

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078197

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de junio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 7256/2016

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Descuentos y bonificaciones. Una entidad opera como distribuidora de una determinada mercancía que se produce por otra entidad establecida en Suiza, y la mercancía se adquiere a través de un establecimiento permanente que la vendedora tiene en Francia. Además, para el consumo de dicha mercancía, se requiere de una determinada maquinaria, que la entidad adquiere a fabricantes ajenos al fabricante de la mercancía anterior. La entidad suiza concede un descuento en forma de «cupón de reembolso» a los consumidores finales que adquieren la maquinaria que se ha referido con el fin de incentivar el consumo de las mercancías que fabrica. En estas circunstancias, la entidad pretende la modificación de la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias efectuadas con ocasión de la compra de las mercancías al establecimiento permanente situado en Francia por razón de los descuentos concedidos por el fabricante para la compra de las máquinas que se usan en su consumo.

Pues bien, el Tribunal considera que en el esquema que se presenta en el caso que nos ocupa concurren circunstancias que impiden una aplicación, sin más, de la jurisprudencia europea. La cadena de distribución en la que están implicadas las entidades afectadas se refiere a la fabricación, distribución y comercialización de cápsulas de café en porciones individuales. De acuerdo con la información que figura en el expediente, X S.A. es la entidad fabricante de las cápsulas. La distribuidora española, X, las adquiere del establecimiento permanente de X en Francia y las vende a los consumidores finales. De otra parte X adquiere máquinas de café, compatibles con las cápsulas comercializadas, a fabricantes ajenos a la cadena de distribución de cápsulas mencionadas, y las vende a sus clientes. La campaña comercial consiste en conceder un descuento por parte de X (entidad suiza) a los consumidores finales que han adquirido máquinas de café a X. El descuento se lleva a cabo en modalidad de "cupón de reembolso", reintegrando un determinado importe al consumidor final que ha adquirido la máquina. Aunque se señala, que la finalidad comercial de la campaña es incentivar el consumo de cápsulas de café, lo cierto es que el descuento se articula sobre la base de las adquisiciones de máquinas de café y el reembolso se realiza a los clientes, consumidores finales de las mismas. Por tanto se concede un descuento sobre un producto por un tercero ajeno a la cadena de distribución a la que en todo caso se refiere la jurisprudencia del TJUE.

Sobre esta cuestión ha señalado el Tribunal europeo que quien conceda el descuento ha de formar parte de la cadena de producción y distribución del producto. Esto es, para que los descuentos surtan el pretendido efecto que supone la minoración de la base imponible, debe ocurrir que determinen una menor contraprestación de las operaciones a las que se refieran.

Por tanto, la modificación de bases imponibles que se pretende no es procedente, ya que la entidad fabricante concede un descuento en relación con un producto en cuya cadena de distribución no participa como comprador y vendedor, por lo que no cabe la aplicación de lo dispuesto por la jurisprudencia comunitaria respecto a los descuentos concedidos en operativas en cadena. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78 y 80.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.-

La entidad interesada, **X, S.A.** (**X**, en adelante), es la distribuidora en exclusiva de las cápsulas de café premium en porciones fabricadas por **Y, S.A.** (**Y**, en adelante) entidad suiza. **X** presentó sus autoliquidaciones correspondientes a los años 2007, 2008 y 2009 incluyendo, entre otras, las cuotas del IVA autorrepercutido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de cápsulas realizadas a **X**, en Francia, así como las cuotas repercutidas por las ventas de las cápsulas mencionadas y de las máquinas compatibles con las mismas, realizadas a sus clientes.

Segundo.-

X mediante los denominados "cupones de reembolso", reembolsa parte del precio satisfecho por los consumidores finales en la compra de las máquinas mencionadas.

Consecuencia de lo anterior, **X**, entidad establecida en Suiza, instó el procedimiento de devolución a no establecidos regulado en el artículo 119 de la Ley del IVA. Tal solicitud fue denegada en lo que a las cuotas incluidas en los cupones de reembolso se refiere. La denegación fue confirmada por el TEAC en sus resoluciones de 30 de septiembre de 2011 (para los ejercicios 2007 y 2008) y 15 de noviembre de 2012 (para el ejercicio 2009), por no considerar que fuera **X** quien reingresó tal exceso de cuotas repercutidas.

