

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094003

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 12 de septiembre de 2024

Sala 1.^a

Asunto n.º C-248/23

SUMARIO:

IVA. Base imponible. *Reducción de la base imponible en caso de reducción del precio posterior. Contribuciones pagadas por una empresa farmacéutica al organismo público por obligación legal.* Una sociedad danesa que fabrica y distribuye medicamentos vende sus medicamentos en Hungría. La comercialización al por menor de medicamentos en este Estado miembro se efectúa, con excepción de los hospitales, a través de las farmacias, que se abastecen de distribuidores al por mayor y, los mayoristas, de sociedades de distribución de productos farmacéuticos. Esta sociedad pertenece a un grupo de empresas que celebró con el Organismo Gestor del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad (NEAK) un contrato sobre una cartera de productos subvencionados y contratos sobre el volumen de la financiación por el que se comprometía a pagar al NEAK, sobre la cantidad de medicamentos subvencionados 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. El NEAK puede subvencionar determinados medicamentos mediante 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. La sociedad danesa renuncia a una parte de la contrapartida recibida de los mayoristas por la venta de los medicamentos, reduciendo así su volumen de negocios en un porcentaje predeterminado y fijado por la normativa nacional. En su condición de distribuidor de medicamentos, presentó a la Administración tributaria de primer grado una declaración rectificativa del IVA que incluía una reducción de la base imponible para el período en cuestión. El importe de esta reducción correspondía a los pagos efectuados por en aplicación de los contratos de financiación y de la obligación legal, pero la Administración tributaria de primer grado rechazó esta declaración rectificativa por considerar que no permitía la reducción *a posteriori* de la base imponible. De la resolución de remisión se desprende que, mediante los pagos controvertidos, la sociedad renuncia a una parte de la contrapartida abonada por el mayorista. El Tribunal considera que no sería conforme con el principio de neutralidad fiscal 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, pues si así ocurriera, no se estaría respetando este principio. 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 art. 90.1 de la Directiva del IVA. La empresa farmacéutica no pudo disponer libremente de la totalidad del precio recibido por la venta de sus productos a los mayoristas. Por tanto, el Tribunal estima que el art. 90.1 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una empresa farmacéutica que está obligada a abonar, en beneficio del organismo del seguro de enfermedad estatal, una parte de su volumen de negocios procedente de sus ventas de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos no tiene derecho a reducir *a posteriori* de la base imponible dichos pagos, teniendo en cuenta que estos se efectúan *ex lege*, que su base imponible puede reducirse deduciendo los pagos efectuados en virtud de un contrato de financiación y los gastos soportados por la empresa para investigación y desarrollo en el sector sanitario, y que las cantidades adeudadas son percibidas por la Administración tributaria, que las transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 73, 78, 90 y 401.

PONENTE:

Don P. G. Xuereb.

En el asunto C-248/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 30 de marzo de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de abril de 2023, en el procedimiento entre

Novo Nordisk A/S

y

Nemzeti Adó - és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de marzo de 2024; consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Novo Nordisk A/S, por la Sra. T. Bodrogi-Szabó y los Sres. Z. Hegymegi-Barakonyi y G. Riszter, ügyvédek;

– en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. K. Szíjjártó, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. V. Bottka y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes; oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 6 de junio de 2024;

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 del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Novo Nordisk A/S 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 negativa de esta última a conceder a Novo Nordisk el derecho a deducir de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado las contribuciones que había pagado, en virtud de una obligación legal, al Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (Organismo Gestor del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad, Hungría; en lo sucesivo, «NEAK»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. A tenor del artículo 73 de la Directiva del 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 la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

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

b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.»

5. El capítulo 5 del título VII de dicha Directiva, titulado «Disposiciones diversas», contiene el artículo 90 de esta, que establece lo siguiente:

«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.»

6. El artículo 401 de la misma Directiva dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Derecho húngaro

7. A tenor del 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 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.»

