK puede subvencionar medicamentos, aplicando en tal caso un sistema de «subvención del precio de compra». En virtud de este sistema, el NEAK concede una subvención sobre el precio de compra de los medicamentos vendidos con receta médica y financiados por la seguridad social en el marco de tratamientos ambulatorios. El pago del precio del medicamento subvencionado se reparte a continuación entre el NEAK y el paciente. El paciente paga a la farmacia una cantidad, denominada «precio subvencionado», que corresponde a la diferencia entre el precio del medicamento y el importe de la subvención abonada por el NEAK. Finalmente, el NEAK reembolsa a la farmacia el importe de la subvención. El precio de los medicamentos percibido por las farmacias, que constituye la base imponible del IVA, tiene, por tanto, dos componentes, por una parte, la subvención del NEAK y, por otra parte, el «precio subvencionado» pagado por el paciente. Así pues, la farmacia está obligada a pagar el IVA correspondiente tanto al importe pagado por el paciente como a la cantidad pagada por el NEAK.

18 El NEAK decide si procede incluir un medicamento en la lista de medicamentos subvencionados tras un examen que tiene en cuenta diversos aspectos, como la política de salud pública, los aspectos farmacéuticos y la relación coste/eficacia, y fija a continuación el importe de la subvención en función del precio fijado por el distribuidor, a saber, en el asunto principal, Boehringer Ingelheim.

19 Para que los medicamentos que distribuye en el mercado húngaro permanezcan subvencionados, Boehringer Ingelheim celebró con el NEAK «contratos de financiación», para el período comprendido entre el 1 de octubre de 2013 y el 31 de diciembre de 2017. En virtud de dichos contratos, Boehringer Ingelheim se comprometía a pagar al NEAK, sobre la cantidad de medicamentos que comercializaba, contribuciones por un importe definido en los contratos, contribuciones que se detraían del volumen de negocios procedente de la venta de dichos medicamentos. Más concretamente, el importe de las contribuciones se fijaba en un porcentaje del importe bruto de la subvención del NEAK, sobre la base de las unidades de envasado (cajas) comercializadas a un precio subvencionado (contribuciones según el sistema del importe por caja), o incluso, en determinados contratos, en el 100 %, cuando se superaba el límite máximo de subvención del NEAK para el producto en cuestión (contribuciones basadas en un límite máximo).

20 La celebración de dichos contratos no es una obligación legal, pero da a Boehringer Ingelheim la garantía de que los medicamentos que comercializa serán subvencionados por el NEAK. Estos contratos permiten asimismo al NEAK garantizar un acceso continuado a terapias nuevas y modernas subvencionadas, garantizando al mismo tiempo el mantenimiento del equilibrio presupuestario.

21 El NEAK no emitió ninguna factura relativa a las contribuciones abonadas por Boehringer Ingelheim. No obstante, existen varios documentos que permiten comprobar *a posteriori* la realidad de los pagos efectuados por Boehringer Ingelheim al NEAK sobre la base de dichos contratos.

22 El 13 de noviembre de 2018, Boehringer Ingelheim presentó ante las autoridades tributarias húngaras una declaración rectificativa del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de octubre de 2013 y el 31 de diciembre de 2017, con arreglo al artículo 195 de la Ley CL de 2017, de Procedimiento General Tributario. En virtud de su facultad de rectificación, Boehringer Ingelheim, invocando pagos efectuados al NEAK en virtud de los contratos de financiación, redujo en 354 687 000 forintos húngaros (HUF) (alrededor de 1 millón de euros) el importe del IVA que debía pagar por dicho período.

23 La autoridad tributaria húngara de primer grado rechazó la declaración rectificativa de Boehringer Ingelheim y, por lo tanto, denegó la reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA.

24 Boehringer Ingelheim interpuso un recurso administrativo contra dicha resolución ante la Dirección de Recursos. Esta última confirmó la decisión de primer grado.