Tercero.-

El 27 de abril de 2015, **X** emitió facturas rectificativas relacionadas con los ingresos efectuados a los consumidores finales en virtud de sus obligaciones derivadas del contenido de los cupones de reembolso correspondientes a las campañas promocionales implantadas durante 2007, 2008 y 2009.

El 19 de mayo de 2015 **X** presentó autoliquidación de abril de 2015 sin incorporar las minoraciones de bases imponibles correspondientes a los importes de las facturas rectificativas.

Posteriormente, el 13 de julio de 2015 presenta escrito de rectificación de su autoliquidación correspondiente al mencionado periodo de abril de 2015.

La administración acuerda, mediante acto notificado el 10 de noviembre de 2016, la denegación de tal rectificación por considerar que las facturas rectificativas son extemporáneas. En particular el acuerdo de denegación señala lo siguiente:

"En relación a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, el artículo 89 de la Ley 37/1992 de la Ley del IVA señala que:

"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 artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, establece que:

"(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no

hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto".

En los supuestos analizados por las consultas de la DGT a las que se refiere el solicitante, que versan sobre casos de cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo puestas de manifiesto a través de liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria, el inicio del cómputo del plazo de cuatro años al que se refieren los artículos citados se sitúa en el devengo del impuesto, mientras que en el caso que es objeto de este expediente el inicio del cómputo de este plazo lo marca el abono del cupón descuento al consumidor final.

Para la DGT el cómputo se interrumpe por el inicio de las actuaciones de comprobación de la Administración que concluye con una liquidación que pone de manifiesto unas cuotas devengadas y no repercutidas. Pero estas circunstancias no se dan en el caso analizado. El hecho que origina el derecho a rectificar las cuotas nace con el abono del cupón descuento y ninguna actuación de la Administración ni del sujeto pasivo lo cuestiona.

La única actuación que se refiere a estas cuotas es la solicitud de devolución presentada por **X** a través del procedimiento establecido en el artículo 119 de la LIVA. No obstante, como ha manifestado el propio TEAC en las resoluciones que desestiman la reclamación de **X**, no procede la devolución de las cuotas de IVA solicitadas por ese procedimiento a **X**.

Esto resulta evidente por varios motivos. El primero porque se trata de un procedimiento, como dice el propio artículo, para recuperar "las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio". En este caso **X** no ha soportado cuotas de esta naturaleza. El IVA que pretende recuperar corresponde a un exceso de IVA devengado consecuencia de una minoración a posteriori vía descuento del precio final del producto. Este IVA, además, es ingresado en exceso, no por **X**, si no por **X** que es el que realiza las operaciones en el territorio de aplicación del impuesto y el único que soporta e ingresa IVA español. Consecuentemente, por un lado, resulta evidente que **X** no está legitimado para exigir ninguna cuota de IVA español correspondiendo este derecho a **X** y, por otro, que el procedimiento del artículo 119 de la LIVA no es de aplicación al caso.

Esto es lo que nos dice el TEAC en sus sentencias desestimatorias otorgando a **X** el derecho a solicitar, si lo estima conveniente, el exceso de IVA ingresado en la Hacienda Pública mediante el procedimiento que se ajuste al caso.

Por tanto estas actuaciones no pueden equipararse a las actuaciones de comprobación a las que aluden las consultas de la DGT aportadas ya que han sido instadas por un tercero a efectos del IVA español, **X**, que no es titular en ningún caso del derecho a la devolución y se refieren a unas cuotas que no han sido soportadas como tales. En consecuencia, estas actuaciones carecen del efecto interruptivo del cómputo del plazo que sí poseen las actuaciones analizadas por la DGT.

En cuanto al procedimiento que, según el TEAC, debe proponer la Administración Tributaria para que pueda efectuarse la devolución del exceso de IVA ingresado, si bien, mediante la contestación a la consulta vinculante CV1832-11 de 19 de julio de 2011, la Dirección General de Tributos analiza un supuesto similar aclarando el procedimiento a seguir, es el TJUE el que ha establecido el procedimiento aplicable, fundamentalmente a través de la Sentencia de 24 de octubre de 1996, asunto C-317/94 (Elida Gibbs).

