

Consulta Vinculante V1542-18, de 06 de junio de 2018 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exenciones. El interesado es una Federación de asociaciones de concesionario de automoción cuyos asociados son concesionarios de automóviles cuya actividad principal es la compraventa de vehículos. También realizan labores de intermediación financiera entre los comparadores de los vehículos y entidades financieras. En la medida en que la operativa realizada por los concesionarios de vehículos representados por la interesada va más allá del mero suministro de información y recepción de solicitudes que abarca otros aspectos tales como desde la búsqueda del cliente, el ofrecimiento de la financiación, el análisis de las circunstancias y el ofrecimiento de alternativas de financiación diferentes, cabe concluir que la realización de la actividad de intermediación constituye un servicio de mediación financiera exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

DESCRIPCIÓN

El consultante es una Federación de asociaciones de concesionario de automoción cuyos asociados son concesionarios de automóviles cuya actividad principal es la compraventa de vehículos.

También realizan labores de intermediación financiera entre los comparadores de los vehículos y entidades financieras.

Con el objetivo de captar clientes e incentivar la venta de vehículos financiados, las entidades financieras o los fabricantes de los vehículos ofrecen descuentos en el precio de venta para los supuestos en que se opte por

La DGT aclara los supuestos en que los descuentos aplicados a vehículos suponen una menor base imponible en el IVA

CUESTIÓN

- 1. Si es aplicable a la actividad de intermediación financiera la exención prevista en el artículo 20.Uno apartado 18º.m) de la Ley 37/1992.*
- 2. Si estas actividades deben considerarse como sector diferenciado o como actividad accesorio.*
- 3. Si la concesión de descuentos por las entidades financieras o los fabricantes suponen una menor base imponible de la entrega de los vehículos.*

CONTESTACIÓN

1.- En relación con la comercialización de productos financieros el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece la exención del Impuesto en relación con una serie de operaciones financieras.

En particular, la letra m) de dicho artículo dispone que, asimismo, se hallará exenta la mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de

igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

Este número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006). De acuerdo con el precepto comunitario, "los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) (...)

b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

(...).".

2.- En lo que respecta a los servicios de mediación establecidos en la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, debe considerarse que la Directiva no establece exención alguna para servicios de intermediación relativos a operaciones financieras calificados como tales, sino que regula los supuestos de exención que hemos señalado incluyendo dentro de su ámbito objetivo la negociación del resto de operaciones exentas, conforme al citado artículo 135.

Es criterio reiterado de este Centro directivo derivada de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo español que deben conciliarse los conceptos de "negociación" en la normativa comunitaria y "mediación" del Derecho español (por todas consulta de 8 de febrero de 2017, V0344-17) a efectos de la aplicación de la exención contenida en el referido artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 y el 135 de la Directiva armonizada.

En resumen los criterios para apreciar la existencia de mediación dentro del ámbito de la exención se basan en la concurrencia de dos requisitos:

1º. Que el prestador del servicio de negociación o, en este caso, de intermediación, sea un tercero, distinto del comprador y del vendedor en la operación principal.

2º. Que las funciones que realiza vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, y que se plasmen en la indicación de las ocasiones en las que se puede realizar la operación y, una vez existen dichas ocasiones, haciendo lo necesario para que ésta se efectúe.

Asimismo se matiza que el mediador ha de percibirse como un tercero completamente independiente de las partes, conocido por ambas y cuya actividad también es sabida y aceptada por dichas partes.

En consecuencia, la doctrina de este Centro directivo considera que la "mediación" a que se refiere la letra m) del artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido implica la existencia de un tercero que tiene por función aproximar a las partes para la futura celebración de un contrato. Las partes deben conocer la existencia del mediador, así como la misión que tiene encomendada. El mero suministro de información y la simple recepción de solicitudes no suponen, por sí mismos, la realización de un servicio de mediación del artículo 20.Uno.18.m).

3.- Del escrito de consulta resulta que los concesionarios de vehículos consultantes van a realizar operaciones de intermediación financiera entre sus clientes, compradores de los vehículos, y las entidades financieras con las que los primeros podrían obtener financiación para su adquisición.

Por tanto, planteada la cuestión en estos términos es preciso dilucidar si la labor desarrollada por la consultante puede definirse como mediación, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos anteriormente referidos o, por el contrario, debe catalogarse como un mero suministro de información o publicidad del consultante.