25 La Dirección de Recursos consideró que los pagos efectuados por Boehringer Ingelheim a favor del NEAK no cumplían los requisitos para la reducción de la base imponible del IVA establecidos en el artículo 77, apartado 4, de la Ley del IVA. En efecto, según la Dirección de Recursos, por una parte, los pagos efectuados por Boehringer Ingelheim no pueden considerarse un reembolso *a posteriori* concedido «con fines promocionales», ya que el artículo 17, apartado 4, de Gyftv prohíbe la promoción comercial de los medicamentos admitidos en la lista de productos aceptados para su financiación por la Seguridad Social. Por otra parte, Boehringer Ingelheim no realizó dichos pagos «conforme a las condiciones especificadas en su política comercial», puesto que el importe de las contribuciones adeudadas en virtud de los contratos no era fijado por la empresa farmacéutica, sino por un colegio de profesionales sanitarios conforme a un reglamento ministerial.

26 La Dirección de Recursos señaló, además, que el artículo 77 de la Ley del IVA cubría todos los supuestos de reducción de la base imponible previstos en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA y que no puede apreciarse una infracción del Derecho de la Unión, puesto que la transposición de las disposiciones de dicha Directiva al ordenamiento jurídico nacional no requiere que las disposiciones del Derecho nacional recojan textualmente los términos de dicha Directiva. Esta última solo establece unos objetivos normativos, dando libertad al legislador nacional para decidir cómo alcanzarlos. La Dirección de Recursos destacó igualmente que la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), en la que el Tribunal de Justicia interpretó el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, no era aplicable al presente asunto, puesto que se basaba en una situación fáctica diferente de la que subyace al que es objeto de este procedimiento.

27 Boehringer Ingelheim interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la autoridad tributaria húngara ante el órgano jurisdiccional remitente. Alega, en esencia, que, en virtud del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, la cantidad que abonó al NEAK, que se detrae de su volumen de negocios, da lugar a la reducción de la base imponible del IVA, de modo que tiene derecho a la devolución del IVA.

28 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la aplicabilidad, en el marco del litigio principal, de la sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), en la que el Tribunal de Justicia consideró que los descuentos concedidos a las cajas privadas alemanas del seguro de enfermedad, por una empresa farmacéutica, suponían una reducción de la base imponible del IVA de dicha empresa, cuando las entregas de productos farmacéuticos se efectúan a través de mayoristas a farmacias que efectúan dichas entregas a personas cubiertas por un seguro de enfermedad privado, que reembolsa a sus asegurados el precio de compra de los productos farmacéuticos.

29 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que el sistema húngaro de subvención presenta similitudes con el sistema de subvención del seguro privado de enfermedad alemán, con la diferencia de que, en Hungría, las contribuciones se abonan al NEAK, como organismo del seguro de enfermedad estatal, no en virtud de una norma jurídica de carácter vinculante, sino sobre la base de un contrato de Derecho privado cuya celebración es facultativa para las partes. Sin embargo, considera que, una vez firmado, este contrato tiene las mismas consecuencias que la normativa controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia de 20 de diciembre de 2017 *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), a saber, que *Boehringer Ingelheim* solo pudo disponer de la cantidad correspondiente al precio de venta de sus productos a las farmacias menos dicho descuento.

30 En efecto, el órgano jurisdiccional remitente, basándose en los apartados 41 a 43 de la sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), estima que, en el presente asunto, debe considerarse que el NEAK es el consumidor final de una entrega efectuada por *Boehringer Ingelheim*, de modo que el importe percibido por la Administración tributaria no puede ser superior al pagado por el consumidor final. Así pues, dado que una parte del precio de los productos no fue percibida por el sujeto pasivo, a saber, *Boehringer Ingelheim*, debido a la contribución abonada por esta última al NEAK, el precio de dichos productos se redujo después del momento en que se formalizó la operación, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. En estas circunstancias, expone que *Boehringer Ingelheim* no pudo disponer libremente de la totalidad del precio recibido por la venta de sus productos a las farmacias o a los mayoristas.

31 El órgano jurisdiccional remitente señala que, no obstante, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre la cuestión de si la reducción de la base imponible también es posible en el caso de que la concesión del descuento no sea obligatoria, en virtud de una norma de Derecho nacional, sino que, como sucede en el litigio principal, se produce de manera voluntaria.

32 Además, dicho órgano jurisdiccional subraya que la normativa húngara tiene como consecuencia privar a todas las empresas farmacéuticas que han celebrado contratos de financiación, como los que son objeto del litigio principal, de la facultad de reducir su base imponible del IVA *a posteriori* por lo que respecta al importe abonado al NEAK. Estima que, según el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, la base imponible deberá reducirse en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. Ahora bien, el Tribunal de Justicia aún no ha precisado el límite que debe respetarse para que estos requisitos no constituyan una restricción desproporcionada al objetivo de la normativa del Derecho de la Unión.