8. El artículo 36 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) [*Magyar Közlöny* 2006/146. (XI.29.)]; en lo sucesivo, «Gyftv»] establece lo siguiente en su apartado 1:

«El titular de la autorización de comercialización de un medicamento o, en el supuesto de que este no ejerza ninguna actividad de distribución en Hungría, el distribuidor designado mediante acuerdo celebrado entre ambos y aprobado por la autoridad tributaria estatal, así como la persona que haya presentado una solicitud de subvención de la seguridad social para un preparado y, en caso de que esta no sea quien distribuye el preparado, el distribuidor [...], quedarán sujetos, en relación con los medicamentos y preparados [...] comercializados en farmacias y que cuenten con cualquier tipo de financiación pública —a excepción de los medicamentos contemplados en el artículo 38, apartado 1, y de los preparados contemplados en la normativa sobre los preparados para lactantes y preparados de continuación—, a la obligación de pagar un 20 % sobre una parte de la subvención de la seguridad social, basada en los datos de comercialización según las recetas médicas del mes de referencia, en proporción al precio de producción o al precio de importación [...]. El titular de la autorización de comercialización del medicamento quedará sujeto, en relación con los preparados contemplados en la normativa sobre los preparados para lactantes y preparados de continuación comercializados en farmacias y que cuenten con cualquier tipo de financiación pública, a la obligación de pagar un 10 % sobre una parte de la subvención de la seguridad social, basada en los datos de comercialización según las recetas médicas del mes de referencia, en proporción al precio de producción (precio de producción/precio de consumo). El cálculo de la obligación de pago se realizará para cada producto y para cada tipo de subvención. [...]».

9. El artículo 37 de la Gyftv tiene el siguiente tenor:

«1) El organismo del seguro de enfermedad responsable de la gestión del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad comunicará al obligado al pago o publicará en su página web, a más tardar el día 10 del segundo mes natural siguiente al mes de referencia, los datos relativos a la subvención y a la comercialización que sean necesarios para cumplir con las obligaciones de pago establecidas en el artículo 36, apartados 1 y 2.

2) En virtud de las obligaciones de pago establecidas en el artículo 36, apartados 1 y 2, el titular de la autorización de comercialización del medicamento y el titular de la autorización de distribución al por mayor del medicamento presentarán, a más tardar el día 20 del tercer mes natural siguiente al mes de referencia, una declaración ante la autoridad tributaria estatal mediante el impreso puesto a disposición por esta última y, simultáneamente, efectuarán el pago en la cuenta abierta con este fin concreto por la autoridad tributaria en el Tesoro Público.»

10. El artículo 40 de la Gyftv dispone lo siguiente:

«La autoridad tributaria estatal

a) transferirá el importe recaudado en virtud del artículo 36, apartados 1, 2, 4 y 4a, a la cuenta del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad abierta en el Tesoro Público, detallada mediante norma especial,
b) [derogado]».

11. El artículo 40/A de la Gyftv establece:

«1) Además del pago establecido en el artículo 36, apartado 1, el titular de la autorización de comercialización de un medicamento o, en el supuesto de que este no ejerza ninguna actividad de distribución en Hungría, el distribuidor designado mediante acuerdo celebrado entre ambos y aprobado por la autoridad tributaria estatal [...] quedarán sujetos, en relación con los medicamentos comercializados en farmacias y que cuenten con cualquier tipo de financiación pública desde al menos seis años, cuyo precio, tomado como base para dicha financiación, supere los 1 000 forintos [(aproximadamente, 2,63 euros)], a la obligación de pagar un 10 % sobre una parte de la subvención de la seguridad social, basada en los datos de comercialización según las recetas médicas del mes de referencia, en proporción al precio de producción o al precio de importación [...], siempre y cuando no haya otro producto que también cuente con financiación pública y cuya sustancia activa y vía de administración sean idénticas a las del producto en cuestión, pero que se comercialice con una marca distinta por un titular de la autorización de comercialización diferente. El cálculo de la obligación de pago se realizará para cada producto y para cada tipo de subvención.

[...]

5) La autoridad tributaria estatal informará al organismo del seguro de enfermedad acerca de la aprobación del acuerdo celebrado entre el titular de la autorización de comercialización y el distribuidor, mencionada en el apartado 1, dentro de los ocho días siguientes a la fecha de la aprobación.

6) El organismo del seguro de enfermedad responsable de la gestión del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad comunicará al obligado al pago o publicará en su página web, a más tardar el día 10 del segundo mes natural siguiente al mes de referencia, los datos relativos a la subvención y a la comercialización que sean necesarios para cumplir con la obligación de pago establecida en el apartado 1.

