

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062332

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2016

Vocalía 5.^a

R.G. 703/2013

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Descuentos y bonificaciones. *Cantidades que abonan los laboratorios al Sistema Nacional de Salud en función del volumen de medicamentos a pacientes del sistema.* Los ingresos estatales por descuentos por volumen de ventas de medicamentos al Servicio Nacional de Salud, son incardinables en la figura conocida en la práctica mercantil como «rappels» de venta, que se exigen o pueden serlo, por parte de las empresas a sus proveedores en atención al volumen de compras que les efectúan; en este caso, el cliente que exige el descuento por volumen de ventas a las industrias proveedores de medicamentos es el Estado, como responsable del Servicio Nacional de Salud, y solamente se aprecia por el importe de las ventas que los proveedores efectúen por cuenta de dicho Servicio, ya que puede considerarse el principal cliente de dichos proveedores. Puede considerarse un descuento que las entidades proveedoras de medicamentos han de efectuar al Estado por los volúmenes de ventas de medicamentos financiados a través del sistema público de sanidad, sin que aquellas personas y entidades que no suministren medicamentos al Servicio Nacional de Salud deban satisfacer ingreso alguno. **(Criterio 2 de 4)** Las cantidades que deben abonar los laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud en función del volumen de medicamentos vendidos a pacientes del sistema tienen naturaleza de descuentos posteriores al hecho imponible. **(Criterio 4 de 4)** Una vez establecido lo anterior, la Administración deniega a la entidad la posibilidad de reducir la base imponible del IVA por acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos regulado en el art. 89.Cinco.a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En el caso que nos ocupa, las cuotas inicialmente repercutidas se debieron a las ventas de medicamentos al Sistema Nacional de Salud, por tanto, la repercusión de cuotas es correcta, porque las operaciones fueron efectivamente realizadas y la entidad aplicó las normas vigentes en el momento del devengo. El otorgamiento posterior de descuentos sobre el importe de las operaciones realizadas no implica que se modifique la naturaleza del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada inicialmente, que fue procedente cuando se realizó la operación. Por tanto, la entidad debe regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación en que se efectúa la rectificación, solicitando la devolución de las cuotas repercutidas en exceso, de conformidad con lo dispuesto en el art. 89.Cinco, párrafo tercero, letra b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). La Administración deniega las solicitudes por no tratarse de un supuesto de ingresos indebidos, pero lo solicitado por la entidad es la rectificación de sus autoliquidaciones, y la rectificación del periodo en el que se concede el descuento. El hecho de hacer alusión a la devolución de ingresos indebidos, no obsta para que la Administración examine las solicitudes de rectificación presentadas de acuerdo con su verdadera naturaleza de solicitudes de rectificación de las que pudiera derivar una devolución derivada de la normativa del tributo. **(Criterio 3 de 4)** Por último, la entidad podrá modificar la base imponible por aplicación del art. 80.Uno.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y la factura rectificativa debe expedirse rectificando la base imponible y la cuota repercutida a la baja, para ajustarla a la efectivamente percibida. El art. 24 del RD 1624/1992 (Rgto IVA), obliga a expedir la factura rectificativa, y a remitirla al destinatario de la operación. En el presente expediente, X vende sus productos a los distribuidores y oficinas de farmacia, y es de ellos de quien cobra y a quienes repercute IVA, pero el descuento se lo concede al Sistema Nacional de Salud pues es a este organismo a quien tiene que efectuar los pagos calificados como rappels; esto es, el descuento se concede a una persona distinta al destinatario original de la operación. Es decir, X debe expedir factura rectificativa recogiendo el descuento, pero no debe remitírsela a sus clientes puesto que ellos no se benefician del descuento y no tendrán que rectificar su IVA soportado deducible. De esta forma, al expedir factura rectificativa, X tributa por la contraprestación final realmente percibida en global (tras la venta y la concesión de un descuento), pero no debe remitírsela, ni a sus clientes porque no se benefician del descuento, ni al Sistema Nacional de Salud porque no ha sido quien le ha comprado los productos, además del hecho de que aunque haya pagado parte del IVA de la venta final del medicamento con receta (pagando el resto el cliente consumidor final del medicamento con receta), no habrá podido deducir ese IVA, por lo que tampoco debe corregir la deducción original. **(Criterio 1 de 4)**

PRECEPTOS:

Ley 29/2006 (Garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios), Disp. Adic. Sexta.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80 y 89.
Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 90 y 92.
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), art. 120.
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 126.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.
RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 13.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central en SALA, interpuestas por D. ... en nombre y representación de **X... S.A.**, con **NIF:** ... y domicilio a efectos de notificaciones en ... contra los siguientes Acuerdos de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de 22 de enero de 2013, referencia ..., por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IVA correspondiente al mes de marzo del ejercicio 2008 (reclamación 703/2013).
- Acuerdo de 19 de marzo de 2013, referencia ..., por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IVA correspondiente al mes de octubre del ejercicio 2008 (reclamación 1785/2013).
- Acuerdo de 19 de marzo de 2013, por el que se desestiman de forma acumulada las solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de IVA correspondientes a los meses de enero, marzo, septiembre y octubre de 2009, enero, marzo y noviembre de 2010, y enero, abril, junio y noviembre de 2011 (reclamación 1859/2013).

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fechas 20 de abril y 20 de noviembre de 2012, **X ...** presentó ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria solicitudes de rectificación de algunas de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por la entidad anteriormente, en concreto:

- Marzo de 2008, por un importe a devolver a la entidad de 10.639,42 euros.
- Octubre de 2008, por un importe a devolver a la entidad de 10.896,44 euros.
- Enero de 2009, por un importe a devolver a la entidad de 11.235,02 euros.
- Marzo de 2009, por un importe a devolver a la entidad de 11.573,78 euros.
- Septiembre de 2009, por un importe a devolver a la entidad de 9.069,87 euros.
- Octubre de 2009, por un importe a devolver a la entidad de 12.916,20 euros.
- Enero de 2010, por un importe a devolver a la entidad de 14.175,65 euros.
- Marzo de 2010, por un importe a devolver a la entidad de 15.465,87 euros.
- Noviembre de 2010, por un importe a devolver a la entidad de 9.784,22 euros.
- Enero de 2011, por un importe a devolver a la entidad de 25.802,68 euros.
- Abril de 2011, por un importe a devolver a la entidad de 25.413,51 euros.
- Junio de 2011, por un importe a devolver a la entidad de 27.735,39 euros.
- Noviembre de 2011, por un importe a devolver a la entidad de 28.281,97 euros.