33 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que la normativa húngara supedita la reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA a la presentación de una copia de la factura, a nombre del titular del derecho al reembolso, que acredite la realización de la transacción que da derecho a dicho reembolso y que demuestre claramente que la transacción considerada es una operación imponible efectuada en territorio nacional, y de un justificante de

transferencia bancaria o de pago en efectivo.

34 Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en el presente asunto, el NEAK no ha emitido ninguna factura a Boehringer Ingelheim, que solo dispone de la solicitud de pago que le envió el NEAK y de un justificante bancario que acredita la transferencia de la cantidad correspondiente. No obstante, señala que el NEAK calcula el importe de la contribución, que figura en la solicitud de pago, según el método definido en los contratos, sobre la base del número de medicamentos vendidos durante el período considerado. Por tanto, aunque no exista una factura, la transacción está debidamente documentada, ya que los datos de los contratos y las cifras del volumen de medicamentos comercializados están a disposición del público, y la liquidación de la subvención se basa en registros públicos y oficiales. El órgano jurisdiccional remitente destaca igualmente que el NEAK es un organismo del seguro de enfermedad estatal y que, por tanto, puede darse por supuesto que los datos que comunica en su solicitud de pago se ajustan a la realidad.

35 El órgano jurisdiccional remitente considera que, si bien el artículo 273 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, tales obligaciones deben ser proporcionadas al objetivo perseguido. Pues bien, en el litigio principal, la autoridad tributaria húngara no cuestionó el riesgo de fraude, puesto que, por lo demás, el NEAK no lo invocó, y, en cuanto a la correcta recaudación del IVA, esta podría garantizarse, incluso sin factura, gracias a la existencia de otros documentos que permiten comprobar *a posteriori* la realidad de los contratos de financiación y de los pagos efectuados.

36 No obstante, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre los requisitos de forma necesarios para poder obtener una reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA y de los documentos que deben aportarse a tal efecto.

37 En estas circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital), anteriormente Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) ¿Debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva [IVA] en el sentido de que es incompatible con él una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, con arreglo a un contrato cuya celebración no es obligatoria, una empresa farmacéutica que efectúa pagos al organismo de seguro de enfermedad estatal en función del volumen de negocios obtenido por productos farmacéuticos y que, por lo tanto, no conserva la contraprestación completa de dichos productos no tiene derecho a reducir *a posteriori* la base imponible únicamente por el hecho de que los pagos no se efectúan del modo predeterminado en su política comercial ni principalmente con fines promocionales?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 273 de la Directiva [IVA] en el sentido de que es incompatible con él una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, según la cual para la reducción *a posteriori* de la base imponible se requiere una factura a nombre del titular del derecho al reembolso que acredite la realización de la transacción que da derecho a dicho reembolso, cuando, por lo demás, la transacción que permite la reducción *a posteriori* de la base imponible está debidamente documentada y se puede verificar posteriormente, está basada parcialmente en datos públicos y auténticos y permite la correcta recaudación del impuesto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

38 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que una empresa farmacéutica no puede deducir de su base imponible del IVA la parte de su volumen de negocios procedente de la venta de medicamentos subvencionados por el organismo del seguro de enfermedad estatal que abona a ese organismo, en virtud de un contrato celebrado entre este último y esa empresa, debido a que las cantidades abonadas por ese concepto no han sido determinadas sobre la base de modalidades fijadas previamente por dicha empresa en el marco de su política comercial y que estos pagos no han sido efectuados con fines promocionales.

39 Con carácter preliminar, procede recordar que el principio básico del sistema del IVA se basa en el hecho de que el IVA pretende gravar únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, apartado 25).

40 Según el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible estará constituida, en las entregas de bienes y las 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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

41 Del 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, resulta que los Estados miembros están obligados a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la conclusión de una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contraprestación. Esa 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 octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 21 y jurisprudencia citada].

42 En el apartado 46 de su sentencia de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006), el Tribunal de Justicia declaró que 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.

