

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088197

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de noviembre de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 3225/2020

#### SUMARIO:

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia/improcedencia de la devolución.** En el presente supuesto es preciso resolver sobre la posible concurrencia de los requisitos para proceder a la devolución de ingresos indebidos por cuotas del IVA repercutidas improcedentemente por la entidad.

En este sentido, procede determinar, en primer lugar, si nos encontramos ante ingresos indebidos, por tratarse de 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. Según se deduce de la documentación que obra en el expediente, la entidad ofrece vales descuento por un importe determinado, importe que se descontará del total a pagar por la compra efectuada, IVA incluido.

Pues bien, la entidad, a la hora de determinar la base imponible sobre la que repercutir las cuotas de IVA procedentes, debió deducir el importe del vale neto del Impuesto. En la medida en que consideró el importe del vale como contraprestación del precio de los bienes sobre la que se repercutió la cuota correspondiente, deben considerarse las cuotas así repercutidas improcedentes, dando lugar a un ingreso indebido. Es la propia entidad la que concede y asume el descuento así como vende los productos a cuyo precio total, IVA incluido, se aplica dicho descuento. En consecuencia, estamos ante un descuento concedido por el sujeto pasivo previo o simultáneo a la realización de la operación cuyo importe no debe formar parte de la base imponible en el momento del devengo de la operación.

Determinado el carácter de ingreso indebido de las cuotas así repercutidas, procede a continuación analizar si concurren los requisitos exigidos en el art. 14.2.c) del RD 520/2005 (RGRVA).

La Administración se opone a su devolución por no ser la entidad la que soportó la repercusión y considerar, por tanto, que no puede ser beneficiario de la devolución de las cuotas que, en su caso, hubiera repercutido en exceso.

De conformidad con el art. 14 del RD 520/2005 (RGRVA) procederá la devolución de los tributos indebidamente repercutidos a quien haya soportado tal repercusión cuando se cumplan los requisitos, esto es, que la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Por tanto, de concurrir los requisitos para proceder a la devolución de las cuotas declaradas como indebidamente repercutidas, dicha devolución deberá reconocerse en favor del único beneficiario designado por la norma para obtener dicha devolución, esto es, la persona o entidad que las haya soportado.

Nuestro Derecho interno, en los casos de tributos que se repercutan obligatoriamente, como ocurre con el IVA, habilita tanto al repercutidor como al destinatario de la operación que ha soportado el impuesto para solicitar la devolución de ese IVA directamente a la Hacienda Pública. No obstante, se establece la necesidad de que la devolución del ingreso indebido como consecuencia de una repercusión improcedente se efectúe a quien soportó la repercusión siempre que, previamente, se haya comprobado que efectivamente el adquirente soportó materialmente dicha repercusión y se cumplen los demás requisitos establecidos al efecto. Si de la comprobación de dicha circunstancia se concluye que el destinatario de la operación no soportó efectivamente la repercusión, en el sentido que no le era exigido el pago de las cuotas devengadas e ingresadas por el sujeto pasivo, nada impide a que dicha devolución pueda hacerse al sujeto pasivo -art. 14.2.a) del RD 520/2005 (RGRVA)-.

En conclusión, no resulta de aplicación en este caso el art. 14.2.c) del RD 520/2005 (RGRVA), pues aunque en los impuestos repercutidos hay que devolver a quien soportó, este es un caso especial en el que el Impuesto va incluido en el precio, de modo que quien soporta el impuesto paga la misma cantidad con independencia de cómo se distribuya la base y la cuota. El error cometido al no minorar la base imponible en el importe del descuento no tuvo incidencia en el destinatario, sino en quien repercutió, que ha calculado e ingresado unas cuotas repercutidas mayores de las debidas. Por tanto, se ha de aplicar el art. 14.2.a) del RD 520/2005 (RGRVA) y devolver a quien repercutió, no a quien soportó. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78, 96 y 97.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 79.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 14.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación).