En el caso que nos ocupa el inicio del cómputo del plazo de cuatro años al que se refieren los artículos 89.Uno de la LIVA y 15.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación lo marca el abono del cupón descuento al consumidor final sin que se haya producido ninguna actuación ni por parte de la Administración ni por parte de **X** que interrumpa dicho cómputo y sin que las actuaciones iniciadas por **X** produzcan esta interrupción.

Con fecha 7 de octubre de 2016 se notificó a **X** propuesta de resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación al ser extemporánea la expedición de las facturas rectificativas. No consta la presentación de alegaciones.

En consecuencia, procede resolver en el sentido de la propuesta."

Cuarto.-

No conforme con el acuerdo anterior el interesado interpuso, el 5 de diciembre de 2016, reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central. Puesto de manifiesto el expediente, el reclamante formuló, el 16 de febrero de 2018, las siguientes alegaciones:

* Existencia del exceso de cuotas de IVA ingresado y su recuperabilidad por parte de **X**: En particular señala que, como consecuencia de la implementación de las campañas promocionales, **X** ha ingresado unas cuotas de IVA en exceso por la diferencia entre el precio de venta del producto que el consumidor final satisfizo a **X** y el precio efectivamente satisfecho una vez deducido el importe del cupón de reembolso de **X** y que tal exceso no ha sido recuperado por ninguna de las partes intervinientes en la cadena de distribución. Esto es, ni **X** ha obtenido la devolución que solicitó con base en el artículo 119 de la Ley del IVA, al haber sido denegada por la Administración y confirmada tal denegación en vía de revisión, ni **X** por haberse denegado igualmente la solicitud de rectificación que se impugna ante el TEAC. Apoya su derecho en la jurisprudencia sentada por el TJUE en el asunto Elida Gibbs (C-371/94) y en lo dispuesto en la consulta de la DGT número V1832-11.

* Sobre el cómputo del plazo para la recuperación del exceso del IVA por parte de **X**: En cuanto a lo cuestión de que las facturas rectificativas son extemporáneas, señala que el plazo para la emisión de las mismas contaría desde que se produjeron las circunstancias consistente en el reembolso realizado por parte de **X** al consumidor final, y dado que la emisión de la factura rectificativa por parte de la entidad que concede el descuento es esencial para que **X** pueda modificar las bases imponibles al objeto de recuperar el IVA ingresado en exceso, ha de considerarse que el procedimiento de devolución a no establecidos iniciado por **X** y su revisión en vía administrativa interrumpieron el plazo de prescripción de 4 años para rectificar las cuotas del IVA por parte de **X**. En consecuencia considera que no ha prescrito.

* Vulneración de los principios de neutralidad y proporcionalidad exigidos por la normativa comunitaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustado a derecho el acuerdo de denegación de rectificación dictado por la Administración, que supone analizar si procede la rectificación solicitada.

Tercero.-

Este Tribunal considera procedente entrar a conocer de la cuestión de fondo, referida a la determinación y modificación de la base imponible cuando concurren las circunstancias puestas de manifiesto en los antecedentes de hecho y, en particular, en la incidencia de los descuentos en operaciones que se producen en una cadena de distribución.

Dispone el artículo 78 de la Ley del IVA, en relación con las reglas generales para la determinación de la base imponible, lo siguiente:

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...)

2.º Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Por su parte, el artículo 80 de la Ley del IVA recoge los supuestos de modificación de la base imponible y señala:

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1.º El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

(...)

Podemos entender que la concesión de un descuento supone, en última instancia, una minoración de la contraprestación que obtiene el empresario o profesional que realiza la operación sujeta al IVA, de ahí que incida en la base imponible del IVA de esa operación en la misma medida.

Los procedimientos a los que acuden los empresarios o profesionales para la concesión de descuentos para la fidelización de la clientela son diversos, lo que puede suponer vicisitudes diversas en su desarrollo, de ahí la profusa jurisprudencia dictada al respecto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), a la que se refiere la entidad reclamante en sus alegaciones.