43 En el caso de autos, Boehringer Ingelheim vende en el mercado húngaro medicamentos subvencionados por el organismo estatal del seguro de enfermedad, a través de mayoristas, a las farmacias que los revenden a personas cubiertas por dicho seguro. Estas últimas pagan por ellos la diferencia entre el precio del medicamento y el importe de la subvención pagada directamente por el organismo nacional del seguro de enfermedad a las farmacias. En virtud de contratos de Derecho privado celebrados con el organismo del seguro de enfermedad estatal, Boehringer

Ingelheim abona a dicho organismo, con respecto a los medicamentos subvencionados que comercializa, una contribución cuyo importe se determina en dichos contratos y que se detrae de los ingresos por la venta de dichos medicamentos.

44 Como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, al celebrar dichos contratos, Boehringer Ingelheim renuncia a una parte de la contraprestación abonada por el mayorista. 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 (sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C?462/16, EU:C:2017:1006, apartado 35).

45 Debe añadirse que el hecho de que en el litigio principal el beneficiario directo de las entregas de los medicamentos de que se trata no sea el organismo del seguro de enfermedad estatal que reembolsa *a posteriori* el importe de la subvención a la farmacia, sino los propios asegurados que pagan el precio subvencionado a la farmacia, no puede romper el vínculo directo existente entre la entrega de bienes efectuada y la contrapartida recibida [véase, en este sentido, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C?462/16, EU:C:2017:1006, apartado 40.

46 En efecto, dado que la farmacia debe pagar el IVA no solo sobre el importe pagado por el paciente, sino también sobre el importe que le abona el organismo del seguro de enfermedad estatal por los medicamentos subvencionados, debe considerarse que este último actúa como consumidor final 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 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C?462/16, EU:C:2017:1006, apartado 41).

47 Dado que una parte de la contraprestación obtenida a raíz de la venta de los medicamentos por la empresa farmacéutica no fue percibida por esta debido a la contribución que abona al organismo del seguro de enfermedad estatal, que paga a las farmacias una parte del precio de esos medicamentos, procede considerar que el precio de estos últimos se redujo después del momento en que se formalizó la operación, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA.

48 Esta interpretación no queda desvirtuada por la circunstancia, señalada por el órgano jurisdiccional remitente, de que, a diferencia de los hechos controvertidos en el asunto que dio lugar a la sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), las contribuciones abonadas por Boehringer Ingelheim al organismo del seguro de enfermedad estatal no se adeudan en virtud de una obligación legal, sino en virtud de contratos celebrados entre ella y dicho organismo.

49 En efecto, ni del tenor del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA ni de la sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), se desprende que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA deba interpretarse en el sentido de que su ámbito de aplicación se limita a las reducciones de precio derivadas de obligaciones legales.

50 Tampoco desvirtúa dicha interpretación la alegación del Gobierno húngaro según la cual, en esencia, no puede haber «reducción del precio», en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, puesto que no existe una relación directa entre la contraprestación percibida por Boehringer Ingelheim y las contribuciones abonadas por esta al organismo del seguro de

enfermedad estatal. A este respecto, el Gobierno húngaro estima que las contribuciones basadas en un límite máximo no pueden considerarse una «reducción del precio», en el sentido de dicha disposición, ya que no están adaptadas a la contraprestación de los medicamentos entregados en la cadena de operaciones, sino, por un período determinado, al límite máximo del importe de la subvención concedida por el organismo del seguro de enfermedad estatal, y son de carácter público.

51 A este respecto, procede señalar que, en virtud de la jurisprudencia citada en el apartado 41 de la presente sentencia, lo único que importa es que el sujeto pasivo no haya recibido total o parcialmente la contraprestación por sus productos. Pues bien, en el caso de autos, Boehringer Ingelheim no dispuso de la totalidad de la contraprestación de los medicamentos vendidos, sino solo de una parte del importe final pagado por los mayoristas a los que vendió sus medicamentos, una vez deducidas las cantidades abonadas al organismo del seguro de enfermedad estatal.

52 En particular, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación haya quedado formalizada, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA establece que la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

53 Aunque esta disposición reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, estos tienen la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, STC, C-146/19, EU:C:2020:464), apartado 50 y jurisprudencia citada).