En este sentido, este Centro directivo ya se ha pronunciado en su contestación vinculante de 26 de enero de 2018, número de consulta V0155/18, sobre un supuesto similar al planteado en el escrito de consulta en donde se concluyó lo siguiente:

"En el supuesto planteado en la consulta, la entidad consultante, junto a su actividad principal de compraventa de coches, plantea realizar una actividad de intermediación financiera con la siguiente operativa:

- Un asesor comercial informa al cliente de las opciones de financiación con una entidad financiera vinculada a la marca de coches de la que el consultante es concesionario oficial y traslada su propuesta. En caso de que la financiación no sea viable por no cumplir con los requisitos, el asesor comercial tiene la capacidad de analizar las causas por las que se ha denegado la financiación y solicitar nueva documentación adicional con el fin de completar la operación.
- En caso de que el cliente no pueda aportar más justificación, se le ofrecen alternativas de financiación con otras entidades financieras.
- La retribución de la entidad consultante por la entidad financiera se realiza por cada operación que se formaliza y, además, en caso de alcanzar los objetivos se retribuye en función del número de operaciones realizadas.

De los datos anteriores resulta que el mediador es un tercero con personalidad jurídica independiente y medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de su actividad, sin que la existencia de vinculación entre la entidad financiera y la marca de coches de la que es concesionario oficial la consultante, sea impedimento para el cumplimiento de este requisito.

Asimismo su existencia es conocida por las partes que tienen la intención de celebrar el contrato en el futuro y su labor es aproximar a las mismas (cliente comprador y entidad financiera) a la firma de un contrato financiero de préstamo en las condiciones pactadas.

En definitiva, la operativa de la entidad según manifiesta en el escrito de consulta, va más allá del mero suministro de información y recepción de solicitudes que abarca otros aspectos tales como desde la búsqueda del cliente, el ofrecimiento de la financiación, el análisis de las circunstancias y el ofrecimiento de alternativas de financiación diferentes.

En tales condiciones se puede concluir que dicha labor debe calificarse como mediadora y su prestación quedará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por tanto, en la medida en que la operativa realizada por los concesionarios de vehículos representados por la consultante sea similar a la descrita en dicha contestación, como así se deduce de la información aportada, cabe concluir que la realización de la actividad de intermediación constituye un servicio de mediación financiera exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- En relación con la posible consideración como sectores diferenciados de las actividades de intermediación financiera y venta de vehículos habrá que estar a la regulación de sectores diferenciados que dispone el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992:

"(...)

A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable

según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un sólo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c') Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d') Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

Por su parte, el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) (BOE de 28 de abril), clasifica las actividades económicas con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo "grupos", como se indicaba, las actividades clasificadas con tres dígitos. En cuanto a si la actividad de intermediación financiera debe considerarse actividad distinta, respecto a la actividad principal de la consultante, según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, la actividad de venta de vehículos a motor y motocicletas pertenece a la división 45 de dicha clasificación, mientras que las actividades auxiliares a los servicios financieros pertenece a la división 66 de la CNAE, siendo los dos dígitos de cada división los que determinan los dos primeros dígitos de todos los grupos englobados en dicha división.

En el caso consultado los porcentajes de deducción de las actividades consideradas, en principio según la información suministrada, difieren en más de 50 puntos porcentuales (100 es el porcentaje de deducción de la actividad principal de compra venta de coches y 0 puntos el de la actividad de intermediación financiera por estar exenta del Impuesto según lo dispuesto en los puntos anteriores).

Aunque de forma indirecta, la financiación de vehículos puede facilitar la venta de automóviles, es criterio de este Centro directivo que la actividad de intermediación financiera no puede considerarse como accesoria de la actividad principal de compraventa de vehículos en los términos señalados, pues no contribuyen a la realización de la actividad principal, si no que se trata de una actividad independiente.

Por consiguiente, la entidad consultante desarrolla actividades económicas en dos sectores diferenciados conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1º, c) de la Ley 37/1992.

5.- Por otra parte, el artículo 78 de la Ley del impuesto preceptúa que la base imponible de dicho tributo estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas.

El apartado tres, número 2º, de dicho artículo 78, establece que "no se incluirán en la base imponible:

2º 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."

Del escrito de consulta resulta que los descuentos concedidos en la venta de vehículos pueden operar de las siguientes formas:

A) El concesionario otorga un descuento al comprador en caso de financiación de la operación con una determinada entidad financiera. Por esta operación el concesionario recibe una comisión de la entidad financiera. La comisión puede ser variable en función del tipo de financiación realizada o con una parte fija y otra variable en función del tipo de financiación.

Pues bien en estos casos parece deducirse que los concesionarios realizan dos operaciones independientes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por una parte, la entrega de un vehículo y por otra, una prestación de servicios autónoma de la anterior, de mediación por cuenta ajena con una entidad financiera de la que percibe una comisión (variable o fija y variable) como remuneración de sus servicios.

Ambas operaciones efectuadas por la consultante estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al realizarse por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

En estas circunstancias, la comisión percibida de la entidad financiera será la contraprestación del servicio de intermediación prestado por el consultante. Dicho servicio, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 de esta contestación, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado, la base imponible correspondiente a la venta del vehículo será el importe pactado como contraprestación que, en su caso, podrá ser minorado por los descuentos que el concesionario conceda a los adquirentes de vehículos que opten por la financiación, pero que no se verá alterado por el hecho de que la consultante perciba la contraprestación de la entidad financiera por sus servicios de mediación. Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio de que el concesionario conceda un descuento previo o simultáneamente a la entrega del vehículo que se financia, que como se ha señalado, si reduce la base imponible de la entrega, de conformidad con lo señalado en el referido artículo 78.Tres 2º de la Ley 37/1992.

B) El concesionario concede un descuento al comprador en caso de financiación de la operación con una determinada entidad financiera. El fabricante del vehículo realiza un abono posterior al concesionario, equivalente al importe del descuento concedido por el concesionario al cliente final. Dicho descuento es concedido únicamente en el caso de que el concesionario haya aplicado, a su vez, el descuento al cliente y la financiera contratada sea la designada por el fabricante. Adicionalmente, el concesionario recibe una comisión por intermediación de la financiera en los términos expuestos en el apartado anterior.

En este supuesto deberán diferenciarse dos situaciones.

Primera.- El descuento es ofrecido por el fabricante directamente al cliente final cuando la financiera contratada sea la designada por el fabricante. Este descuento es abonado por el fabricante al concesionario, y es descontado del importe a pagar o financiar por el adquirente del vehículo. Este descuento es independiente de otros descuentos que pudiera conceder el concesionario en los términos expuestos en el supuesto A) antes analizado.

Según establece el artículo 80, apartado uno, número 2º, de la Ley 37/1992, la base imponible del

Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a entregas de bienes sujetas a dicho Impuesto, determinada según lo previsto en los artículos 78 y 79 de la misma Ley, se reducirá en los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, siempre que sean debidamente justificados.

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

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

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

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

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

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

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

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

El Tribunal señala lo siguiente en la referida sentencia:

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

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

minoristas, menos el valor de los cupones.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Aunque la sentencia se refiere al reembolso del importe del cupón por parte del minorista, las consecuencias que se extraen en cuanto a la cantidad en que hay que minorar la base imponible son igualmente aplicables al caso en que el reembolso se produzca por el fabricante, como ocurre en el caso planteado en la consulta. Esta consideración hace que el importe en el que ha de minorarse la

base imponible del fabricante no es el total del reembolso o devolución, sino que ha de considerarse que en dicho importe está incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que le corresponda.

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

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

Así, en relación con este descuento otorgado por el fabricante, cabe concluir que la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta del vehículo efectuada por el concesionario 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 concesionario no es quien está concediendo un descuento al cliente final.

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

La aplicación de los criterios señalados anteriormente garantiza que el importe total que en concepto de cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido es soportado por el cliente final adquirente del vehículo (aunque todo o parte sea satisfecho por la entidad consultante), coincida con el importe total que debe ser ingresado por dicho Impuesto en la Hacienda Pública por los distintos empresarios que han intervenido en el proceso de producción y distribución del mismo y que es el que asimismo corresponde al valor añadido total del producto. De esta forma queda garantizada la neutralidad en la aplicación del Impuesto a que hace referencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 24 de octubre de 1996, anteriormente citada.

2) El importe del descuento en una cuantía concreta que sea autorizado por el fabricante a los concesionarios y ofrecido por éstos a los clientes finales ha de entenderse con el Impuesto sobre el Valor Añadido incluido.

3) La entidad fabricante no estará obligada a rectificar las facturas correspondientes a las entregas de bienes efectuadas a sus concesionarios cuya base imponible sea objeto de minoración según lo indicado en el número 1) anterior ni, por tanto, a rectificar la repercusión del Impuesto que inicialmente les efectuó.

No obstante lo anterior, y a semejanza de lo previsto por el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación para los descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, la entidad fabricante deberá documentar la referida minoración mediante documentos expedidos por ella al efecto en los que consten los datos relativos a la minoración de la base imponible que realice (identificación de la devolución efectuada a los clientes finales; importe total de la minoración de la base imponible y de la cuota del Impuesto; período de tiempo a que la minoración se refiere). Dichos documentos deberán ser numerados correlativamente dentro de una serie especial fijada para los mismos y anotados por separado por la sociedad consultante en su Libro Registro de facturas emitidas.

La entidad fabricante deberá expedir únicamente el original del referido documento, que será conservado por la misma en su contabilidad.

4) 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.

En particular, podrá utilizar a tales efectos el documento expedido por ella misma a que se refiere el número 4) anterior si en el mismo se hace constar el reconocimiento por el cliente de la percepción de tales importes.

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

La minoración del IVA devengado se corresponderá con el importe del IVA incluido en el descuento concedido que coincidirá con el importe resultante de aplicar el tipo general del Impuesto a la base imponible del documento de rectificación a que se refiere el número 3) anterior.

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

7) Cuando el adquirente final de los vehículos sea un empresario o profesional actuando como tal, el Impuesto deducible en su adquisición no coincidirá con el importe del Impuesto devengado consignado en la factura de venta, sino que deberá ser minorado por el destinatario en el importe resultante de multiplicar la parte de la base imponible abonada al 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 terminales.

Por tanto y en conclusión, en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, los descuentos que el fabricante satisface al concesionario por la venta de vehículos a los clientes finales constituyen el reembolso de parte del precio de venta de dichos vehículos que el fabricante descuenta a los adquirentes de los mismos.

Con independencia de lo anterior, este reembolso constituye una operación diferenciada del servicio de mediación que, en su caso, preste el concesionario en su condición de agente en nombre propio a favor de la entidad financiera y que ha sido objeto de estudio en la letra A) anterior.

Segunda.- El concesionario concede un descuento en caso de financiación de la operación con una determinada entidad financiera. De esta forma, el fabricante realiza un abono posterior al concesionario que es concedido, únicamente, en el caso de que el concesionario haya aplicado, a su vez, el descuento al cliente. Adicionalmente, el concesionario recibe una comisión por intermediación de la financiera en los términos expuestos en el apartado A) anterior.

En este caso, deberá entenderse que el destinatario del descuento concedido por el fabricante es el propio concesionario.

En estas circunstancias, el concesionario habrá reducido la base imponible del vehículo que va a financiarse en el importe del descuento concedido a su adquirente, descuento concedido con carácter previo o simultáneo a su entrega en las condiciones señaladas en el número 2º del artículo 78 de la Ley del Impuesto.

Por su parte, el fabricante deberá modificar la base imponible correspondiente a las entregas de automóviles que haya efectuado a favor del concesionario en el importe de los descuentos concedidos.

La modificación se realizará mediante la expedición de una factura rectificativa en los términos señalados en los artículos 24 y 15, respectivamente, del Reglamento del Impuesto y del Reglamento por el que se regulan las operaciones de facturación, lo que determinará la minoración de la base imponible de la entrega y la rectificación de la repercusión del Impuesto que inicialmente les efectuó. Dichas facturas deberán ser remitida al concesionario quien deberá proceder a la minoración del Impuesto sobre el Valor Añadido inicialmente deducido en los términos previstos en el artículo 114 de la Ley 37/1992.

Lo anterior, será igualmente independiente del servicio de mediación que, en su caso, preste el concesionario en su condición de agente en nombre propio a favor de la entidad financiera y que ha sido objeto de estudio en la letra A) anterior.

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

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.