Nos encontramos, como hemos señalado, en un contexto en que las operaciones relacionadas con la concesión del descuento se sitúan en la cadena de producción o distribución del producto.

Se refiere la reclamante a la sentencia de 24/10/96 del TJUE, asunto Elida Gibbs, C-317/94, que es la primera sentencia que aborda, de manera específica, la cuestión de la concesión de descuentos cuando hay varios empresarios o profesionales involucrados en la cadena de producción y distribución.

Gibbs fabricaba artículos de aseo que vendía bien a minoristas, bien a mayoristas para su posterior distribución a minoristas. Para promover las ventas al por menor, Gibbs recurrió a un sistema de descuentos que presentaba dos variantes, bien hacían llegar el descuento directamente al minorista que entregaba la mercancía al consumidor final, sistema de "cupones de descuento", o directamente a este consumidor final, "cupones de reembolso".

En tal situación, el TJUE partió de la constatación de que la base imponible del IVA no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final, entendida como la cantidad que recibe el empresario o profesional que realiza la operación y a cambio de esta, proceda de quien proceda. Señala el TJUE en el sentencia mencionada, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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. Es cierto que dicha disposición se refiere al caso habitual de las relaciones contractuales, establecidas directamente entre dos partes contratantes, que experimentan más tarde una modificación. No es menos cierto que la referida disposición constituye la expresión del principio de neutralidad de la posición de los sujetos pasivos en el que antes se hizo hincapié. Por consiguiente, de dicha disposición se deduce que, 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.

32. Esta interpretación no queda desvirtuada por los argumentos expuestos por los Gobiernos del Reino Unido, alemán y helénico, quienes afirman que el hecho de deducir de la base imponible los descuentos concedidos directamente al consumidor o los reembolsos abonados directamente a este último, con posterioridad a la venta a los mayoristas o a los minoristas, por el sujeto pasivo que efectúa la entrega inicial de bienes, entraña el riesgo de trastornar el funcionamiento del mecanismo del IVA y de hacer impracticable el sistema, porque obligaría a cada uno de los mayoristas o minoristas de la cadena a reajustar retroactivamente el precio y, por consiguiente, el importe del IVA que pagaron a su propio proveedor, el cual se vería obligado, por su parte, a emitir facturas rectificadas.

33. En efecto, tal deducción no trastorna el sistema del IVA, porque no es necesario reajustar la base imponible correspondiente a las transacciones intermedias. Dicha base no experimenta, por el contrario, cambio alguno, pues, en lo que respecta a dichas transacciones, la aplicación del principio de neutralidad queda garantizada al entrar en juego el régimen de deducciones previsto en el Título XI de la Sexta Directiva, que permite a los eslabones intermedios de la cadena de distribución, como los mayoristas o minoristas, deducir de la base de su propio impuesto las cantidades pagadas por cada uno de ellos a su propio proveedor en concepto de IVA sobre la operación correspondiente y entregar así a la Administración Tributaria la parte del IVA que corresponde a la diferencia entre el precio que cada uno pagó a su proveedor y el precio al que vendió la mercancía a su comprador.

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 punto 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.

Por tanto, concluye el TJUE que la existencia de una o varias fases de comercialización entre la de fabricación y la de distribución minorista o entrega al consumidor final no es obstáculo para la minoración de la base imponible en un esquema como el presentado.

Lo sentado por la sentencia mencionada no debe confundirse con la incidencia que la concesión del descuento, en el esquema señalado, pueda tener en la base imponible de la operación entre el minorista y el consumidor final. De esta cuestión se ha ocupado la sentencia del TJUE de 16/01/03, asunto Yorkshire Cooperatives, C-398/99, que señala lo siguiente (el subrayado es otra vez nuestro):

16. En consecuencia, debe entenderse que con la primera cuestión se pide, fundamentalmente, que se dilucide si 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 éste 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 o bien en el sentido de que la base imponible está constituida únicamente por la parte del precio pagado al contado por el consumidor.