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 acuerdos de fecha 2 de junio de 2020 y de 10 de septiembre de 2020 dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de resolución del procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos mediante rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los períodos septiembre a diciembre de 2015 y enero a diciembre de 2016, respectivamente.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03225-2020	03/07/2020	08/07/2020
00-05553-2020	03/07/2020	08/07/2020
00-05554-2020	03/07/2020	08/07/2020
00-05555-2020	03/07/2020	08/07/2020
00-05752-2020	09/10/2020	14/10/2020

#### Segundo.-

La entidad **XZ**, S.A. (**XZ**, en adelante) presentó con fecha 18 de octubre de 2019 un escrito en el que indicaba que, al amparo de lo establecido en los artículos 120 y 221 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en los artículos 14 y siguientes del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA) y en los artículos 126 a 129 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, instaba el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los períodos de septiembre a diciembre de 2015, solicitando la devolución en concepto de cuotas indebidamente repercutidas de un total de 39.063,06 euros.

La entidad **XZ** expone que el origen de las cuotas repercutidas, cuya devolución solicita, se encuentra en las operaciones efectuadas en las campañas que realiza como sistema de promoción y fidelización de clientes (consumidores finales), en las que les entrega vales por valor de 3-5-10-20 euros que pueden canjear en futuras compras.

La entidad indica que *"si bien dichos vales que al ser canjeados suponen un descuento deben entenderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, tal y como se ha pronunciado numerosa doctrina y jurisprudencia tanto nacional como comunitaria, mi representada hasta la fecha en que tuvieron lugar las últimas actuaciones generales de comprobación e investigación, consideraba dichos vales como medio de pago, es decir, no se modificaba la base imponible del IVA con ocasión de los citados descuentos por lo que se habría repercutido e ingresado un mayor IVA repercutido al que correspondería"*.

#### Tercero.

Mediante acuerdo de fecha 2 de junio de 2020 se desestima dicha solicitud de devolución de ingresos indebidos sobre la base de la siguiente motivación:

*"1. El procedimiento que ha instado la entidad **XZ** es el de rectificación de autoliquidaciones al considerar que ha repercutido en exceso cuotas del IVA."*

Hay que indicar que las cuotas que han sido efectivamente repercutidas a un tercero en ningún caso podrían ser objeto de devolución a la entidad que efectuó la repercusión ya que, si resulta que fueron repercutidas en exceso, el beneficiario de la devolución sería siempre el obligado tributario que las soportó.

En este caso, no se cuestiona que las cuotas que **XZ** considera indebidamente repercutidas fueron efectivamente soportadas por los destinatarios.

II. En los tiques que **XZ** aporta como muestra del error en el que ha incurrido la entidad, se indica el desglose correspondiente a la base imponible y a la cuota del impuesto respecto al importe total exigido al destinatario.

La solicitud formulada por **XZ** pretende efectuar un reparto diferente entre la base y la cuota de cada tique, como consecuencia de aplicar un tratamiento diferente a la parte del precio que el cliente ha satisfecho mediante la entrega de un vale de descuento.

(...)

No obstante, resulta evidente que la carga económica soportada por el destinatario, sea cual sea el tratamiento de entre los descritos que aplique la entidad a los vales de descuento, es idéntico, (...). Por tanto, en ningún caso la diferencia entre la cuota total que efectivamente repercutió y la que considera debió repercutir en el momento del canje de los vales de descuento podría ser devuelta a la entidad que efectuó la repercusión, **XZ**, sino que el beneficiario sería siempre el destinatario de la operación, sujeto que realmente soportó la repercusión.

III. La solicitud formulada por **XZ** se fundamenta en que el sujeto perjudicado ha sido la propia entidad, ya que el destinatario satisface en cualquier caso el mismo importe, y en el hecho de que, según manifiesta, el destinatario no pudo deducirse la cuota de IVA pues el tique no es documento válido para efectuar la deducción.

Sin embargo, conforme a lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 58/2003, General Tributaria, los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, y, en el supuesto de devoluciones derivadas de minoraciones de cuotas repercutidas, estarán legitimados para instar el procedimiento tanto el obligado que repercutió como el que soportó la repercusión, pero el beneficiario de la devolución sería siempre este último, como dispone el artículo 14.2. c) del 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 el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Además, esta devolución se efectuaría únicamente cuando se cumplieran todos los requisitos exigidos en la norma que regula este procedimiento.