En los escritos, señala que es una compañía que forma parte del Grupo X, que desarrolla la actividad de distribución y venta de medicamentos y productos sanitarios. Al realizar actividades de fabricación, importación u oferta de medicamentos y/o productos sanitarios al Sistema Nacional de Salud que se dispensan a través de recetas, el Grupo ha ingresado a la Administración las cantidades resultantes de aplicar lo dispuesto en la Disposición Adicional sexta de la Ley 29/2006, de 26 de junio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios.

En fecha 19 de marzo de 2008 se recibió notificación de Resolución definitiva del Ministerio de Sanidad y Consumo en la que se le comunicó la obligación de ingresar en la cuenta del Instituto de Salud Carlos III la cantidad de 538.275,12 euros, que correspondía a la aportación del tercer cuatrimestre del ejercicio 2007. A continuación se lo notificaron otras resoluciones correspondientes a diversos periodos de los ejercicios 2008 a 2011.

Las aportaciones se cuantificaron de acuerdo con el importe de las ventas realizadas por el GRUPO X a favor del Sistema Nacional de Salud en cada uno de los periodos al que corresponden las aportaciones descritas.

La Disposición adicional sexta de la Ley del Medicamento establece que las personas físicas, los grupos empresariales y las personas jurídicas no integradas en ellos, que se dediquen en España a la fabricación, importación u oferta al Sistema Nacional de Salud de medicamentos y/o productos sanitarios que, financiados con fondos públicos, se dispensen en oficinas de farmacia, a través de receta oficial u orden de dispensación del Sistema Nacional de Salud, en territorio nacional, deben ingresar con carácter cuatrimestral las cantidades que resulten de aplicar sobre su volumen cuatrimestral de venta a través de dicha receta u orden de dispensación los porcentajes establecidos en la mencionada disposición adicional.

Según el Ministerio de Sanidad y la Dirección General de Tributos, las cantidades ingresadas en virtud de estas Resoluciones tienen el carácter de descuento sobre el volumen de ventas, por lo que no deben formar parte de la base imponible del IVA. Por ello, entiende la entidad que, de acuerdo con el artículo 89.5 de la Ley del IVA, procede rectificar las autoliquidaciones de IVA de los periodos en los que se recibieron las Resoluciones del Ministerio de Sanidad, procediendo a minorar la base imponible y la cuota de IVA devengada que se consignó inicialmente en las autoliquidaciones por razón del descuento aplicado.

En fecha 22 de enero de 2013, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta Acuerdo por el que desestima la solicitud presentada por marzo de 2008; en fecha 19 de marzo de 2013, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta Acuerdo por el que desestima la solicitud presentada por octubre de 2008; y en fecha 19 de marzo de 2013 dicta Acuerdo por el que desestiman de forma acumulada las solicitudes presentadas por enero, marzo, septiembre y octubre de 2009, enero, marzo y noviembre de 2010, y enero, abril, junio y noviembre de 2011.

De acuerdo con estos acuerdos:

<<El art. 80 de la Ley de IVA establece que la base imponible se reducirá en los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

La Audiencia Nacional, en su sentencia de 19 de abril de 2010, ha manifestado que la naturaleza jurídica de la liquidación de las cantidades a ingresar mencionadas anteriormente no es la propia de un tributo sino la correspondiente al ejercicio de la potestad de la Administración Sanitaria, legalmente otorgada, de intervención en los precios de los medicamentos, calificación que la entidad entiende que es ratificada por el Tribunal Supremo.

Asimismo, el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público establece unas deducciones sobre las compras de medicamentos por el Sistema Nacional de Salud, respecto a las cuales la DGT ha emitido informe en el que se concluye que la dotación y regularización del fondo constituido con las deducciones constituirá para los laboratorios farmacéuticos un descuento concedido con posterioridad a la venta de los medicamentos, por lo que los laboratorios deberán reducir la base imponible de la venta de medicamentos. En opinión de la entidad, las cantidades abonadas por razón de la Disposición Adicional Sexta de la Ley del Medicamento disponen de la misma naturaleza de descuento que las abonadas en atención a lo previsto en el Real Decreto-Ley 8/2010.

Es por ello que solicita la rectificación de la autoliquidación del IVA, procediendo a minorar la base imponible y la cuota de IVA devengada, (se exponen los periodos y cuantías correspondientes para cada acuerdo).

La Resolución del TEAC 00/5642/2010 de 08-03-2011, relativa a la naturaleza jurídico-tributaria de la citada Disposición Adicional Sexta de la Ley 29/2006, establece lo siguiente:

"Expuesto lo que antecede, procede profundizar en la naturaleza de la regulación legal al amparo de la que se ha practicado la resolución liquidatoria.

A tal efecto conviene significar que con una detenida observación de la tan repetida disposición adicional Sexta, puede apreciarse que ostenta un contenido consistente en el establecimiento de un "descuento por volumen de ventas" de los fabricantes o importadores de medicamentos al Sistema Nacional de Salud constituyendo la médula del mismo la regulación del precio del medicamento, en este caso, puede apreciarse, por un mecanismo de carácter indirecto. Ello cabe encuadrarlo, conforme a lo expuesto en apartados anteriores, en la potestad estatal de regulación de los precios de los medicamentos. En este terreno conviene hacer hincapié en que dichos ingresos estatales por descuentos por volumen de ventas de medicamentos al Servicio Nacional de Salud son incardinables en la figura conocida en la práctica mercantil como "rappels" de venta, que se exigen o pueden serlo, por parte de las empresas o entidades a sus proveedores en atención al volumen de compras que les efectúan; en este caso, el cliente que exige el descuento por volumen de ventas a las industrias proveedoras de medicamentos es el Estado, como responsable del Servicio Nacional de Salud, y, solamente se aprecia, por el importe de las ventas que los proveedores efectúan por cuenta de dicho Servicio, ya que puede considerarse el principal cliente de dichos proveedores. Es decir que puede considerarse, sin retorcimiento alguno, un descuento

que las entidades proveedoras de medicamentos han de efectuar al Estado por los volúmenes de ventas de medicamentos financiados a través del sistema público de sanidad, sin que aquellas personas y entidades que no suministren medicamentos al Servicio Nacional de Salud deban de satisfacer ingreso alguno."