17. Para responder a la cuestión, reformulada en estos términos, procede señalar que, en el apartado 45 de la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, Rec. p. I-0000), relativa, entre otras cosas, a

la determinación de la base imponible de los fabricantes que emiten cupones de descuento como los controvertidos en el litigio principal, el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que puede considerarse que el fabricante es un tercero en la operación entre el minorista receptor del reembolso del valor del cupón de descuento y el consumidor final que ha utilizado dicho cupón.

18. En el apartado 46 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, el Tribunal de Justicia recordó que, en lo que atañe a la entrega efectuada por el minorista destinatario del reembolso, el hecho de que una parte de la contraprestación recibida por dicha entrega no haya sido abonada directamente por el propio consumidor final, sino que se haya puesto a su disposición, por cuenta del consumidor final, por un tercero ajeno a dicha operación, carece de relevancia a efectos de la determinación de la base imponible de dicho minorista.

19. El Tribunal de Justicia añadió, en el apartado 57 de la misma sentencia Comisión/Alemania, antes citada, que la apreciación de los cupones de descuento para el cálculo del IVA depende de sus características jurídicas y económicas y que la base imponible del operador que los acepta no debe ser inferior a la cantidad de dinero que percibe efectivamente por su entrega.

20. En el apartado 58 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que, cuando un fabricante organiza una promoción comercial con cupones de descuento cuyo valor nominal reembolsa a los minoristas que los han aceptado, la contraprestación subjetiva recibida por el minorista, a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, consiste en la totalidad del precio de la mercancía, que es pagado en parte por el consumidor final y en parte por el fabricante. En efecto, los cupones materializan, respecto del minorista, el derecho a recibir del fabricante un reembolso por el valor de la reducción concedida al citado consumidor. Por tanto, el importe representado por el valor nominal de dichos cupones constituye para el minorista un elemento del activo que se realiza en el momento del reembolso y dichos cupones deben recibir el trato de medios de pago por dicho valor.

21. Teniendo en cuenta estas consideraciones, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 59 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, que la base imponible del minorista por la venta al consumidor final corresponde a la totalidad del precio al por menor, es decir, el precio abonado por el consumidor final más el importe reembolsado al minorista por el fabricante.

22. Dado que los cupones de descuento sobre los que versaba el litigio en el que recayó la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, emitidos en el marco de promociones comerciales de una serie de fabricantes, eran análogos a los que Yorkshire aceptó durante el período de que se trata en el litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente, cabe concluir que la interpretación a la que llegó el Tribunal de Justicia en el apartado 59 es aplicable al presente asunto.

23. Por tanto, procede responder a la primera cuestión 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.

Lo sentado anteriormente supone que, puesto que lo satisfecho por el fabricante que concede el descuento, forma parte de la base imponible de la entrega efectuada al consumidor final, en el caso que el descuento se conceda mediante un reembolso directo a dicho consumidor final, por parte del fabricante, no procede que el minorista modifique la base imponible en la entrega referida. Tampoco procede dicha minoración en caso de que el descuento se haga efectivo al minorista, ya que el importe que este efectivamente obtiene resulta inalterado, por más que una parte de la contraprestación sea satisfecha por un tercero, en este caso el fabricante.

Se remite esta sentencia para alcanzar la conclusión señalada a una sentencia anterior que aborda en parte esta cuestión y en el sentido mencionado. Se trata de la sentencia del TJUE de 15/10/02, asunto Comisión contra Alemania, C-427/98, que se dicta por incumplimiento de las autoridades fiscales alemanas al considerar que la reducción de la base imponible por parte del fabricante, en el esquema al que nos venimos refiriendo, únicamente procede si es este el que ha entregado directamente el producto en cuestión al minorista que lo comercializa al consumidor final. En particular, consideraba la autoridad fiscal alemana que la reducción de la base imponible por el fabricante exigía acompañarse de una rectificación, en la cuantía que correspondiera, de la deducción del impuesto soportado por su cliente directo y por los demás eslabones de la cadena de distribución, así como por el minorista que presentaba el cupón.

