



MOORE

FISCAL

TRATAMIENTO EN EL IVA DEL CASH-BACK

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

INTRODUCCION

Cada vez son más las empresas que utilizan como forma de fidelizar a sus clientes sistemas de recompensas, denominados **programas de *cashback***.

Estos métodos de fidelización consisten en una compensación tangible, es decir los clientes no reciben descuentos por la compra de los productos, sino que el descuento se obtiene en dinero, ya sea en forma de cupón, vales descuento o bien directamente mediante el reembolso en efectivo de parte de la compra realizada.

Un ejemplo de este tipo de programas de *cash-back* es la concesión de descuentos en cadena, en los que existen varios empresarios o profesionales involucrados en la cadena de producción y distribución de las mercancías. En ellos, el fabricante del producto, devuelve a los clientes finales parte del importe de la compra de dicho producto que han realizado a través de distribuidores. Es decir, el descuento que reciben los consumidores no es otorgado por el sujeto pasivo que ha realizado la venta del producto.

En la consulta que a continuación se comenta, que rectifica la consulta anterior V2131-18 de julio, la Dirección General de Tributos, se pronuncia-aunque ya lo ha hecho e otras ocasiones- sobre el tratamiento en el IVA, y las obligaciones formales relativas a los descuentos concedidos a posteriori de la realización de la operación, por un sujeto pasivo distinto al que ha realizado la venta.

El caso analizado es el siguiente:

SUPUESTO DE HECHO

La entidad consultante es un fabricante de neumáticos que con el objeto de incentivar las ventas en el mercado nacional desarrolla una campaña promocional de descuentos otorgados a clientes finales que adquieran los neumáticos en distribuidores autorizados.

En ejecución de esta campaña publicitaria se va a devolver a los compradores de determinados productos una parte del precio de compra que pagaron.



Por tanto, los productos son adquiridos por los clientes finales a diferentes distribuidores, no beneficiándose del descuento de manera concreta y efectiva hasta que se produjera un determinado hecho posterior especificado en las bases de la promoción en cuestión.

La devolución se efectúa por la fabricante de neumáticos previa presentación por parte del cliente de la factura justificativa de la compra de los neumáticos al distribuidor.

Se plantea cuál es el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido del descuento realizado por el fabricante y sus efectos en la facturación.

CRITERIO DE LA DGT

El artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29), establece que la base imponible del impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo está constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones procedente del destinatario de las mismas o de terceras personas.

Por otra parte, el artículo 80, apartado uno, número 2º, de la Ley 37/1992, determina que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a entregas de bienes, se reducirá en los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, siempre que sean debidamente justificados.

Pues bien, no todos los descuentos y bonificaciones tienen el mismo tratamiento en la base imponible de la operación de la que se trate, así, aquellos descuentos que sean concedidos previa o simultáneamente al momento en que se realice la operación serán excluidos de la base imponible del Impuesto (artículo 78 LIVA), mientras que los descuentos que sean concedidos a posteriori de la realización de la operación, supondrán una modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80.Uno.2º LIVA.

En el caso que nos ocupa, el descuento se realiza con posterioridad a la realización de la operación. La Dirección General de Tributos basa su contestación en la interpretación que del artículo 11 de la Directiva 77/388/CEE (actuales 72 a 82 de la Directiva 2006/112/CE) hace el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de **24 de octubre de 1996 en el asunto C-317/94 (Elida Gibbs)**, en el que se debatía la aplicación de dicho precepto a un supuesto de hecho similar al planteado en esta consulta.

En esta sentencia el Tribunal establece lo siguiente:

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

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

30 Corrobora dicha interpretación el apartado 1 del punto C del artículo 11 de la Sexta Directiva que, a fin de garantizar la neutralidad de la posición del sujeto pasivo, dispone que, en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

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

(...)

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

Por otra parte, el apartado uno del artículo 89 de la Ley 37/1992, establece que: "los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

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

En base a todo lo anterior, y a la interpretación que de los artículos 78 Uno y 89. Uno de la Ley 37/1992 debe darse de acuerdo a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-317/94 de 24 de octubre de 1996, el reembolso por los fabricantes a los clientes finales del importe del precio final de compra para promocionar la venta de neumáticos de su marca, **dará derecho a los fabricantes a minorar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas de los citados neumáticos efectuadas por la misma a sus distribuidores.**

Las condiciones y requisitos que deben cumplirse para realizar la citada reducción de la base imponible son los siguientes:

- El fabricante **podrá minorar la base imponible** de las entregas de neumáticos en el importe del descuento efectuado a los clientes finales, excluida la parte de dicho descuento que se corresponda con la parte de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la venta efectuada por el concesionario al consumidor final.
- La minoración de la base imponible deberá **documentarse mediante la expedición de una factura rectificativa** de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- De dicha factura **se expedirá únicamente su original**, que será conservado por el fabricante en su contabilidad sin que resulte procedente entregar copia a los distribuidores. No obstante, será necesario consignar en la factura la identidad del destinatario de la operación, es decir, del distribuidor, aunque no se le envíe copia de la misma.
- Se podrá efectuar la **rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación** (art. 15.4 reglamento de facturación), siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.
- La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta de los neumáticos efectuada por el distribuidor al cliente final **no debe ni puede ser minorada** por el hecho de que el consumidor final obtenga la devolución de parte del precio final de compra por parte del fabricante, dado que el distribuidor no es quien está concediendo un descuento al cliente final.
- Solamente se podrá reducir la base imponible **en el descuento que, en su caso, aplicara el propio distribuidor**, cuando el descuento no fuera recuperado del fabricante (Art. 78.Tres.2º de la Ley 37/1992).
- El importe del descuento autorizado por el fabricante a los distribuidores y ofrecido por éstos a los clientes finales ha de entenderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.
- La entidad fabricante deberá acreditar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, la **realización efectiva del reembolso** del importe del precio final de compra a los clientes finales.
- El fabricante tendrá derecho a recuperar el IVA incluido en el descuento que reembolsa al distribuidor mediante la minoración del IVA devengado en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo que coincide con la fecha de expedición de la factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento de la fecha de la realización del reembolso.
- La modificación de la base imponible a efectuar por el fabricante **no conlleva la modificación de las deducciones realizadas por el distribuidor** por lo que no deberá incluirse dicha operación en la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347).
- Si el adquirente final de los neumáticos es un empresario o profesional actuando como tal, el Impuesto deducible en su adquisición no coincidirá con el importe del Impuesto devengado consignado en la factura de venta, sino que deberá ser minorado por el destinatario en el importe resultante de multiplicar la parte de la base imponible abonada por el fabricante al adquirente, por el 21 por ciento, para que su deducción resulte equivalente al Impuesto efectivamente ingresado en las fases anteriores del proceso de producción y distribución de los neumáticos.