Por lo tanto, se concluye, las cantidades abonadas tienen la naturaleza de descuento.

No obstante, llegados a este punto debemos tener presente el contenido de la Consulta Vinculante de la DGT número V0647/12, de 29-03-12, que establece lo siguiente en cuanto a la naturaleza de los ingresos practicados y la forma de recuperar el IVA ingresado correspondiente a tales descuentos:

"6.- El apartado uno del artículo 89 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Por su parte, el apartado cinco de este mismo artículo dispone lo que sigue:

Cinco. () Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Por otra parte, en cuanto a la consideración del ingreso de las cuotas del Impuesto cuya repercusión se rectifica como "ingresos indebidos" a efectos de la aplicación del procedimiento de "devolución de ingresos indebidos", debe indicarse que el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece los supuestos a los que se aplica este procedimiento, añadiendo el precepto que "reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto".

El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se desarrolla la Ley General Tributaria en materia de revisión administrativa señala en su artículo 14 los "supuestos de devolución"; de lo indicado en tal precepto y en el resto de la disposición se deriva que tal procedimiento no resulta de aplicación a la devolución de ingresos que no cabe calificar de "indebidos", por haber sido efectuados sin incurrir en error, duplicidad u otra circunstancia que pudiera haber justificado legalmente la no realización del ingreso.

Por tanto, no cabe calificar como "indebido" el ingreso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta a dicho tributo, aunque posteriormente deban ser devueltas al sujeto pasivo por haberse concedido un descuento por volumen de ventas.

El procedimiento de recuperación de tales cuotas será, por tanto, el señalado en el referido artículo 89, apartado cinco, tercer párrafo, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En consecuencia, no puede considerarse que nos encontramos ante un ingreso indebido sino ante una modificación de la base imponible de las establecidas en el art. 80 de la LIVA. Es por ello que el procedimiento aplicable para la recuperación de las cuotas es el establecido en el apartado b) del art.89.Cinco de la Ley de IVA, es decir, regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.>>

Por lo anterior, se desestiman las solicitudes presentadas.

Segundo.

Disconforme **X** ... con los Acuerdos anteriores, interpone frente a ellos las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Alega que, tal y como dice la DCGC, debió minorar el IVA repercutido en los periodos en los que tuvo que realizar los ingresos, pues es en ese momento cuando se conceden los descuentos; como no minoró el IVA repercutido en ese momento, posteriormente solicitó la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a esos periodos, pero la DCGC lo desestima de forma errónea, incurriendo en error en la apreciación de los hechos, pues nunca ha pretendido efectuar la rectificación de las autoliquidaciones de los periodos de venta, sino únicamente de los periodos en los que se conceden los descuentos.

Tercero.

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria, con fecha 11 de febrero de 2016 se decreta por el TEAC la acumulación de las reclamaciones citadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa.

Segundo.

En primer lugar, es conveniente concretar las operaciones que dan lugar a la rectificación de las cuotas repercutidas. Para ello, es preciso acudir al marco jurídico en el que se encuadran, que se define en la Disposición adicional sexta de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, relativa a Aportaciones por volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud:

“1. Las personas físicas, los grupos empresariales y las personas jurídicas no integradas en ellos que se dediquen en España a la fabricación, importación u oferta al Sistema Nacional de Salud de medicamentos y/o productos sanitarios que, financiados con fondos públicos, se dispensen en oficinas de farmacia a través de receta oficial u orden de dispensación del Sistema Nacional de Salud, en territorio nacional, deberán ingresar con carácter cuatrimestral las cantidades que resulten de aplicar sobre su volumen cuatrimestral de ventas a través de dicha receta u orden de dispensación los porcentajes contemplados en la escala siguiente: (...).

2. El Ministerio de Sanidad y Política Social, en función de lo previsto en el apartado anterior y sobre las ventas del ejercicio corriente, comunicará la cantidad a ingresar a cada fabricante, importador u oferente afectado, así como el plazo de ingreso de dicha cantidad. En el primer plazo del ejercicio siguiente se efectuarán, en su caso, la regularización de las liquidaciones cuatrimestrales, en el supuesto de que hayan de incorporarse al expediente datos no tenidos en cuenta en las citadas liquidaciones parciales. (...).”

Es doctrina de este Tribunal, y así se recoge en resoluciones como la R.G. 0671/2012, de 24 de mayo de 2012, y la R.G. 5642/2010, de 8 de marzo de 2011, que la citada Disposición adicional presenta un contenido consistente en el establecimiento de un “descuento por volumen de ventas” de los fabricantes o importadores de medicamentos al Sistema Nacional de Salud, constituyendo la médula del mismo la regulación del precio del medicamento, en este caso, puede apreciarse, por un mecanismo de carácter indirecto, encuadrable en la potestad estatal de regulación de los precios de los medicamentos.

Esta misma naturaleza le atribuye también el Tribunal Constitucional en su Sentencia 83/2014 de 29 de mayo de 2014. En esta Sentencia no se examinan las cantidades que deben pagar los laboratorios al Sistema Nacional de Salud en virtud de la citada Disposición Adicional Sexta, sino unas cantidades similares que debían pagar las oficinas de farmacia al amparo del Real Decreto Ley 5/2000 de medidas urgentes de contención del gasto farmacéutico público y de racionalización del uso de los medicamentos, de forma que a los márgenes de las oficinas de farmacia correspondientes a las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas a cargo de la Seguridad Social o con fondos estatales afectos a la sanidad se les aplicase una escala de deducciones con relación a la facturación mensual de recetas. Declara el Tribunal Constitucional:

“La deducción opera sobre una cantidad ya determinada por la agregación al precio industrial fijado para el medicamento de los márgenes reglamentariamente establecidos para su distribución y dispensación, que es la que la Administración debe reintegrar al titular de la oficina de farmacia, previo descuento de la parte del precio del medicamento que el farmacéutico hubiera percibido del usuario. Y sobre esa cantidad la Administración gira una liquidación indicando el importe correspondiente al nivel de facturación mensual de la farmacia por esas recetas y

la cuota resultante de aplicar el porcentaje correspondiente, liquidación que percibe por vía de compensación descontando aquella cantidad de la suma que ella debe abonar al titular de la oficina de farmacia.