Alegaban los gobiernos implicados que el reembolso del cupón por el fabricante a un minorista al que no ha entregado directamente la mercancía constituye una contraprestación pagada por un tercero en el marco de la operación entre el minorista y el consumidor final. El Tribunal señaló:

45. A este respecto, basta señalar, por una parte, que si bien puede considerarse que el fabricante es un tercero en la operación entre el minorista receptor del reembolso del valor de cupón y el consumidor final, este reembolso implica una disminución correspondiente de la suma que el fabricante recibe finalmente como contraprestación por la entrega que efectuó y que esta contraprestación constituye, con arreglo al principio de neutralidad del IVA, la base para calcular el impuesto devengado por el fabricante (véase, en este sentido, la sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartado 28).

46. Por otra parte, en lo que atañe a la entrega efectuada por el minorista destinatario del reembolso, es preciso señalar que el hecho de que una parte de la contraprestación recibida por dicha entrega no haya sido abonada directamente por el propio consumidor final, sino que se haya puesto a su disposición, por cuenta del consumidor final, por un tercero ajeno a dicha operación, carece de pertinencia a efectos de la determinación de la base imponible de dicho minorista (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de mayo de 1993, Bally, C-18/92, Rec. p. I-2871, apartado 17).

En la sentencia mencionada, el TJUE se pronunció, igualmente, sobre la cuestión de la utilización transfronteriza de los cupones de reducción, señalando lo siguiente:

62. En particular, ambos Gobiernos plantean la hipótesis de que la entrega por el minorista al consumidor final constituya una exportación exenta o una entrega intracomunitaria también exenta, así como el supuesto de que el consumidor final que adquiere la mercancía del minorista sea un empresario que la utiliza para operaciones sujetas al IVA y que tiene derecho a efectuar una deducción por el importe del impuesto aplicado por el minorista. Según dichos Gobiernos, la inclusión del cupón de reducción en la base imponible del minorista implica en estos casos un excedente de deducciones en detrimento del Tesoro Público por la cuantía del IVA comprendido en el valor nominal del cupón.

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.

64. En particular, debe recordarse que, en lo que atañe a las transacciones intracomunitarias normales, 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 a posteriori 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. En cambio, en el supuesto de que, por motivo de una exención, el valor indicado en el cupón de descuento no esté sujeto al IVA en el Estado miembro desde donde se expida la mercancía, ningún precio facturado en este estadio de la cadena de producción o en uno anterior incluirá el IVA, lo que significa que la reducción o el reembolso parcial de dicho precio tampoco puede incluir una parte de IVA que dé lugar a una reducción del impuesto abonado por el fabricante.

65. Así, en el caso de entregas a la exportación o intracomunitarias exentas, las autoridades tributarias, en ejercicio de las posibilidades que le ofrece el artículo 11, parte C, apartado 1, del Sexta Directiva, pueden impedir al fabricante que deduzca del impuesto repercutido lo que sería un importe ficticio del IVA. En este contexto puede evitarse una deducción en exceso del IVA efectuando controles de la contabilidad del fabricante.

Lo señalado anteriormente constituye el antecedente comunitario a considerar en una cadena de operaciones en cuyo seno se otorga un descuento, siendo así que se permite que el fabricante que otorga el mismo al consumidor final, modifique la base imponible pese a que la comercialización del producto se produce en una cadena de operaciones, y teniendo en cuenta lo señalado en cuanto a las operaciones transfronterizas. Modificada la base imponible por el fabricante, no corresponde rectificación de deducciones ni modificación de las bases imponible de los eslabones intermedios.

Cuarto.-

Sentado lo anterior, este Tribunal considera que en el esquema que se nos presenta en el caso que nos ocupa concurren circunstancias que impiden una aplicación, sin más, de la jurisprudencia señalada.

La cadena de distribución en la que están implicadas las entidades afectadas se refiere a la fabricación, distribución y comercialización de cápsulas de café en porciones individuales.

De acuerdo con la información que figura en el expediente, **X S.A.** es la entidad fabricante de las cápsulas. La distribuidora española, **X**, las adquiere del establecimiento permanente de **X** en Francia y las vende a los consumidores finales.

De otra parte **X** adquiere máquinas de café, compatibles con las cápsulas comercializadas, a fabricantes ajenos a la cadena de distribución de cápsulas mencionadas, y las vende a sus clientes.