54 Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que los requisitos de la reducción *a posteriori* de la base imponible previstos por la legislación nacional, en virtud de los cuales los pagos que dan derecho a tal reducción deben determinarse sobre la base de las modalidades previamente fijadas por dicha empresa en el marco de su política comercial y efectuarse con fines promocionales, tendrían como consecuencia privar a todas las empresas farmacéuticas que hayan celebrado contratos de financiación con el organismo del seguro de enfermedad estatal de la posibilidad de reducir su base imponible del IVA *a posteriori*, en concepto de contribuciones pagadas a este organismo, aunque se haya producido efectivamente una reducción del precio después del momento en que se formalizó la operación, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. Por lo tanto, no puede considerarse que dichos requisitos estén comprendidos en el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en virtud de esta disposición.

55 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que una empresa farmacéutica no puede deducir de su base imponible del IVA la parte de su volumen de negocios procedente de la venta de medicamentos subvencionados por el organismo del seguro de enfermedad estatal que abona a ese organismo, en virtud de un contrato celebrado entre este último y esa empresa, debido a que las cantidades abonadas por ese concepto no han sido determinadas sobre la base de modalidades fijadas previamente por dicha empresa en el marco de su política comercial y que estos pagos no han sido efectuados con fines promocionales.

Segunda cuestión prejudicial

56 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que supedita la reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA al requisito de que el sujeto pasivo titular del derecho a la devolución disponga

de una factura a su nombre que demuestre la realización de la transacción que da lugar a dicha devolución, aun cuando tal factura no se haya emitido y la ejecución de dicha transacción pueda probarse por otros medios.

57 Según se ha recordado en el apartado 52 de la presente sentencia, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA establece que la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

58 En virtud del artículo 273 de esta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que dicha facultad no se utilice para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 de dicha Directiva.

59 Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni las condiciones ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer, tales disposiciones confieren a estos últimos un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 35 y jurisprudencia citada).

60 No obstante, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva IVA, en principio, solo pueden constituir una excepción al respeto de las normas relativas a la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 28).

61 Por consiguiente, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a las que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente percibida. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito (sentencia de 11 de junio de 2020, STC, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 37 y jurisprudencia citada).

62 En el presente asunto, un requisito como el controvertido en el litigio principal, que supedita la reducción de la base imponible que corresponda, en caso de reducción del precio después del momento en que la operación se realice, a la posesión por el sujeto pasivo de una copia de la factura a su nombre que acredite la realización de la operación que da derecho a devolución, puede contribuir, en principio, tanto a garantizar la correcta recaudación del IVA y a evitar el fraude como a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, y persigue, de este modo, los objetivos de la Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 32 y 33).

63 Sin embargo, al ser la posesión de una factura, en el Derecho interno, una *conditio sine qua non* para obtener una reducción de la base imponible, la neutralidad del IVA queda afectada cuando para el sujeto pasivo es imposible o excesivamente difícil obtener tal factura (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, apartado 38).

64 De la resolución de remisión se desprende que Boehringer Ingelheim no dispone de facturas relativas a los pagos que efectuó al organismo del seguro de enfermedad estatal, ya que este solo emitió solicitudes de pago.

65 En tal supuesto, los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que el Estado miembro de que se trata permita al sujeto pasivo demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, que la operación que da derecho a la reducción de la base imponible ha sido realizada efectivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, apartado 40). Ello es así con mayor razón cuando, como en el caso de autos, la transacción de que se trata tuvo lugar con respecto a una entidad estatal.

66 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que supedita la reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA al requisito de que el sujeto pasivo titular del derecho a la devolución disponga de una factura a su nombre que demuestre la realización de la transacción que da lugar a dicha devolución, aun cuando tal factura no se haya emitido y la ejecución de dicha transacción pueda probarse por otros medios.

Costas

67 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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:

1) **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 se opone a una normativa nacional que establece que una empresa farmacéutica no puede deducir de su base imponible del impuesto sobre el valor añadido la parte de su volumen de negocios procedente de la venta de medicamentos subvencionados por el organismo del seguro de enfermedad estatal que abona a ese organismo, en virtud de un contrato celebrado entre este último y esa empresa, debido a que las cantidades abonadas por ese concepto no han sido determinadas sobre la base de modalidades fijadas previamente por dicha empresa en el marco de su política comercial y que estos pagos no han sido efectuados con fines promocionales.**

2) **Los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que supedita la reducción *a posteriori* de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido al requisito de que el sujeto pasivo titular del derecho a la devolución disponga de una factura a su nombre que demuestre la realización de la transacción que da lugar a dicha devolución, aun cuando tal factura no se haya emitido y la ejecución de dicha transacción pueda probarse por otros**

medios.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.