Una vez hechas las precisiones que anteceden, de acuerdo con su presupuesto de hecho y en función de la configuración y estructura jurídica que le dado el legislador, la citada deducción reviste la naturaleza de una prestación pecuniaria (aplicada a la facturación al Sistema Nacional de Salud), impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público (por el Gobierno, al dictar la norma de urgencia, y por las Cortes Generales, con su convalidación), que se satisface a un ente público (el Ministerio de Sanidad y Consumo), sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (los titulares de la oficina de farmacia), donde el supuesto de hecho que da lugar al mismo (la dispensación de medicamentos a cargo al Sistema nacional de Salud) no se realiza de forma libre y espontánea por el sujeto obligado (pues tanto el entonces vigente artículo 3.1 de la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del medicamento, como el actual artículo 2.1 de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, obligan a dispensar los medicamentos) y en el que la prestación debida tiene una inequívoca finalidad de interés público (la contención urgente del gasto público farmacéutico).

Si contrastamos las características citadas con la doctrina constitucional anteriormente extractada relativa a las prestaciones patrimoniales de carácter público, no es difícil concluir que nos encontramos ante una prestación impuesta que queda sometida al principio de reserva de ley consagrado en el artículo 31.3 CE. Ahora bien, no toda prestación impuesta tiene que ser necesariamente una expresión concreta del deber de contribuir del artículo 31.1 CE, como sucede cuando con ella no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación. Pueden existir medidas, entonces, en las que, aun siendo prestaciones impuestas, su finalidad principal, como sostiene el Abogado del Estado, no sea la de establecer un tributo, esto es, una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público, sino que, como señala el Fiscal General del Estado, pretenda efectuar una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía (art. 31.2 CE). En efecto, con la deducción controvertida el Estado no ha recurrido a su poder tributario (art. 133.1 CE) para establecer una nueva forma de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que ha puesto su poder de gasto al servicio de una concreta política farmacéutica no sólo con la finalidad de garantizar un uso racional del medicamento (art. 43 CE), sino con el objetivo de llevar a cabo una adecuada y razonable distribución de unos recursos públicos escasos frente a necesidades de protección siempre crecientes (art. 31.2 CE).

Conforme a lo que antecede, los sujetos obligados a soportar la prestación impuesta no son llamados a su cumplimiento como contribuyentes, en el ámbito de una nueva relación tributaria, en la que el Estado se erija en el sujeto activo y el titular de la oficina de farmacia en el sujeto pasivo, sino que lo son en el seno de la relación económica que les une al Estado, de la que surgen tanto derechos para los titulares de las oficinas de farmacia como cargas que asumir. (...)

De esta manera, el Estado, para garantizar la protección de la salud pública (arts. 43.2 y 51.1 CE) y en el ejercicio de sus competencias exclusivas sobre productos farmacéuticos (art. 149.1.16 CE), no sólo puede obligar a las empresas farmacéuticas y a las oficinas de farmacia (como establecimientos sanitarios privados de interés público) a abastecer, suministrar y dispensar, a través del Sistema Nacional de Salud, los medicamentos, sustancias medicinales y productos necesarios para proteger la salud pública, en general, y la atención primaria a la salud de los ciudadanos, en particular, sino que puede actuar tanto sobre los precios de los medicamentos como sobre los márgenes de las oficinas de farmacia, por el consiguiente interés público que subyace a la prestación farmacéutica, **para imponer, incluso, una deducción («rappel») en función del volumen de ventas**. Y el establecimiento de una deducción en función del coste de las especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo al Sistema Nacional de Salud en un sector regulado como el que nos ocupa, por mucho que con la misma se consiga como efecto económico indirecto el de la financiación del gasto público, no puede considerarse que afecte al deber de «todos» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)."

Posteriormente, el Tribunal Supremo ha dictado Sentencia en fecha 1 de diciembre de 2014 (recurso 47/2008), aplicando las mismas conclusiones al Real Decreto 823/2008 (que desarrolla la actual Ley del Medicamento, en la que se contiene la Disposición aquí examinada).

Así, dichos ingresos estatales por descuentos por volumen de ventas de medicamentos al Servicio Nacional de Salud, son incardinables en la figura conocida en la práctica mercantil como "rappels" de venta, que se exigen o pueden serlo, por parte de las empresas o entidades a sus proveedores en atención al volumen de compras que les efectúan; en este caso, el cliente que exige el descuento por volumen de ventas a las industrias proveedoras de medicamentos es el Estado, como responsable del Servicio Nacional de Salud, y solamente se aprecia por el importe de las ventas que los proveedores efectúen por cuenta de dicho Servicio, ya que puede considerarse el principal cliente de dichos proveedores. Es decir, que puede considerarse un descuento que las entidades proveedoras de medicamentos han de efectuar al Estado por los volúmenes de ventas de medicamentos financiados a través del sistema público de sanidad, sin que aquellas personas y entidades que no suministren medicamentos al Servicio Nacional de Salud deban satisfacer ingreso alguno.

Cabe señalar, por último, que es asimismo doctrina de este Tribunal Central, reflejado también por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal Supremo, que las citadas aportaciones por volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud carecen de naturaleza tributaria.

Tercero.

Una vez establecido lo anterior, procede analizar la cuestión controvertida en las presentes reclamaciones, puesto que la Administración deniega a la entidad la posibilidad de reducir la base imponible del IVA por acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos regulado en el artículo 89.Cinco.a) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La norma española reguladora de las rectificaciones de las bases imponibles tiene su origen en el artículo 11.C de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de las CCEE, de 17 de mayo de 1977 (actuales artículos 90 y 92 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA). El apartado 1 del citado precepto dispone que *“en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen”*. Es importante destacar esta última precisión puesto que autoriza a los Estados miembros a regular las condiciones a partir de los que pueden los sujetos pasivos proceder a rectificar las bases imponibles, así como los procedimientos en virtud de los que dichos sujetos pasivos harán efectiva la rectificación.