IV. Como se apunta en el apartado anterior, la entidad alega que, dado que el tique no es documento válido para la deducción, el destinatario no pudo deducirse la cuota de IVA.

Efectivamente, el tique no es documento válido para la deducción, pero sí existe el derecho del destinatario a solicitar factura para ejercer ese derecho si lo tuviera o para el ejercicio de cualquier otro derecho de naturaleza tributaria.

(...)

**SEGUNDO.** Como ya se expuso en la propuesta de liquidación notificada al interesado, la pretensión de la entidad no tiene cabida en el procedimiento que insta de rectificación de autoliquidaciones del IVA, previsto para cuotas indebidamente repercutidas, en el que en todo caso es el obligado tributario que hubiera soportado indebidamente el impuesto el beneficiario de la devolución y siempre que se reunieran los requisitos fijados en los artículos aplicables al procedimiento, citados por la entidad en su solicitud.

La pretensión final de la entidad es que se efectúe, mediante el procedimiento previsto para la devolución de cuotas indebidamente repercutidas, una regularización como la efectuada por la Inspección en las actas incoadas el 21 de mayo de 2019 (A01 número Acta 81656291) respecto al IVA del año 2014.

(...).

La resolución fue notificada a la entidad el 3 de junio de 2020

#### **Cuarto.**

Asimismo, con fecha 20 de febrero de 2020, la entidad instó, por los mismos motivos, la rectificación de las autoliquidaciones de IVA correspondientes a los períodos enero a diciembre de 2016.

Mediante acuerdo de 10 de septiembre de 2020 se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidaciones con idéntica fundamentación jurídica del acuerdo relativo al período 2016 y reproducida en el antecedente anterior.

#### **Quinto.**

Disconforme con los acuerdos desestimatorios de rectificación de autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos, la entidad, el 3 de julio de 2020 y 9 de octubre de 2020 interpone sendas reclamaciones ante este Tribunal Económico-Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

- De acuerdo con la doctrina y jurisprudencia comunitaria, los vales descuento, una vez que son canjeados, suponen una reducción del precio y por tanto una minoración de la base imponible del impuesto.

En base a lo anterior, entiende la entidad que resulta acreditado que realizó un ingreso indebido en el Tesoro que se corresponde con la diferencia entre el IVA repercutido e ingresado por el total de los tickets de compra y el que correspondería una vez descontado el importe del descuento de los vales otorgados.

- Es la entidad la que debe ser la beneficiaria de la devolución ya que es quien únicamente ha soportado las cuotas repercutidas en exceso, al no haber modificado la base imponible de manera proporcional al vale concedido, ser el precio que paga el cliente el mismo, con independencia del IVA aplicable, ser dicho cliente un consumidor final que únicamente disponía como justificante del ticket de compra (el propio ticket no sería documento válido para deducir la cuota de IVA en el contenida conforme al artículo 97 de la Ley del IVA) y no ejerció su derecho a solicitar factura completa sustitutiva del ticket.

- Vulneración de la doctrina de los actos propios en materia tributaria y enriquecimiento injusto de la Administración.

La entidad fue objeto de actuaciones de comprobación e inspección en 2019, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 2014, en las cuales la propia Administración Tributaria le reconoció el derecho a obtener la devolución de las cuantías ingresadas en exceso por este motivo.

## 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.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resultan ajustados a Derecho los acuerdos denegatorios de la solicitud de devolución de ingresos indebidos referidos en el encabezamiento.

### Cuarto.

En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, es preciso resolver sobre la posible concurrencia de los requisitos para proceder a la devolución de ingresos indebidos por cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en lo sucesivo) repercutidas improcedentemente por la entidad reclamante.

En este sentido, procede determinar, en primer lugar, si nos encontramos ante ingresos indebidos, por tratarse de 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.

A estos efectos, debemos partir de lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), según el cual:

*"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."*

Por su parte, el número 2º del apartado tres del citado artículo 78 establece que no se incluirán en la base imponible del Impuesto:

*"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."*

Este último precepto es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 79, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (antiguo artículo 11, punto A, apartado 3, letra b) de la Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido), según el cual "no se comprenderán en la base imponible:

(...;)

*b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquirente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que la operación se realice;*

(...;).".