7) En virtud de la obligación de pago establecida en el apartado 1, el titular de la autorización de comercialización del medicamento presentará, a más tardar el día 20 del tercer mes natural siguiente al mes de referencia, una declaración ante la autoridad tributaria estatal mediante el impreso puesto a disposición por esta última y, simultáneamente, efectuará el pago en la cuenta abierta con este fin concreto por la autoridad tributaria en el Tesoro Público.

8) El organismo del seguro de enfermedad responsable de la gestión del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad prestará, al mismo tiempo que el servicio de comunicación de datos previsto en el apartado 6, un servicio de comunicación de datos por vía electrónica a favor de la autoridad tributaria estatal relativo a los datos necesarios para el control de los obligados a efectuar el pago.

9) La autoridad tributaria estatal transferirá el importe recaudado en virtud del apartado 1 a la cuenta del Fondo Nacional del Seguro de Enfermedad abierta en el Tesoro Público, detallada mediante norma especial, realizando dicha transferencia inmediatamente después de que se haya efectuado el pago.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12. Novo Nordisk es una sociedad danesa que fabrica y distribuye medicamentos. En el marco de su actividad, vende sus medicamentos en Hungría.

13. La comercialización al por menor de medicamentos en este Estado miembro se efectúa, con excepción de los hospitales, a través de las farmacias. Estas se abastecen de distribuidores al por mayor y, los mayoristas, de sociedades de distribución de productos farmacéuticos como Novo Nordisk.

14. El NEAK puede subvencionar determinados medicamentos mediante 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 (en lo sucesivo, «subvención de la seguridad social»). El pago del precio del medicamento subvencionado se reparte entre el NEAK y el paciente. Este último 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 de la seguridad social. El NEAK reembolsa *a posteriori* a la farmacia el importe de esta 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 de la seguridad social 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.

15. Por una parte, Novo Nordisk pertenece a un grupo de empresas que celebró con el NEAK, en nombre propio y por cuenta de Novo Nordisk, un contrato sobre una cartera de productos subvencionados y contratos sobre el volumen de la financiación (en lo sucesivo, «contratos de financiación»). En virtud de los contratos de financiación, Novo Nordisk se comprometía a pagar al NEAK, sobre la cantidad de medicamentos subvencionados 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.

16. Por otra parte, en virtud de los artículos 36, apartado 1, y 40/A, apartado 1, de la Gyftv, Novo Nordisk, como distribuidor de medicamentos, está sujeto a una obligación legal conforme a la cual debe abonar importes que corresponden, respectivamente, al 20 % y al 10 % de una parte de las subvenciones de la seguridad social correspondientes a todos los medicamentos vendidos por Novo Nordisk, distribuidos en farmacias y financiados con fondos públicos (en lo sucesivo, «obligación legal»).

17. Las cantidades adeudadas en concepto de dicha obligación se ingresan en la cuenta de la Administración tributaria, que las transfiere inmediatamente a la cuenta del Fondo del Seguro de Enfermedad gestionado por el NEAK.

18. Con el cumplimiento de dicha obligación, Novo Nordisk renuncia a una parte de la contrapartida recibida de los mayoristas por la venta de los medicamentos, reduciendo así su volumen de negocios en un porcentaje predeterminado y fijado por la normativa nacional. La propia existencia de la obligación legal y, en su caso, el importe global adeudado en tal concepto dependen de la cantidad de medicamentos vendidos y de la cuantía de la subvención de la seguridad social.

19. En su condición de distribuidor de medicamentos, Novo Nordisk presentó a la Administración tributaria de primer grado una declaración rectificativa del IVA correspondiente al mes de enero de 2016, que incluía una reducción de la base imponible para el período en cuestión. El importe de esta reducción correspondía a los pagos efectuados por Novo Nordisk en aplicación de los contratos de financiación y de la obligación legal.

20. La Administración tributaria de primer grado rechazó esta declaración rectificativa por considerar que no permitía la reducción *a posteriori* de la base imponible.

21. La Dirección de Recursos, ante la que Novo Nordisk recurrió dicha resolución, consideró, basándose en la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818), que Novo Nordisk podía deducir de la base imponible las cantidades que había abonado en virtud de los contratos de financiación.

