

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta **V1943-22**

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 12/09/2022

Normativa Ley 37/1992 arts. 78, 80, 89; Real Decreto 1629/2012 art. 5

Descripción de hechos La entidad consultante va a gestionar una campaña promocional de sus clientes, que son fabricantes de productos, consistente en la emisión de cupones de descuento en nombre de los mismos y que podrán ser utilizados por sus clientes finales al adquirir productos de dichos fabricantes en cualquiera de sus distribuidores establecidos en España, procediendo al reembolso de su importe a dichos distribuidores o directamente a los consumidores finales.

Cuestión planteada Si dichos descuentos deben documentarse mediante la emisión de facturas rectificativas por parte de los fabricantes. Posibilidad de emitir las correspondientes facturas rectificativas de los fabricantes por parte de la entidad consultante.

Contestación completa 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992 la base imponible de dicho Impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones procedente del destinatario de las mismas o de terceras personas.

Según establece el artículo 80, apartado uno, número 2º, de la Ley 37/1992, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a entregas de bienes sujetas a dicho Impuesto, determinada según lo previsto en los artículos 78 y 79 de la misma Ley, se reducirá en los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, siempre que sean debidamente justificados.

El apartado siete del mismo artículo 80 establece que la modificación de la base imponible en los supuestos previstos en dicho artículo estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

El apartado 1 del artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), establece lo siguiente:

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido.”.

El apartado 2 del artículo 15 del citado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente:

“Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.”.

Los artículos 78 y 80 de la Ley 37/1992, anteriormente citados, constituyen la transposición al Derecho español de lo previsto en los artículos 72 a 82 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, norma que derogó desde el 1 de enero de 2007 a la anterior Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva, y que se refieren al cálculo de la base imponible del Impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo.

En relación con los hechos y las cuestiones que se plantean en el escrito de consulta, hay que tener en cuenta necesariamente la interpretación del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE (actuales 72 a 82 de la Directiva 2006/112/CE, como se ha dicho) realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 24 de octubre de 1996 en el asunto C-317/94 (Elida Gibbs), en el que se debatía la aplicación de dicho precepto a un supuesto de hecho que coincide, esencialmente, con el planteado en el escrito de consulta.

El Tribunal señala lo siguiente en la referida sentencia:

“28 En un caso como el que se plantea en el litigio principal, el fabricante que ha reembolsado al minorista el valor del cupón de descuento o al consumidor final el valor del cupón de reembolso, recibe al acabar la operación una cantidad que corresponde al precio de venta de sus artículos pagado por los mayoristas o por los minoristas, menos el valor de dichos cupones. No sería pues conforme a la Directiva que la base imponible sobre la que se calcula el IVA devengado por el fabricante, como sujeto pasivo, fuera más elevada que la cantidad que recibió finalmente. Si así ocurriera, no se estaría respetando el principio de la neutralidad del IVA para los sujetos pasivos, entre los cuales se encuentra el fabricante.

29 Por consiguiente, la base imponible aplicable al fabricante como sujeto pasivo debe consistir en el importe correspondiente al precio al que este último vendió sus artículos a los mayoristas o a los minoristas, menos el valor de los cupones.

30 Corrobora dicha interpretación el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva que, a fin de garantizar la neutralidad de la posición del sujeto pasivo, 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.

31 (...) para garantizar el respeto del principio de neutralidad, al calcular la base imponible del IVA es necesario tener en cuenta el caso de un sujeto pasivo que, sin estar ligado contractualmente al consumidor final, pero siendo el primer eslabón de una cadena de operaciones que desemboca en este último, le concede, a través de los minoristas, un descuento o le reembolsa directamente el valor de los cupones. De no ser así, la Administración Tributaria percibiría en concepto de IVA una cantidad superior a la que efectivamente pagó el consumidor final, y ello a costa del sujeto pasivo.

(...)

35 Procede responder a continuación a la segunda cuestión planteada que la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 y el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que cuando, en el marco de un plan de promoción, el fabricante vende ciertos artículos al "precio de fábrica" directamente al minorista; un cupón de reembolso impreso en el envoltorio de dichos artículos con un importe indicado en él da derecho al cliente, que demuestre haber comprado uno de tales artículos y cumpla los demás requisitos mencionados en el cupón, a que se le reembolse el importe indicado contra presentación del cupón al fabricante, y un cliente compra uno de dichos artículos a un minorista, presenta el cupón al fabricante y percibe 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 igualmente si el fabricante vendió primero los artículos a un mayorista, en vez de venderlos directamente a un minorista."

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."

En cuanto al importe de la rectificación, el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 16 de enero de 2003, recaída en el asunto C-398/99 (Yorkshire Cooperatives Ltd.) señala en el apartado 23 que "el artículo 11, partes A, apartado 1, letra a), y C, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un minorista acepta, en el momento de la venta de un producto, que el consumidor final pague el precio en parte al contado y en parte mediante un cupón de descuento emitido por el fabricante de dicho producto y este último reembolsa al minorista el importe que figura en el citado cupón, el valor nominal de este cupón debe incluirse en la base imponible del minorista."