La campaña comercial señalada consiste en conceder un descuento por parte de **X** (entidad suiza) a los consumidores finales que han adquirido máquinas de café a **X**. El descuento se lleva a cabo en modalidad de "cupón de reembolso", reintegrando un determinado importe al consumidor final que ha adquirido la máquina.

Aunque se señala, por parte de la reclamante en el expediente, que la finalidad comercial de la campaña es incentivar el consumo de cápsulas de café, lo cierto es que el descuento se articula sobre la base de las adquisiciones de máquinas de café y el reembolso se realiza a los clientes, consumidores finales de las mismas.

Por tanto se concede un descuento sobre un producto por un tercero ajeno a la cadena de distribución a la que en todo caso se refiere la jurisprudencia del TJUE.

Sobre esta cuestión ha señalado el Tribunal europeo que quien conceda el descuento ha de formar parte de la cadena de producción y distribución del producto. Esto es, para que los descuentos surtan el pretendido efecto que supone la minoración de la base imponible, debe ocurrir que determinen una menor contraprestación de las operaciones a las que se refieran.

En este sentido es relevante la sentencia del TJUE de 16/01/14, asunto Ibero Tours, C-300/12, que analiza la incidencia que puede tener en la base imponible de las operaciones la concesión de descuentos por un intermediario que, en nombre ajeno, interviene en su realización, importe que asume contra el importe de su comisión.

Ibero Tours era una agencia de viajes que, como intermediaria y en nombre ajeno, prestaba servicios de comercialización a organizadores de circuitos turísticos, recibiendo a cambio la correspondiente comisión. La entidad concedió descuentos a los clientes que viajan a través de ella, descuentos que financió con parte de sus comisiones. La entidad solicitó la modificación de la base imponible en el importe de las reducciones de precios concedidas a sus clientes. Se planteó el Tribunal si los principios definidos en la sentencia TJUE Elida Gibbs, apuntada en el fundamento de derecho anterior, son aplicables a una situación como la descrita, en la que una agencia de viajes, que actúa como intermediaria, concede al consumidor final, por propia iniciativa y a su costa, una reducción del precio de la prestación principal realizada por un tercero, el organizador de circuitos turísticos.

Dispuso al respecto el TJUE lo siguiente (el subrayado es nuestro):

28. Los principios establecidos en la sentencia Elida Gibbs, antes citada, no afectan a la determinación de la base imponible en una situación como la controvertida en el litigio principal.

29. Sobre este particular debe recordarse que el Tribunal de Justicia declaró en dicha sentencia que, cuando un fabricante de un producto que, sin estar ligado contractualmente al consumidor final, pero que es el primer eslabón de una cadena de operaciones que desemboca en este último, concede a dicho consumidor final una reducción del precio mediante cupones de descuento que los minoristas reciben y que el fabricante les devuelve, la base imponible a efectos del IVA debe minorarse con dicho descuento (sentencia Elida Gibbs, antes citada, apartados 31, 34 y 35). En el litigio que dio lugar a la sentencia Elida Gibbs, antes citada, la contraprestación recibida por el sujeto pasivo, que se encontraba a la cabeza de una cadena de operaciones, se veía efectivamente reducida por el descuento concedido por ese mismo sujeto pasivo directamente al consumidor final.

30. No obstante, en las circunstancias controvertidas en el litigio principal, el organizador de circuitos turísticos no se encuentra a la cabeza de una cadena de operaciones, puesto que presta sus servicios directamente al consumidor final, e Ibero Tours sólo interviene como intermediaria de esta única operación. En cambio, Ibero Tours presta un servicio, el de intermediación, que es totalmente distinto del prestado por el organizador de circuitos turísticos.

31. Por lo demás, el organizador de circuitos turísticos, en el litigio principal, no concede ningún descuento, ya que Ibero Tours está, en cualquier caso, obligada a abonarle el precio convenido, con independencia del eventual descuento que la misma otorgue al viajero.

32. En estas circunstancias, el hecho de que una agencia de viajes, en la situación de Ibero Tours, financie parte del precio de viaje, que se traduce, con respecto al consumidor final del viaje, en una reducción de su precio, no afecta ni a la contraprestación recibida por el organizador de circuitos turísticos por la venta de dicho viaje, ni a la contraprestación recibida por Ibero Tours por su servicio de intermediación. Por tanto, de conformidad con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, tal reducción del precio no conlleva una reducción de la base imponible ni para la operación principal ni para la operación de prestación de servicios proporcionada por la agencia de viajes.

Pese a que esta sentencia se dicta en el contexto de la comercialización de servicios de viaje, las consideraciones que hace el TJUE son trasladables a otros ámbitos, por lo que su interés es general, y afecta, como no puede ser de otro modo, a la operación en cadena que estamos analizando.

De acuerdo con lo anterior, **X** concede un descuento en forma de cupón de reembolso a los consumidores finales de máquinas de café con la finalidad de incentivar el consumo de las cápsulas que utiliza la misma. Cierto es que **X** tiene un interés comercial en la realización del mismo, pero ha de considerarse, tal como ocurre en el caso de Ibero Tours, que lo concede a su costa, puesto que se concede sobre una operación principal, la venta de máquinas que no coincide con la que constituye la operación por él realizada, consistente en la producción y distribución de cápsulas.

Considera así este Tribunal que, a los efectos que a este caso interesa, la jurisprudencia del TJUE sentada en el caso Elida Gibbs invocada por la reclamante no tiene cabida.

Como hemos señalado, puesto que concedió un descuento sobre un producto en cuyo esquema de comercialización no participaba, no le corresponde la modificación de la base imponible, que se determinó por la comercialización de un producto distinto.

En el litigio que dio lugar a la sentencia Elida Gibbs, la contraprestación recibida por el sujeto pasivo, que se encontraba a la cabeza de una cadena de operaciones, se veía efectivamente reducida por el descuento concedido por ese mismo sujeto pasivo directamente al consumidor final. La contraprestación recibida por el sujeto pasivo lo es por la venta de cápsulas. Así, pese a lo pretendido, no puede modificarse la misma por un descuento que se concede sobre la adquisición de unas máquinas fabricadas y comercializadas en otra cadena distinta, pues el descuento se concede sobre una operación que no es la realizada por el fabricante.

Así, si el fabricante no tenía derecho a la modificación de la base imponible pretendida, no cabe plantearse si tiene tal derecho el minorista, más aún cuando se ha señalado en la jurisprudencia mencionada que en tales esquemas de comercialización en cadena no procede la modificación de la base imponible del minorista y de los eslabones intermedios.

Pese a que lo referido anteriormente es suficiente para desvirtuar las pretensiones de la interesada, no debe olvidarse igualmente, lo sentado por el TJUE, en relación a las operaciones transfronterizas, que suponen una quiebra de los principios derivados de la sentencia Elida Gibbs por concurrir, en la cadena de operaciones señalada, alguna que se encuentre exenta del impuesto, como ocurre con las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes. Así, en el caso que nos ocupa, en la medida que participa en la operativa, una entidad suiza y un establecimiento permanente situado en Francia, tienen lugar operaciones transfronterizas que impiden simplificar o reconducir las mismas al esquema señalado.

Así, siendo que en el caso presentado no procede la modificación de base imponible invocada por la entidad interesada, por cuestiones de fondo, este Tribunal no entrará a conocer del procedimiento y los requisitos formales que habrían de concurrir para llevarla a cabo.

La consulta de la DGT invocada en las alegaciones no resulta de aplicación al caso que nos ocupa, por no encontrarnos, respecto al producto comercializado y respecto al que se concede el descuento, como hemos señalado, ante el esquema de distribución al que se refiere la jurisprudencia del TJUE.

Quinto.-

Finalmente, en cuanto al alegación del interesado referida al principio de neutralidad, ha de señalarse que la invocación del mismo tendría cabida en los esquemas que siguen los cauces de aplicación del impuesto previsto

en la normativa comunitaria, y como ya hemos señalado, la operativa que se describe en este supuesto no se ajusta al esquema resuelto por la jurisprudencia.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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