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).

En relación con la concesión de descuentos en el marco de esquemas de fidelización de clientes que afectan a la comercialización de productos diversos, debe traerse a colación la sentencia del TJUE de 27 de marzo de 1990, Asunto C-126/88, Boots Company, en la que el Tribunal analiza la existencia de diversas transacciones en el desarrollo de las cuales se concede un descuento. De acuerdo con la descripción de hechos, Boots realizaba ventas al por menor a través de tiendas repartidas por el Reino Unido, utilizando, entre otros, un sistema de promoción mediante bonos impresos en el embalaje de ciertos artículos que vendía. Estos bonos eran adquiridos gratuitamente por los clientes al comprar dichos artículos y daban derecho a quien los presentase, al realizar una compra ulterior en Boots del mismo artículo o de artículos distintos, a una reducción en el precio equivalente al valor nominal señalado en el bono.

El coste de estas operaciones de promoción realizadas por Boots lo soportaba en exclusiva dicha entidad o bien junto con sus proveedores, soportando éstos en todo o en parte el coste de la operación de promoción.

La controversia que surgía en el referido asunto versaba en relación con la determinación de la base imponible de las ventas ulteriores realizadas por Boots en las que se aplicaba una reducción del precio por el valor nominal indicado en el referido bono. Así, en opinión de las autoridades fiscales británicas, la base imponible de la venta de los artículos efectuada por Boots en pago de los cuales ésta aceptaba los bonos venía dada por el total de la suma del importe satisfecho por el cliente más el bono entregado como parte del precio. Por el contrario, Boots consideraba que únicamente había de incluir como base imponible el importe obtenido de sus clientes en las operaciones y, cuando así fuera el caso, el importe obtenido de los proveedores cuando éstos asumían una parte o el total importe de los bonos en virtud de contratos celebrados con Boots.

En estas circunstancias, el TJUE estableció el siguiente criterio:

*"18. Hay que señalar que los descuentos y rebajas, que, según la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no deben incluirse en la base imponible, constituyen una reducción del precio al que normalmente se ofrece un artículo al cliente, puesto que el vendedor acepta dejar de percibir la suma que representa el descuento precisamente con el propósito de incitar (...)*

*21. (...) de las características jurídicas y económicas del bono, antes señaladas, resulta que, aunque en el bono se indique un "valor nominal", éste no es adquirido por el comprador a título oneroso y no constituye nada más que un documento en el cual se incorpora la obligación asumida por Boots de conceder al portador del bono y a cambio de éste una reducción en el momento de la compra de un artículo a precio reducido. El "valor nominal" sólo expresa pues el importe de la reducción prometida.*

*22. Hay que responder pues a la tercera cuestión que la letra b) del apartado 3 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la expresión "las rebajas y descuentos de precio concedidos al comprador (...;) con efecto en el mismo momento en que la operación se realice" se aplica a la diferencia entre el precio de venta normal al por menor de los artículos entregados y la suma de dinero efectivamente percibida por el detallista por estos artículos, cuando éste acepta del cliente un bono que le ha sido entregado al cliente por el comerciante con ocasión de una compra anterior realizada al precio de venta normal al por menor."*

Asimismo, en relación con la concesión de descuentos, debe citarse, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de mayo de 2001, Asunto C-86/99, Freemans.

De acuerdo con la descripción de los hechos, Freemans era una entidad dedicada a la venta por catálogo, enviando sus productos a particulares, a fin de que éstos actuasen como agentes. Freemans disponía aproximadamente de 900.000 agentes activos que encargaban productos para sí mismos o para su distribución a terceros. Las compras se abonaban en el marco de un sistema de autofinanciación establecido por Freemans, en el cual los agentes distribuidores pagaban los productos al precio que figuraba en el catálogo (en adelante, precio de catálogo), en plazos que se extendían a lo largo de 50 semanas.