Aunque la sentencia se refiere al reembolso del importe del cupón por parte del minorista, las consecuencias que se extraen en cuanto a la cantidad en que hay que minorar la base imponible son igualmente aplicables al caso en que el reembolso se produzca por el fabricante, como ocurre en el caso planteado en la consulta. Esta consideración hace que el importe en el que ha de minorarse la base imponible del fabricante no es el total del reembolso o devolución, sino que ha de considerarse que en dicho importe está incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que le corresponda.

En consecuencia con todo lo anterior, en el caso que se plantea en la consulta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 78.Uno y 89.Uno de la Ley 37/1992 y en las normas que los desarrollan, en la interpretación que debe darse a los citados preceptos según la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-317/94, de fecha 24 de octubre de 1996, el reembolso por los fabricantes a los clientes finales del importe del precio final de compra para promocionar la venta de productos, dará derecho a los fabricantes a minorar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas de los citados productos efectuadas por la misma a sus distribuidores, en las siguientes condiciones y con el cumplimiento de los requisitos que asimismo se indican a continuación:

1.º La entidad fabricante podrá minorar la base imponible de las entregas de productos por ella realizadas en el importe del descuento efectuado a los clientes finales, excluida la parte de dicho descuento que se corresponda con la parte de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la venta efectuada por el distribuidor al consumidor final.

Dicha minoración habrá de documentarse a través de la expedición de una factura rectificativa de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

De dicha factura se expedirá únicamente su original, que será conservado por la consultante en su contabilidad sin que resulte procedente entregar copia al distribuidor al que haya entregado los

productos objeto de descuento. No obstante, será necesario consignar en la factura la identidad del destinatario de la operación, es decir, de la entidad distribuidora, aunque no se le envíe copia de la misma.

Además, tal y como preceptúa el apartado 4 del citado artículo 15 del Reglamento de facturación, se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

Así, en relación con este descuento otorgado por el fabricante, cabe concluir que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta de los productos efectuada por el distribuidor al cliente final no debe ni puede ser minorada por el hecho de que el consumidor final obtenga el descuento de parte del precio final de compra por parte del fabricante, dado que el distribuidor no es quien está concediendo un descuento al cliente final.

Solamente cabe reducir la base imponible en el descuento que, en su caso, aplicara el propio distribuidor, cuando el descuento no fuera recuperado del fabricante. Así se deduce de lo dispuesto en el artículo 78.Tres.2º de la Ley 37/1992.

2.º El importe del descuento en una cuantía concreta que sea autorizado por el fabricante a los distribuidores y ofrecido por éstos a los clientes finales o satisfecho directamente por aquél a los consumidores finales debe entenderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.

3.º La entidad fabricante deberá acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, la realización efectiva del reembolso del importe del precio final de compra a los distribuidores o a los clientes finales, según la modalidad de descuento utilizada.

4.º La entidad fabricante tendrá derecho a recuperar el IVA incluido en el descuento que reembolsa al distribuidor mediante la minoración del IVA devengado en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo que coincide con la fecha de expedición de la factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento de la fecha de la realización del reembolso.

La minoración del IVA devengado se corresponderá con el importe del IVA incluido en el descuento concedido que coincidirá con el importe resultante de aplicar el tipo general del Impuesto a la base imponible de la factura rectificativa a que se refiere el número 1º anterior.

5.º La modificación de la base imponible a efectuar por el fabricante tampoco conlleva la modificación de las deducciones realizadas por el distribuidor por lo que no deberá incluirse dicha operación en la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347).

6.º Cuando el adquirente final de los bienes sea un empresario o profesional actuando como tal, el Impuesto deducible en su adquisición no coincidirá con el importe del Impuesto devengado consignado en la factura de venta, sino que deberá ser minorado por el destinatario en el importe resultante de multiplicar la parte de la base imponible abonada por el fabricante al adquirente, por el 21 por ciento, para que su deducción resulte equivalente al Impuesto efectivamente ingresado en las fases anteriores del proceso de producción y distribución de los referidos bienes.

3.- Por otra parte, en relación con la posibilidad de que la entidad consultante emita las referidas facturas rectificativas en nombre y por cuenta de los fabricantes, debe señalarse que el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1629/2012, de 30 de noviembre (BOE 1 de diciembre) establece lo siguiente:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas, por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.

(...)

3. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la contratación de terceros a los que encomienden su expedición.

(...).".

En consecuencia, la entidad consultante podrá emitir las referidas facturas rectificativas en nombre y por cuenta de los fabricantes adheridos a su sistema siempre que se cumplan los requisitos recogidos en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.