22. Sin embargo, la Dirección de Recursos no aceptó deducir de dicha base imponible los pagos efectuados por Novo Nordisk en virtud de la obligación legal (en lo sucesivo, «pagos controvertidos»). La Dirección de Recursos consideró que dichos pagos, que se habían efectuado en virtud de una obligación prevista por la Ley, no constituían una reducción del precio deducible de la base imponible del IVA. En efecto, estimó que los pagos efectuados en virtud de los artículos 36, apartado 1, y 40/A, apartado 1, de la Gyftv deben considerarse un impuesto, dado que, por una parte, no están destinados al consumidor final, sino a la Administración tributaria, y, por otra parte, son esencialmente un medio para alcanzar objetivos presupuestarios y sanitarios.

23. Novo Nordisk recurrió la resolución de la Dirección de Recursos ante el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), que es el órgano jurisdiccional remitente.

24. Basándose en la jurisprudencia derivada de las sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), y de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), este órgano jurisdiccional estima, en primer lugar, que el NEAK debe considerarse consumidor final de las entregas de medicamentos efectuadas por Novo Nordisk. En efecto, el hecho de que el beneficiario directo de estas entregas no sea el NEAK, 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 dichas entregas y la contraprestación recibida, de modo que el importe percibido por la Administración tributaria no puede ser superior al pagado por el consumidor final.

25. A continuación, dicho órgano jurisdiccional señala que la exposición de motivos del proyecto de ley que establece la obligación legal califica los pagos controvertidos de descuento.

26. Por último, indica que la obligación legal se asemeja a una reducción del precio, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, puesto que, en las circunstancias del litigio principal, Novo Nordisk no recibió la totalidad de la contraprestación por los productos que vendió.

27. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado acerca de si el hecho de que los pagos controvertidos se efectúen *ex lege* impide calificar estos de reducción del precio, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA.

28. En tales circunstancias, el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la [Directiva del IVA] en el sentido de que es incompatible con él la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual una empresa farmacéutica que efectúa *ex lege* pagos al organismo del seguro de enfermedad estatal en función del volumen de negocios obtenido por productos farmacéuticos que cuenten con financiación pública no tiene derecho a reducir *a posteriori* la base imponible, por el hecho de que los pagos se efectúan *ex lege*, de que cabe deducir de la base de la obligación de pago tanto los pagos efectuados con arreglo a un contrato sobre el volumen de la financiación como las inversiones realizadas por la empresa en investigación y desarrollo para el sector sanitario y de que la cantidad que procede satisfacer se recauda por la autoridad tributaria estatal, quien la transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal?»

Sobre la cuestión prejudicial

29. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una empresa farmacéutica que está obligada a abonar, en beneficio del organismo del seguro de enfermedad estatal, una parte de su volumen de negocios procedente de sus ventas de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos no tiene derecho a reducir *a posteriori* de la base imponible dichos pagos, teniendo en cuenta que estos se efectúan *ex lege*, que su base imponible puede reducirse deduciendo los pagos efectuados en virtud de un contrato de financiación y los gastos soportados por la empresa para investigación y desarrollo en el sector sanitario, y que las cantidades adeudadas son percibidas por la Administración tributaria, que las transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal.

30. A tenor del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, en caso de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, 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 del 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 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 41 y jurisprudencia citada).

31. En cuanto al contexto en el que se integra esta disposición, es importante señalar que el artículo 73 de la Directiva del IVA establece que 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.

32. A este respecto, 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 (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 39 y jurisprudencia citada).

33. En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que Novo Nordisk vende, en el mercado húngaro, medicamentos subvencionados por el NEAK, a través de mayoristas, a las farmacias, que son las que los revenden a las personas cubiertas por el seguro de enfermedad estatal a cambio del pago por estas de la diferencia entre el precio del medicamento y el importe de la subvención de la seguridad social abonada directamente por el NEAK a las farmacias. En virtud de la obligación legal, Novo Nordisk paga al NEAK, a través de la Administración tributaria, importes que corresponden, respectivamente, al 20 % y al 10 % de una parte de las subvenciones de la seguridad social correspondientes a todos medicamentos que ha vendido y que se distribuyen en farmacias y cuentan con financiación pública. Estos importes se deducen de los ingresos obtenidos por la venta de estos medicamentos. Aunque el destinatario formal de los pagos controvertidos sea la Administración tributaria, esta está obligada a transferir inmediatamente al NEAK los importes abonados.