Simultáneamente, Freemans había creado en su contabilidad una cuenta separada para cada agente, en la que anotaba automáticamente una cantidad igual al 10% de cada pago efectuado por éste, equivalente a un descuento del 10% en las adquisiciones propias (en lo sucesivo, "descuento por adquisiciones propias") y a una comisión del 10% en las adquisiciones realizadas para otros clientes (en lo sucesivo, "comisión").

El agente podía en cualquier momento disponer de las cantidades que figuraban en su cuenta mediante cheque, giro postal o en forma de bonos de la Lotería Nacional. Asimismo, podía utilizar dichas cantidades bien para reducir su saldo deudor o el de un cliente, bien para realizar otras compras que le permitirían obtener un nuevo descuento del 10%. No obstante, los agentes no podían deducir directamente el descuento por adquisiciones propias del precio de catálogo.

En estas circunstancias, señala el Tribunal en los apartados 22 y 23 de la sentencia recaída lo siguiente:

*"22. Debe recordarse que, según el tenor del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los descuentos de precio concedidos al comprador y con efecto en el mismo momento en que la operación se realice no quedarán comprendidos en la base imponible. Por lo que respecta a la entrega de bienes, el momento en que se efectúa la operación en el sentido de la disposición mencionada es, con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, aquel en que se transmite el poder de disposición sobre el bien adquirido, es decir, en el asunto principal, el momento en que el agente se hace cargo de los productos.*

*23. Si, en el momento de dicha transmisión, los compradores pagan un precio reducido, se benefician de una rebaja; si el vendedor les descuenta una parte del precio ya abonado, los compradores obtienen un descuento en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Boots Company, antes citada, apartado 18)."*

Por su parte, los apartados 35 y 36 de la misma sentencia establecen lo siguiente

*"35. (...) en el momento en que Freemans anota la cantidad en cuestión en la cuenta creada en su contabilidad a nombre del agente, esta compañía todavía no ha abonado en realidad el descuento por adquisiciones propias a este último. En efecto, si el agente no utiliza dicho importe, Freemans dispone del mismo incorporándolo a su cuenta de resultados. El descuento por adquisiciones propias sólo se abona de forma efectiva si el cliente lo utiliza, de manera que, como dispone el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible de la compra correspondiente debe reducirse en esa cuantía en las condiciones establecidas por los Estados miembros.*

*36. En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, partes A, apartado 3, letra b), y C, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la base imponible en las entregas de bienes por correspondencia a partir de un catálogo a un cliente para su propio uso, cuando el proveedor concede a dicho cliente un descuento sobre el precio de catálogo, anotando en una cuenta separada a nombre de este último el importe de dicho descuento en el momento del pago de las mensualidades al proveedor, descuento que puede entonces ser inmediatamente retirado o utilizado de otra manera por el cliente, está constituida por el precio de catálogo íntegro de los bienes vendidos al cliente, reducido en la cuantía correspondiente al importe de dicho descuento en el momento en que el cliente lo retire o utilice de otra manera."*

Del contenido de las sentencias anteriormente señaladas cabe extraer, entre otras, las siguientes conclusiones:

1ª. Puede considerarse que un descuento sólo tiene efecto en el ámbito del IVA desde el momento en que aquel a quien se le concede lo hace efectivo a través de alguna de las fórmulas previstas para ello.

2ª. En caso de que la realización de una o varias operaciones entre las mismas partes genere el derecho a realizar una operación posterior a precio reducido, parece que la concesión del descuento ha de imputarse a esta última operación que es la que efectivamente se realiza a precio reducido.

3ª. En cuanto a si el importe del descuento ha de considerarse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido o no, dependerá de los términos de la fórmula de promoción. No obstante, con carácter general el nominal del cupón de descuento ha de entenderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, por lo que la base imponible del impuesto correspondiente a la compra a cuyo importe se aplica el descuento debe minorarse en el importe del descuento neto de impuestos. Esto es así puesto que con carácter general en este tipo de sistemas el

importe del bono de descuento concedido se deduce del importe total de la contraprestación de la compra, impuesto incluido.

## Quinto.

En el presente caso, según se deduce de la documentación que obra en el expediente, la reclamante ofrece vales descuento por un importe determinado, importe que se descontará del total a pagar por la compra efectuada, IVA incluido.