La Ley 37/1992, reguladora del IVA, en su artículo 80 determina los supuestos en los que procede la rectificación de la base imponible, fijando el apartado Uno.2.º, que la base imponible se reducirá en la cuantía de los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados, que es el supuesto que se examina en estas reclamaciones.

Las rectificaciones de las cuotas impositivas repercutidas, conforme al artículo 89.Uno deberán efectuarse por los sujetos pasivos *“cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible”*, esto es, junto a las circunstancias que se delimitan en el artículo 80, nos encontramos aquellas otras que implican una rectificación de las cuotas repercutidas porque fueron determinadas improcedentemente.

Y esta rectificación *“deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80”*.

Como la rectificación puede suponer un incremento o disminución de las cuotas, el artículo 89.Cinco prevé ambas posibilidades estableciendo procedimientos distintos para efectuar la rectificación. Así, en el supuesto de que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, que es el que se produce en estas reclamaciones, *“el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:*

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) *Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso”*.

Es este último apartado Cinco, párrafo tercero, el que plantea la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda acogerse a las modalidades de rectificación que se prevén, y es el que debe ser objeto de análisis, porque ambas opciones deben examinarse teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de cada una de ellas.

Así, la opción a) remite directamente al carácter de los ingresos efectuados, esto es deben ser “indebidos”. Nada obsta a reconocer el carácter de ingresos indebidos respecto de una repercusión tributaria en IVA, pero siempre y cuando tenga esta naturaleza, esto es, como reconoce ahora expresamente el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) aprobado por Real Decreto 520/2005, que nos encontremos ante cuotas repercutidas “indebidamente” que no debieron ser repercutidas en la cuantía en que lo fueron inicialmente (porque así lo ha fijado una resolución administrativa o judicial, o bien se determinaron improcedentemente o por una incorrecta aplicación de las normas, etc.), además de cumplirse el resto de los requisitos que fija el precepto citado.

Asimismo el Tribunal Central ha reconocido con anterioridad la procedencia de la devolución como ingresos indebidos respecto de cuotas repercutidas improcedentemente, si bien el sujeto legitimado para obtener su importe debe ser el destinatario de la operación. Así es cuando se ha repercutido improcedentemente por incumplimiento de una norma comunitaria, de acuerdo además con los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, entre otras en la sentencia de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95. Y también

lo ha señalado el Tribunal Supremo, entre otras, en las sentencias de 7 de febrero de 2007 (recurso 5605/2001) y de 20 de febrero de 2007 (recurso 7008/2001). En todos estos casos nos encontramos ante cuotas indebidamente repercutidas, bien porque no se debieron repercutir, bien porque debió hacerse por un importe inferior.

En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la modificación de la base imponible como consecuencia de la concesión de descuentos con posterioridad al momento de realizarse la operación no implica la transformación del carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida después del devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente y que fue procedente cuando se realizó la operación.

Por tanto, cuando como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1163/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido, el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.Cinco, párrafo tercero y regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

El mismo criterio es el que mantiene el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras, en resoluciones de 20 de septiembre de 2012, R.G. 3223/2010, y de 27 de febrero de 2008, R.G. 599/2005, confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 17 de diciembre de 2008 (Rec. n.º 177/2008).

Y en sentido análogo al que expresamos, se ha pronunciado también de manera reiterada la Dirección General de Tributos (entre otras, en consultas V0710-05 de 27 de abril de 2005 y V0647-12 de 29 de marzo de 2012).

Cuarto.

En el caso que nos ocupa, las cuotas inicialmente repercutidas se debieron a las ventas de medicamentos al Sistema Nacional de Salud, por tanto, la repercusión de cuotas es correcta, porque las operaciones fueron efectivamente realizadas y la entidad aplicó las normas vigentes en el momento del devengo.

Como se ha indicado anteriormente, el otorgamiento posterior de descuentos sobre el importe de las operaciones realizadas no implica que se modifique la naturaleza del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada inicialmente, que fue procedente cuando se realizó la operación.

Por tanto, la entidad debe regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación en que se efectúa la rectificación, solicitando la devolución de las cuotas repercutidas en exceso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, letra b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes desestima las solicitudes de X ... porque entiende que no cabe acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

No obstante, la entidad interpone las presentes reclamaciones al estar disconforme con los Acuerdos dictados, puesto que lo que ha hecho ha sido solicitar la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los periodos en que se conceden los descuentos (no los periodos en que se vendieron los productos inicialmente), al amparo de los artículo 120.3 de la LGT, y 126 y siguientes del RGAT.

Sobre esta cuestión, es cierto que la entidad, en los escritos presentados para iniciar los procedimientos ante la DCGC, hace alusión a la devolución de ingresos indebidos, pero posteriormente en los mismos escritos alude al procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la LGT y 126 y siguientes del RGAT, esto es, solicita la rectificación de sus autoliquidaciones, y concretamente de las autoliquidaciones correspondientes a los periodos en los que se conceden los descuentos por recibirse las Resoluciones del Ministerio de Sanidad y Consumo comunicando la obligación de ingresar las cantidades correspondientes a los descuentos. De acuerdo con lo previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la LIVA, la entidad debe regularizar el IVA en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que deba efectuarse la rectificación, y como X ... no lo hizo en ese momento, posteriormente solicita la rectificación de esas autoliquidaciones para imputar la rectificación en el periodo correspondiente al momento de efectuarse el descuento, pero la solicitud se formula para los periodos correctos, aquellos en que se recibieron las Resoluciones por las que debe pagar, y no respecto de los periodos en los que se vendieron los productos por los que ahora solicita modificar la base imponible.