34. En este contexto, tanto la Administración tributaria como el Gobierno húngaro consideran que las condiciones en las que Novo Nordisk efectuó los pagos controvertidos justifican calificarlos de impuestos, en el sentido del artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA, y, en consecuencia, que estos pagos deben incluirse en la base imponible de la entrega de medicamentos.

35. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que, para que los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales puedan quedar comprendidos en la base del IVA, pese a no representar ningún valor añadido ni constituir la contraprestación económica de una entrega de bienes o una prestación de servicios, deben guardar una relación directa con dicha entrega o prestación, y que la cuestión de si el hecho imponible de los citados impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales coincide con el del IVA es un elemento determinante para establecer la existencia de tal relación (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de mayo de 2010, Comisión/Polonia, C-228/09, EU:C:2010:295, apartado 30, y de 11 de junio de 2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, apartado 29 y jurisprudencia citada).

36. En primer lugar, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, parece que los pagos controvertidos no representan ningún valor añadido.

37. A continuación, es preciso señalar que, comoquiera que la parte del precio de venta de los medicamentos subvencionados que Novo Nordisk abona al NEAK, a través de la Administración tributaria, está fijada de antemano y tiene carácter obligatorio, no puede considerarse que forme parte de la contraprestación económica de las entregas de esos medicamentos realmente recibida por Novo Nordisk (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, apartado 28).

38. Por último, de la resolución de remisión se desprende, por una parte, que el acontecimiento al término del cual se impone al sujeto pasivo la obligación legal establecida en los artículos 36, apartado 1, y 40/A, apartado 1, de la Gyftv es la venta de los medicamentos y, por otra parte, que el importe global adeudado por esta obligación se determina en función de la cantidad de medicamentos vendidos y del importe de la subvención de la seguridad social.

39. En cuanto a la facultad, reconocida por la legislación nacional a las empresas farmacéuticas, de deducir del importe de los pagos controvertidos las contribuciones abonadas en virtud de los contratos de financiación relativos al período de referencia, menos el IVA, así como los gastos destinados a investigación y desarrollo, aunque el ejercicio de esta facultad puede, en su caso, reducir el importe de dichos pagos, no afecta a la circunstancia de que, habida cuenta de las consideraciones que figuran en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia, dichos pagos puedan calificarse de impuesto, en el sentido del artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA.

40. Por una parte, el NEAK es el beneficiario final de los pagos efectuados tanto en virtud de la obligación legal como en virtud de contratos de financiación.

41. Por otra parte, el Gobierno húngaro no ha aportado ninguna precisión sobre las modalidades de funcionamiento del mecanismo de deducción del importe de los pagos que se derivan de la obligación legal de los gastos de investigación y desarrollo en el sector sanitario, de modo que de esta facultad no se puede en absoluto deducir que sea pertinente para considerar que los pagos controvertidos son impuestos que deban incluirse en la base imponible del IVA, de conformidad con el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA.

42. En estas circunstancias, el hecho imponible de los pagos controvertidos puede coincidir con el del IVA adeudado por los medicamentos subvencionados y comercializados. Por consiguiente, en virtud del artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA, estos pagos pueden incluirse en la base imponible del IVA.

43. Por lo que respecta a la cuestión de si los importes abonados por las empresas farmacéuticas a los organismos de seguridad social con ocasión de la venta de medicamentos subvencionados pueden, no obstante, estar comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, procede recordar, por una parte, que el Tribunal de Justicia ya 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 una reducción de la base imponible en favor de dicha empresa farmacéutica, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, 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).

44. Carece de pertinencia a este respecto la alegación del Gobierno húngaro según la cual, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el carácter privado de la empresa del seguro de enfermedad constituía una diferencia primordial, mientras que, en el caso de autos, los pagos controvertidos tienen carácter de ingreso fiscal. En efecto, como se desprende del apartado 33 de la presente sentencia, el beneficiario real de los pagos controvertidos no es la Administración tributaria, sino el NEAK, que los utiliza para la subvención del precio de compra de los medicamentos, del mismo modo que en este asunto.

45. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA 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 a que estos pagos no han sido efectuados con fines promocionales (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 55).

46. Pues bien, las modalidades según las cuales, en el caso de autos, se efectúan los pagos controvertidos en virtud de la obligación legal no desvirtúan la calificación de esos pagos de reducción del precio, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA.

47. En efecto, en primer lugar, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que el ámbito de aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA comprende no solo las reducciones de precio derivadas de contratos celebrados entre una empresa farmacéutica y un organismo del seguro de enfermedad estatal, sino también las derivadas de obligaciones legales, como las controvertidas en el litigio principal (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartados 48 y 49).

48. Además, las partes en el procedimiento confirmaron en la vista que la finalidad de los pagos efectuados en virtud de la obligación legal es idéntica a la de los pagos efectuados sobre la base de los contratos de financiación celebrados entre el organismo de seguridad social y las empresas farmacéuticas, a saber, subvencionar el precio de compra de los medicamentos vendidos con receta médica y financiados por la seguridad social para tratamientos ambulatorios.

49. En segundo lugar, 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 (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 45 y jurisprudencia citada).

50. 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 (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 46 y jurisprudencia citada).

51. A este respecto, por lo que respecta a la determinación del consumidor final, carece de pertinencia la alegación formulada por el Gobierno húngaro según la cual es la Administración tributaria la que percibe las cantidades adeudadas en virtud de la obligación legal. En efecto, como se ha recordado en el apartado 44 de la presente sentencia, dicha Administración transfiere inmediatamente esas cantidades al NEAK, que concede una subvención sobre el precio de compra de los medicamentos vendidos con receta médica y financiados por la seguridad social para tratamientos ambulatorios.

52. Pues bien, el mecanismo de esta transferencia inmediata aboga en favor de la calificación de los pagos controvertidos de reducción de precio en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA.

53. Contrariamente a lo que sostiene el Gobierno húngaro, el artículo 401 de esta Directiva no se opone a esta interpretación, habida cuenta del contexto de este artículo. En efecto, la circunstancia de que los Estados miembros puedan mantener o establecer determinados impuestos, derechos o tasas en las condiciones previstas en dicho artículo no se opone en modo alguno a que, en virtud del artículo 78, párrafo primero, letra a), de dicha Directiva, tales impuestos, derechos o tasas deban ser tenidos en cuenta para determinar la base imponible del IVA, como reducción del precio, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la misma Directiva.

54. Además, de la resolución de remisión se desprende que, mediante los pagos controvertidos, Novo Nordisk renuncia a una parte de la contrapartida abonada por el mayorista.

55. Pues bien, no sería conforme con el principio de neutralidad fiscal evocado en el apartado 32 de la presente sentencia 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 este principio (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 44 y jurisprudencia citada).

56. Así, 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 del IVA (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 47).

57. En efecto, la empresa farmacéutica no pudo disponer libremente de la totalidad del precio recibido por la venta de sus productos a los mayoristas (véase, por analogía, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, apartado 43 y jurisprudencia citada).

58. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual una empresa farmacéutica que está obligada a abonar, en beneficio del organismo del seguro de enfermedad estatal, una parte de su volumen de negocios procedente de sus ventas de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos no tiene derecho a reducir *a posteriori* de la base imponible dichos pagos, teniendo en cuenta que estos se efectúan *ex lege*, que su base imponible puede reducirse deduciendo los pagos efectuados en virtud de un contrato de financiación y los gastos soportados por la empresa para investigación y desarrollo en el sector sanitario, y que las cantidades adeudadas son percibidas por la Administración tributaria, que las transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal.

Costas

59. 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 Primera) 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

se opondrá a una normativa nacional en virtud de la cual una empresa farmacéutica que está obligada a abonar, en beneficio del organismo del seguro de enfermedad estatal, una parte de su volumen de negocios procedente de sus ventas de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos no tiene derecho a reducir *a posteriori* de la base imponible dichos pagos, teniendo en cuenta que estos se efectúan *ex lege*, que su base imponible puede reducirse deduciendo los pagos efectuados en virtud de un contrato de financiación y los gastos soportados por la empresa para investigación y desarrollo en el sector sanitario, y que las cantidades adeudadas son percibidas por la Administración tributaria, que las transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.