La aplicación práctica de los criterios sentados en el fundamento de derecho anterior al caso concreto nos lleva a concluir que la reclamante, a la hora de determinar la base imponible sobre la que repercutir las cuotas de IVA procedentes, debió deducir el importe del vale neto del impuesto.

En la medida en que consideró el importe del vale como contraprestación del precio de los bienes sobre la que se repercutió la cuota correspondiente, deben considerarse las cuotas así repercutidas improcedentes, dando lugar a un ingreso indebido.

No cabe, en el presente caso, plantearse la necesidad por parte de la reclamante de llevar a cabo una modificación de la base imponible, como puede parecer que sugiere la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes al citar la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1126-11, de 4 de mayo de 2011 en la que, en relación con los criterios jurisprudenciales sobre la materia, se establece lo siguiente:

*"1º. El descuento se considerará efectivamente concedido por cada establecimiento en el momento en que el cliente presente al canje los "puntos" emitidos por aquél, ya sea en el propio establecimiento emisor o en otro adherido al sistema.*

(...)

*3º El importe otorgado a los "puntos" en una cuantía concreta que sea autorizado por los establecimientos adheridos al sistema y ofrecido por éstos a los consumidores finales ha de entenderse Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.*

(...)

*5º Cuando proceda la modificación de la base imponible, dicha minoración habrá de documentarse a través de la expedición de una factura rectificativa de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13 del Reglamento de facturación si bien, dicha modificación, no supondrá rectificación de la cuota repercutida por el respectivo establecimiento. De dicha factura se expedirá únicamente su original que será conservado por el respectivo establecimiento en su contabilidad sin que resulte procedente entregar copia del mismo.*

(...)."

Esta forma de instrumentalizar los descuentos desde el punto de vista del IVA está pensada para un esquema en el que participan varios sujetos en una cadena de distribución de forma que el que asume el descuento es distinto al que finalmente efectúa la entrega en el que dicho descuento se aplica. En tal caso, sólo el empresario o profesional que asume el descuento deberá modificar la base imponible del IVA sin que los demás intervinientes en la cadena de distribución vean afectada la tributación por la venta de los bienes o servicios.

Por el contrario, en el presente caso, es la propia reclamante la que concede y asume el descuento así como vende los productos a cuyo precio total, IVA incluido, se aplica dicho descuento. En consecuencia, estamos ante un descuento concedido por el sujeto pasivo previo o simultáneo a la realización de la operación cuyo importe no debe formar parte de la base imponible en el momento del devengo de la operación.

## Sexto.

Determinado el carácter de ingreso indebido de las cuotas así repercutidas, procede a continuación analizar si concurren los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA, en adelante), aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, para que proceda su devolución. Tales requisitos son los siguientes:

*"1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.*

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible."

En relación con el último de los requisitos citados, la reclamante alega que dado que el tique (documentación entregada por la venta de bienes) no es documento válido para la deducción, el destinatario no pudo deducirse la cuota de IVA.

Por su parte, la Administración señala que "efectivamente, el tique no es documento válido para la deducción, pero sí existe el derecho del destinatario a solicitar factura para ejercer ese derecho si lo tuviera o para el ejercicio de cualquier otro derecho de naturaleza tributaria."

En este orden de cosas, debe tenerse en cuenta el tipo de clientes de la reclamante, generalmente consumidores finales, así como la naturaleza de los bienes vendidos por la misma, siendo estos, mayoritariamente, alimentos y bebidas. A tal efecto, el artículo 96 de la Ley del IVA establece:

"Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...)

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

(...)."

De acuerdo con lo anterior, la Administración debía haber acreditado el derecho a la deducción del destinatario de la operación dado que, siendo este un consumidor final y atendiendo a la clase de bienes adquiridos por el mismo, parece concluirse que no podría deducirse las cuotas así soportadas. A mayor abundamiento, los documentos que sirven de base a la operación, tiques, no darían derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 97 de la Ley del IVA y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012. No cabe, como manifiesta la reclamante, que la Administración deniegue el derecho a la devolución sin acreditar el incumplimiento de los requisitos, basándose en la mera suposición de que el destinatario se pudiera deducir las cuotas así soportadas en un futuro.