La Administración deniega las solicitudes por no tratarse de un supuesto de ingresos indebidos, pero lo solicitado por la entidad es la rectificación de sus autoliquidaciones, y la rectificación del periodo en el que se concede el descuento, tal y como deriva de las solicitudes presentadas pues en ellas se identifica el periodo en el que se reciben las Resoluciones del Ministerio de Sanidad en las que se detallan los pagos a efectuar, calculados en función de la facturación anterior, por lo que este TEAC considera que el procedimiento utilizado por la entidad es correcto. El hecho de hacer alusión a la devolución de ingresos indebidos, no obsta para que la Administración examine las solicitudes de rectificación presentadas de acuerdo con su verdadera naturaleza de solicitudes de rectificación de las que pudiera derivar una devolución derivada de la normativa del tributo.

Quinto.

Una vez señaladas las anteriores conclusiones, debemos analizar si en este caso concreto X ... tiene derecho a la rectificación de las autoliquidaciones solicitada.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 80 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible se reducirá en las cuantías correspondientes a los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Como hemos expuesto y motivado en el Fundamento de Derecho Segundo, las cantidades abonadas por los laboratorios al Sistema Nacional de Salud en virtud de la Disposición adicional sexta de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, tienen la naturaleza de descuentos sobre el volumen de ventas.

X ... efectúa ventas de sus productos a las oficinas de farmacia (o, en su caso, a distribuidores, que los venderán a las oficinas de farmacia), siendo estas oficinas de farmacia las encargadas de dispensar los medicamentos del laboratorio al público. En el caso de medicamentos dispensados con receta, el cliente de la farmacia abona una parte del precio del medicamento, haciéndose cargo el Sistema Nacional de Salud del precio restante. Posteriormente, y sobre el volumen de ventas efectuadas por el laboratorio al Sistema Nacional de Salud (por las ventas de medicamentos con receta, en la parte sufragada por el Estado), se calculan unas cantidades que el laboratorio debe reintegrar al Sistema Nacional de Salud, y que hemos dicho que en la práctica operan como un *rappel* por volumen de compras. De esta forma, el precio percibido por X ... por sus ventas de medicamentos con receta, debe minorarse en el importe que debe reintegrar al Sistema Nacional de Salud, puesto que el precio finalmente percibido es inferior al de la venta inicial como consecuencia del descuento.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre supuestos en los que se contemplan sistemas de descuentos en las sentencias de 24/10/1996 (Asunto C-317/1994, Elida Gibbs), y en la de 15/10/2002 (Asunto C-427/98, Comisión contra Alemania).

En particular, en la primera de las sentencias citadas, se describe que Elida Gibbs, fabricante de artículos de aseo, procedió, en el marco de una campaña para la promoción de sus ventas, a la distribución de cupones de descuento que podían ser presentados por los clientes, consumidores finales, cuando adquirían sus productos a los minoristas distribuidores de los mismos, que en ese caso procedían a la minoración del precio final de los productos en el nominal del cupón. A continuación, el distribuidor recuperaba de Elida Gibbs el importe de los cupones que le habían sido presentados por sus clientes.

A partir de tales hechos, el Tribunal concluye lo siguiente:

34. Habida cuenta del conjunto de las anteriores consideraciones, procede responder en primer lugar a la primera cuestión planteada que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del C del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, cuando un fabricante emite unos cupones de descuento, que serán canjeados al comerciante minorista por el propio fabricante o por cuenta del mismo por el importe indicado en el cupón, los cupones distribuidos a clientes potenciales en el marco de campañas de promoción de ventas, pueden ser aceptados por el minorista cuando el cliente le compra un tipo específico de artículos; el fabricante ha vendido dichos artículos directamente al minorista al "precio de fábrica" y este último acepta del cliente los cupones al vender dichos artículos; los presenta a continuación al fabricante y recibe el importe indicado, la base imponible es el precio de venta facturado por el fabricante menos el importe indicado en el cupón y reembolsado. La interpretación es la misma si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista".

Dicha conclusión ha de completarse con lo dispuesto en la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión contra Alemania, en la que, a su vez, se confirma la línea jurisprudencial que ya había sido apuntada en una sentencia anterior, la de 24/10/1996, Asunto C-288/94, Argos Distributors.

En ella argumenta el Tribunal que la concesión de los referidos descuentos por parte de un fabricante que, como acaba de concluirse, determinan la minoración de la base imponible de la entrega de productos a su distribuidor, no ha de implicar, sin embargo una rectificación de la cuota repercutida ni de la deducción efectuada por el distribuidor, así como que las transacciones intermedias que en su caso pudiera haber desde la entrega del

primer fabricante hasta aquélla que tiene lugar a favor del consumidor final han de verse afectadas por la concesión del descuento.

En estos casos, se considera como base imponible del fabricante el precio de venta facturado menos el importe del cupón reembolsado, y en ambos casos se alude al principio de neutralidad del impuesto y a la contradicción que supondría considerar como base imponible un importe superior al realmente percibido. Si con posterioridad a la realización de las operaciones por un precio determinado, se conceden descuentos que llevan a que el precio finalmente percibido sea inferior, habrá que ajustar la base imponible del IVA. Y esto debemos hacerlo, incluso cuando hay eslabones intermedios en la cadena de distribución de los productos, como en este caso, que el laboratorio puede vender a un distribuidor, éste a una oficina de farmacia, y ésta a los clientes finales; y es posible la modificación en estos supuestos porque, en palabras del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sentencia de 15 de octubre de 2002, asunto C-427/98):

“(…) dado que la disminución de la base imponible del fabricante no modifica el valor añadido por el minorista, no puede afectar a la cuantía del IVA devengado por el minorista. (...)”

63. Debe señalarse que, en los supuestos descritos en el apartado anterior, la reducción de la base imponible del fabricante sin la rectificación correspondiente de las deducciones de los demás operadores de la cadena de distribución no conduce inevitablemente a un desequilibrio entre el impuesto soportado y el impuesto repercutido y, por tanto, a una distorsión del sistema del IVA. En efecto, en todos estos supuestos puede mantenerse la concordancia entre el impuesto soportado y el impuesto repercutido mediante la utilización de las medidas previstas en la Sexta Directiva”.

En el presente caso, **X ...** vende productos a distribuidores y oficinas de farmacia a un precio determinado, repercute el IVA correspondiente a ese precio, pudiendo deducir el IVA los adquirentes en este paso de la cadena; los distribuidores venden a oficinas de farmacia, en su caso, y las oficinas de farmacia venden a su vez a los clientes finales, repercutiendo el IVA correspondiente al precio de venta de los productos. En el caso de medicamentos vendidos con receta, los clientes satisfacen a las farmacias una parte del precio, y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio se lo paga el Sistema Nacional de Salud a las farmacias, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que pueda deducir ese IVA tampoco.

En este momento interviene el rappel que estudiamos. Así, **X ...** ha vendido a los distribuidores o a las oficinas de farmacia, y ha cobrado el precio íntegro y el IVA correspondiente. Las oficinas de farmacias perciben parte del precio de los medicamentos vendidos con receta del Sistema Nacional de Salud. Y posteriormente, **X ...** tiene que pagar unas cantidades al Sistema Nacional de Salud, calculadas en función del volumen de ventas de medicamentos con receta. Esta última operación es a la que atribuimos la naturaleza de rappel, pues aunque el rappel no se lo concede **X** a quienes le han comprado los productos directamente, se lo concede (por imposición legal) a un organismo público que es quien en última instancia paga gran parte del precio de los productos con receta de **X** que se han vendido en las farmacias.

De esta manera, aunque **X** inicialmente vende los medicamentos con receta a los distribuidores y a las oficinas de farmacia por un precio determinado, y repercutiendo el IVA correspondiente a ese precio, al tener que pagar posteriormente al Sistema Nacional de Salud las cantidades que hemos calificado como rappels, el efecto final es que la cantidad finalmente percibida por **X** por la venta de productos con receta es inferior a la inicial en el importe correspondiente al rappel. Como la contraprestación a efectos del IVA debe ser la cantidad percibida realmente por **X**, si esa cantidad se ve reducida por un rappel, la entidad deberá reducir la base imponible del IVA en la cuantía correspondiente, pues no puede estar obligada la entidad a ingresar en la Hacienda Pública un IVA superior al realmente percibido y recaudado por la venta de sus productos. De esta forma, la entidad podrá modificar la base imponible por aplicación del artículo 80.Uno.2º de la LIVA.

Sexto.

Una vez determinado que procede modificar la base imponible, debemos examinar el procedimiento para hacerlo, para lo que debemos acudir al citado artículo 89 de la LIVA, del que será aplicable el procedimiento previsto en el apartado b) del 89.Cinco.

Además de lo anterior, que regula el periodo impositivo en el que debe imputarse la rectificación del IVA repercutido, la Ley (artículo 89.Cuatro) y el Reglamento del IVA (artículo 24), así como el Reglamento de Facturación 1496/2003 (artículo 13) nos exigen expedir factura rectificativa para modificar la base imponible.

Según los artículos citados, la factura rectificativa debe expedirse rectificando la base imponible y la cuota repercutida a la baja, para ajustarla a la efectivamente percibida. Deberán hacerse constar los datos identificativos de la factura rectificada, si bien se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, el Reglamento de Facturación permite que, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de

descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

De acuerdo con esto, X ... deberá expedir una factura rectificativa cada vez que otorgue un descuento (por imposición legal), sin que deba identificar cada factura rectificativa, pues es suficiente que indique el periodo al que se refiere el descuento.

Pero además de lo anterior, el artículo 24 del RIVA obliga a expedir la factura rectificativa, y a remitirla al destinatario de la operación. En el presente expediente, X vende sus productos a los distribuidores y oficinas de farmacia, y es de ellos de quien cobra y a quienes repercute IVA, pero el descuento se lo concede al Sistema Nacional de Salud pues es a este organismo a quien tiene que efectuar los pagos calificados como rappels; esto es, el descuento se concede a una persona distinta al destinatario original de la operación.

El TJUE ha declarado que en supuestos como este no debe rectificarse el IVA repercutido ni el IVA deducido por los eslabones intermedios de la cadena, pues no es a ellos a quienes se efectúa el descuento y porque para ellos el IVA ingresado efectivamente es el correspondiente al valor añadido por su intervención, ya que del IVA que repercute puede deducir el IVA soportado y no quiebra el principio de neutralidad que debe presidir el IVA. El IVA repercutido por X a los compradores de sus productos no debe modificarse puesto que a ellos no les hace ningún descuento, pero como ya hemos visto que X tiene derecho a modificar a la baja la base imponible por el descuento concedido, debe rectificar el IVA repercutido.

Para conjugar estas dos cosas, poder rectificar el IVA repercutido, pero no modificar el IVA repercutido a sus compradores, la conclusión a la que debemos llegar es a que X debe expedir factura rectificativa recogiendo el descuento, pero no debe remitírsela a sus clientes puesto que ellos no se benefician del descuento y no tendrán que rectificar su IVA soportado deducible. De esta forma, al expedir factura rectificativa, X tributa por la contraprestación final realmente percibida en global (tras la venta y la concesión de un descuento), pero no debe remitírsela, ni a sus clientes porque no se benefician del descuento, ni al Sistema Nacional de Salud porque no ha sido quien le ha comprado los productos, además del hecho de que aunque haya pagado parte del IVA de la venta final del medicamento con receta (pagando el resto el cliente consumidor final del medicamento con receta), no habrá podido deducir ese IVA, por lo que tampoco debe corregir la deducción original.

Los consumidores finales son dos: por un lado los ciudadanos que compran medicamentos con receta, y por otro la Seguridad Social. Los primeros no deben recibir factura rectificativa alguna porque no se benefician del descuento, la cantidad que pagan es la misma independientemente de él, pues no se les efectúa ningún reembolso cuando se calculan las cantidades a reintegrar al Sistema Nacional de Salud. La Seguridad Social, aunque sí es la beneficiaria de ese descuento, no necesita recibir factura rectificativa alguna porque no tiene que rectificar sus deducciones ni ha sido la destinataria de los productos entregados por la empresa, bastando para recoger el descuento con su contabilización global.

Por esto, es necesario que X expida factura rectificativa recogiendo el descuento concedido, sin que deba remitírsela a nadie. La Dirección General de Tributos (por todas, consulta vinculante V0647/2012) ha considerado que la entidad deberá expedir factura rectificativa, sin que sea necesario enviarla al destinatario, criterio que es compartido por este Tribunal, tal y como acabamos de exponer.

Séptimo.

En lo que respecta a la cuantía de la rectificación, la entidad en los escritos presentados ante la oficina gestora señala que las cantidades aportadas al Sistema Nacional de Salud por cada uno de los descuentos otorgados, se descomponen en base imponible y cuota tributaria, es decir, considera que en el rappel otorgado está incluido el IVA.

De la jurisprudencia comunitaria (Sentencias de 15 de octubre de 2002, asunto C-427/98, y de 16 de enero de 2003, asunto C-398/99) se deriva que el precio total obtenido por el fabricante incluye el IVA, de forma que si antes del descuento percibe una cantidad con su IVA repercutido, después de conceder el descuento y reembolsar parte del precio hay que entender que ese reembolso incluye también del reembolso del IVA implícito en el mismo, de forma que la cantidad total que queda en poder del fabricante después del descuento está formada por el precio tras el descuento, más el IVA tras el descuento y correspondiente a ese precio tras el descuento. Dice el TJCE en su Sentencia de 15 de octubre de 2002, apartado 64, que *"...la razón por la que el fabricante que utiliza sistemas de promoción de ventas como los controvertidos en el caso de autos está autorizado a reducir su base imponible consiste en que el precio pagado por el consumidor final incluye el IVA y que, por tanto, toda reducción de dicho precio se refiere también a una parte del IVA"*.

A esta misma conclusión llega este TEAC, sin que deba rectificarse la base imponible en el importe total del descuento, pues debe considerarse que el descuento lleva incluido el IVA, de forma que el IVA repercutido en exceso habría sido también devuelto al beneficiario de dicho descuento, en este caso el Sistema Nacional de Salud (en definitiva, el IVA repercutido en exceso como consecuencia de la circunstancia modificadora de la base imponible ha sido ya objeto de devolución por parte del sujeto pasivo, esto es, se ha hecho efectivo el abono de la cuota de IVA correspondiente al descuento o se ha reintegrado ya al Sistema Nacional de Salud).

Octavo.

De todo lo expuesto en los anteriores Fundamentos de Derecho, concluimos que X ... tiene derecho a modificar la base imponible al amparo del artículo 80 de la LIVA, para lo que deberá expedir factura rectificativa, sin que sea necesario remitirla ni al comprador de sus productos ni al Sistema Nacional de Salud. Una vez expedida la factura rectificativa, deberá efectuar la rectificación del IVA repercutido de acuerdo con el procedimiento previsto en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA.

No cabe considerar que ha decaído el derecho de X ... a efectuar la rectificación por el tiempo transcurrido desde la concesión de los descuentos hasta la presente Resolución, pues durante ese tiempo la cuestión era objeto de controversia en cuanto a la naturaleza de la devolución (han tenido que recaer diversas Resoluciones y Sentencias, llegando hasta el Tribunal Constitucional incluso, para determinar la naturaleza de las cantidades pagadas; y como consecuencia de toda esta problemática, se han suscitado dudas también acerca de si se podía tratar de una devolución de ingresos indebidos o de una devolución derivada de la propia normativa del impuesto) y el procedimiento a seguir para obtenerla, así como el contenido de la propia solicitud de devolución inicialmente presentada por la entidad, pues la propia DGCN consideraba que solicitaba devolución de ingresos indebidos cuando no es así. Por toda esta controversia no se ha podido rectificar el IVA repercutido debidamente por la entidad, y este TEAC considera que podrá y deberá hacerlo cuando finalicen las controversias y se fije de forma definitiva el procedimiento a seguir, esto es, cuando adquiera firmeza la presente Resolución.

A la vista del artículo 89.Cinco de la LIVA, cuando regula los supuestos en que la rectificación determina un menor IVA repercutido, se establecen dos posibilidades: iniciar procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o regularizar en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año. Es más, en el artículo se dispone: *“Cuando la rectificación determine la minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes...”*. Por tanto, vemos que una interpretación literal del artículo 89.Cinco permite acudir a cualquiera de los dos procedimientos para regularizar un menor IVA repercutido.

Ha sido la doctrina administrativa la que ha ido perfilando la tesis de poder solicitar devolución de ingresos indebidos sólo cuando el ingreso tenga esa naturaleza, siendo necesario acudir al procedimiento del apartado b) en los restantes casos. Esta doctrina del TEAC vincula a toda la Administración Tributaria, que sólo podrá acordar la devolución si se solicita por el apartado a) del artículo 89.Cinco cuando se trate de devoluciones de ingresos indebidos, y deberá exigir la rectificación al amparo del procedimiento del apartado b) en el resto de supuestos.

Pero aun cuando la doctrina administrativa (DGT y TEAC) vincula a la AEAT, lo cierto es que la redacción de la norma no la recoge con la claridad necesaria, como puede comprobarse de una lectura del precepto, tal como se ha expuesto, de forma que puede inducir a error al sujeto pasivo, al hacerle entender que puede optar por cualquiera de los procedimientos previstos, ya que el precepto no restringe la aplicación de cada procedimiento a uno u otro caso. No obstante, si posteriormente la Administración tributaria considera que se ha optado por un procedimiento incorrecto a la vista de la naturaleza de la devolución misma, al margen de denegar la devolución por no seguirse el procedimiento correcto, deberá permitirse al obligado tributario acudir al otro procedimiento en ese momento, pues de otra manera se le estaría produciendo un perjuicio injustificado a la vista de la redacción de la norma, algo contrario a los principios básicos (entre otros el de neutralidad del impuesto y el de no enriquecimiento injusto de la Administración) que rigen el sistema del IVA. Podrá por tanto la entidad regularizar la situación tributaria conforme especifica el artículo 89.Cinco, letra b) de la Ley del IVA, a partir el momento en que sea firme la presente resolución, sin que en este caso esté obligado a reintegrar a tercero alguno el importe de las cuotas repercutidas en exceso en tanto en cuanto, como se ha especificado en el fundamento de derecho séptimo, estaban incluidas en el importe total de descuento efectuado al Sistema Nacional de Salud.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vistas las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA

estimarlas en parte, anulando los acuerdos impugnados en el sentido expuesto en el último fundamento de derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.