## Séptimo.

En cualquier caso, la Administración se opone a su devolución por no ser la reclamante la que soportó la repercusión y considerar, por tanto, que no puede ser beneficiario de la devolución de las cuotas que, en su caso, hubiera repercutido en exceso.

En este sentido, el artículo 14 del RGRVA, tras regular la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos, establece en su apartado 2 lo siguiente:

"2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el receptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible."

De conformidad con el precepto anterior procederá la devolución de los tributos indebidamente repercutidos a quien haya soportado tal repercusión cuando se cumplan los requisitos anteriores a los que se ha hecho referencia en el fundamento de derecho precedente, esto es, que la repercusión se haya efectuado a través de factura o documento sustitutivo, que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas y no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Por tanto, de concurrir los requisitos para proceder a la devolución de las cuotas declaradas como indebidamente repercutidas, dicha devolución deberá reconocerse en favor del único beneficiario designado por la norma para obtener dicha devolución, esto es, la persona o entidad que las haya soportado.

Así lo dispone el artículo 14.4 del RGRVA:

"4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión."

Lo anterior es coherente con el funcionamiento normal del IVA en tanto que impuesto finalista que recae sobre el consumo y que, como no podía ser de otro modo, hace recaer la carga tributaria sobre el consumidor final, lo cual se logra a través del mecanismo de la repercusión-deducción en las distintas fases del proceso de producción de bienes y servicios, de forma que es el repercutido, destinatario de los bienes y servicios, quien soporta y satisface efectivamente el impuesto en la medida en que no tenga derecho a la deducción total del mismo. Siendo esto así, en el sentido de que el destinatario de la operación ha soportado materialmente la repercusión del impuesto que se declara improcedente, correspondiéndole asumir a su riesgo y ventura cualquier vicisitud en torno a ello, de darse los demás requisitos previstos reglamentariamente, debe reconocerse al repercutido, como único beneficiario, el derecho a la devolución del IVA improcedentemente repercutido ya que de otro modo se estaría vulnerando el principio de neutralidad del impuesto.

En este sentido, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en lo sucesivo) de fecha 20 de octubre de 2011, asunto C-94/10, Danfoss, en la que, en sus apartados 21 y siguientes, se establece lo siguiente:

*"21 Sin embargo, como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el Derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente sólo podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador (véase, en este sentido, la sentencia Lady & Kid y otros, antes citada, apartados 18 y 20).*

*22 En efecto, en tales circunstancias no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el comprador al que fue repercutido. Por lo tanto, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del comprador equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediaran las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para el comprador (sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 22, y Lady & Kid y otros, antes citada, apartado 19).*

*23 Resulta así que el derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la haya soportado efectivamente.*

*24 A este respecto, procede señalar que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad (véanse las sentencias de 6 octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, Rec. p. I-8477, apartado 17, y de 15 marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rec. p. I-2425, apartado 37).*

*25 A este respecto, habida cuenta de la finalidad del derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente, indicado en el apartado 23 de la presente sentencia, el respeto del principio de efectividad exige que las condiciones de ejercicio de la acción de devolución de lo indebido sean fijadas por los Estados miembros en virtud del principio de autonomía procesal, de manera que pueda neutralizarse la carga económica del tributo indebido.*

*26 En este sentido, ya se ha declarado que si, con arreglo al Derecho interno, el comprador final puede obtener del sujeto pasivo la devolución del importe del tributo que se le ha repercutido, dicho sujeto pasivo a su vez debe tener la posibilidad de obtener de las autoridades nacionales la devolución del mismo (véase la sentencia Comateb y otros, antes citada, apartado 24). Igualmente, un sistema jurídico nacional que permite que el prestador de un servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias pueda solicitar su devolución y que el destinatario del servicio pueda ejercitar contra este último una acción civil de devolución de lo indebido respeta el principio de efectividad, dado que permite que dicho destinatario del servicio que ha soportado la carga económica que supone el impuesto facturado por error obtenga la devolución de las cantidades pagadas indebidamente (véase la sentencia Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 39).*

*27 De ello se deduce que un Estado miembro puede, en principio, denegar la solicitud de devolución de un tributo indebido formulada por el comprador final al que se le haya repercutido, debido a que no es dicho comprador quien lo ha abonado a las autoridades tributarias, siempre que éste, que es quien soporta en definitiva la carga económica, pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo."*

En dicha sentencia el TJUE llega a las conclusiones señaladas a partir de lo ya determinado al efecto en su sentencia de fecha 15 de marzo de 2007, asunto C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GMBH, en la que enjuiciaba el sistema italiano en el que el IVA improcedentemente repercutido sólo puede obtenerse de la Hacienda Pública por el repercutidor, y el sujeto repercutido tendrá que ir contra él por vía judicial ordinaria para poder obtener el IVA que se le repercutió de forma indebida.

Por el contrario, nuestro Derecho interno es más permisivo y, en los casos de tributos que se repercutan obligatoriamente, como ocurre con el IVA, se habilita tanto al repercutidor como al destinatario de la operación que ha soportado el impuesto para solicitar la devolución de ese IVA directamente a la Hacienda Pública. No obstante lo anterior, se establece la necesidad de que la devolución del ingreso indebido como consecuencia de una repercusión improcedente se efectúe a quien soportó la repercusión siempre que, previamente, se haya comprobado que efectivamente el adquirente soportó materialmente dicha repercusión y se cumplen los demás requisitos establecidos al efecto. Si de la comprobación de dicha circunstancia se concluye que el destinatario de la operación no soportó efectivamente la repercusión, en el sentido que no le era exigido el pago de las cuotas devengadas e ingresadas por el sujeto pasivo, nada impide a que dicha devolución pueda hacerse al sujeto pasivo (artículo 14.2.a) del Real Decreto 520/2005).

**Octavo.**

En el presente caso, de la documentación que obra en el expediente, se deduce que el importe abonado por el destinatario de la operación no varía con independencia de que el reparto entre la base imponible y la cuota de IVA correspondiente a cada operación se modifique.

En relación con lo anterior, debe traerse a colación el criterio sentado por este TEAC en resoluciones de fecha 17 de julio de 2014 (RG 00-02492-2011) y de 12 de diciembre de 2018 (RG 00-01282-2014) según el cual, tratándose de Contratos de las Administraciones Públicas "no resulta de aplicación la letra c) del artículo 14.2 RRVA pues aunque en los impuestos repercutidos hay que devolver a quien soportó, este es un caso especial en el que el impuesto va incluido en el precio y no se repercute como partida independiente (artículo 88.Uno LIVA), de modo que quien soporta el impuesto siempre paga la misma cantidad con independencia de cómo se distribuya la base y la cuota. En el caso de que proceda un menor tipo impositivo respecto del declarado e ingresado, esta circunstancia incide en quien repercute, que con el tipo general había ingresado una cuota superior a la procedente con el tipo reducido. Por tanto, se ha de aplicar la letra a) del artículo 14.2 RRVA y devolver a quien repercutió, no a quien soportó."

Este Tribunal coincide con la reclamante en que el anterior criterio debiera aplicarse al presente caso en la medida en que "el importe total de la compra abonado por los consumidores finales no varía, esto es, siempre pagan la misma cantidad (la resultante de la aplicación del vale descuento otorgado) con independencia de cómo se distribuya la base y la cuota del IVA y dado que, al tratarse de consumidores finales, no se han deducido cuota alguna del Impuesto, es **XZ**, S.A. quien realmente se ha visto afectado por la incorrecta repercusión del Impuesto ya que ha ingresado a la Administración Tributaria la cuota de IVA correspondiente al total del importe del tique de compra cuando lo que se debía haber ingresado era la cuota de IVA correspondiente al importe resultante del descuento del vale concedido."

Por tanto, a la vista de lo expuesto, siendo la reclamante la que efectiva y materialmente se hace cargo de las cuotas repercutidas en exceso, procede reconocer a la misma el derecho a su devolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

**ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas