CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1811 (26/12/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.1 y 3.b) Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante (concesionario), que no tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, importa vehículos para su comercialización. Como consecuencia de determinadas campañas periódicas de venta y promoción emprendidas por el fabricante, y de aplicación obligatoria por el concesionario, se aplica unos determinados descuentos en la entrega del vehículo por parte del concesionario al cliente final. Dichos descuentos son asumidas parte por el concesionario y parte por el fabricante. El fabricante compensa el descuento realizado por el concesionario, y que corresponde a la parte del mismo asumida por el fabricante, a través de un descuento en la contraprestación de la entrega del fabricante al concesionario.

Se consulta si el descuento efectuado por el concesionario y es asumido por el fabricante debe o no formar parte de la base imponible de la entrega sujeta y no exenta del vehículo por parte del concesionario al cliente.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

De acuerdo con el supuesto planteado, el descuento concedido por el concesionario y asumido por el fabricante no tiene la naturaleza de contraprestación procedente de un tercero, sin que deba incluirse en la base imponible. Igualmente, el descuento concedido por el concesionario y asumido por éste tampoco se incluye en la base imponible.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante (concesionario), que no tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, importa vehículos para su comercialización. Como consecuencia de determinadas campañas periódicas de venta y promoción emprendidas por el fabricante, y de aplicación obligatoria por el concesionario, se aplica unos determinados descuentos en la entrega del vehículo por parte del concesionario al cliente final. Dichos descuentos son asumidas parte por el concesionario y parte por el fabricante. El fabricante compensa el descuento realizado por el concesionario, y que corresponde a la parte del mismo asumida por el fabricante, a través de un descuento en la contraprestación de la entrega del fabricante al concesionario.

Se consulta si el descuento efectuado por el concesionario y es asumido por el fabricante debe o no formar parte de la base imponible de la entrega sujeta y no exenta del vehículo por parte del concesionario al cliente.

SEGUNDO.- Con el fin de clarificar la operativa objeto de consulta, el concesionario expone en el escrito presentado el siguiente ejemplo:

> "*La Sociedad adquiere al fabricante un vehículo turismo por el precio de compra fijado por la marca. En el ejemplo expuesto, el precio de compra asciende a un total de 21.000 €. Dicha transmisión quedaría sujeta pero exenta de IVA por tratarse de una entrega destinada la exportación (artículo 21 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).*
>
> *La Sociedad al importar el vehículo en Canarias soporta el correspondiente IGIC a la importación, tomando como base imponible de la misma el precio de compra abonado al fabricante. En este caso, la cuota de IGIC a la importación ascendería a 2.835,00 € (13,5% sobre 21.000 €).*
>
> *Una vez que el vehículo se encuentra en las instalaciones de la Sociedad, se procede a su venta. El precio de venta al cliente final es el resultado de adicionar al precio de compra a la fábrica el importe correspondiente, en su caso, a los accesorios, gastos de transporte y el correspondiente margen. Siguiendo con el ejemplo, el precio de venta del vehículo al cliente final ascendería a un total de 22.800,00 €.*
>
> *Sobre dicho precio final de venta se aplican unos "descuentos por campaña", relativos a las acciones comerciales que establece la marca de cara a fomentar la*

venta de vehículos en el período concreto en que se produce la venta al consumidor final.

Dichos "descuentos por campaña", que resultan de obligada aplicación para el concesionario, se comunican, como se ha dicho, periódicamente por la fábrica al concesionario con el fin de incentivar la venta de determinados modelos de vehículos.

Parte de estos descuentos son asumidos por el fabricante y parte de ellos por el correspondiente concesionario oficial.

En el ejemplo expuesto, el importe del descuento asciende a un total de 4.000,00 €. Dicho importe se desglosa del siguiente modo:

"Descuento por Campaña Modelos A" para el mes de julio (mes en el que se lleva a cabo la venta en este caso): 3.500 €. Del total del descuento, 1.750,00 (50%) es asumido por el fabricante y 1.750,00 € (50%) por su representada.

"Descuento por Campaña Aire Acondicionado": 500,00 €. Del total del descuento, 250,00 € (50%) por el concesionario.

Por tanto, el precio de venta del vehículo al cliente final, una vez aplicados los descuentos, ascendería a un total de 18.800,00 €, base imponible sobre la que la Sociedad repercutiría la correspondiente cuota de IGIC, ascendiendo, en este caso, a 2.538,00 € (13,5% x 18.800,00 €).

Posteriormente, los descuentos asumidos por el fabricante en la venta del vehículo serían abonados al concesionario, formalizándose dicho abono mediante la aplicación, asimismo, de un descuento otorgado por la marca al concesionario.

Tal descuento se reflejará a través de la rectificación de la factura en la que se instrumentó la compra del vehículo adquirido por la Sociedad al fabricante.

En este caso, la rectificación de la base imponible no tendría implicaciones a efectos del IGIC, toda vez que la venta de vehículos por la marca se encontraba sujeta pero exenta del IVA, y la base imponible del IGIC a la importación, tal y como se ha manifestado reiteradamente esta Dirección General de Tributos, no puede ser objeto de rectificación una vez que se haya producido de forma definitiva la importación."

Igualmente, la entidad consultante manifiesta lo siguiente:

"Adicionalmente a lo expuesto, se ha de resaltar a efectos meramente informativos que, si bien conforme con la operativa descrita en el ejemplo expuesto, el precio por el que el concesionario adquiere de la fábrica el correspondiente vehículo es superior al precio final de venta a su cliente, lo cierto es que, además de los descuentos abonados por la marca, existirían otros conceptos abonados por el fabricante que permiten a la compañía obtener el correspondiente margen de beneficio:

- Gastos de infraestructura y logística.

- Rappel por objetivos Cualitativo. La fábrica impone al concesionario una serie de

estándares de calidad que, en función del grado de su cumplimiento, se abonan al concesionario.

- Rappel por volumen de ventas. Mensualmente la fábrica propone una serie de objetivos de volumen de ventas. En el caso de que el concesionario llegue a los objetivos marcados se abona la cantidad estipulada."

La correcta contestación a la consulta efectuada obliga al examen de dos cuestiones: en primer lugar, si el descuento concedido por el concesionario y asumido por el fabricante tiene la naturaleza de contraprestación procedente de un tercero y, en segundo lugar y únicamente en caso de respuesta negativa a la anterior cuestión, si el descuento realizado no se incluye en la base imponible.

El artículo 22.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. 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.*"

Nos interesa destacar un aspecto concreto de la base imponible: corresponde con la contraprestación realmente percibida o a percibir por el empresario o profesional que realiza la entrega del bien o prestación de servicio sujeta al IGIC, como expresión de la voluntad de las partes. Ello es coherente con la verdadera pretensión de un tributo como el IGIC que es gravar únicamente al consumidor final, por lo que la base imponible no puede ser superior a la contraprestación efectivamente exigida al consumidor final.

En el supuesto planteado parece claro que es voluntad de la parte vendedora conceder un descuento como consecuencia de campañas periódicas de venta y promoción; por lo que la contraprestación abonado o por abonar por el cliente es la realmente exigida a éste.

Conforme a como se expone en el ejemplo planteado por la entidad concesionaria, la parte del descuento efectuado por el concesionario, y que asume el fabricante, no puede ser considerado como contraprestación procedente de terceras personas, porque no es una contraprestación real, ya que se pretende la venta al precio fijado bajo las directrices de la campaña de venta y promoción. Y es que la aplicación del descuento de la campaña de venta y promoción no solo afecta a la contraprestación de la entrega del concesionario al cliente sino a la contraprestación de la entrega del fabricante al concesionario; se trata, dicho de otro modo, de un descuento en diversas fases, con la única diferencia en que, mientras en la entrega del concesionario al cliente es simultánea o previa al momento en que la entrega del vehículo, en la entrega del fabricante al concesionario es posterior a la entrega del vehículo; mientras en el primer supuesto no se incluye en la base imponible el descuento, en el segundo supone un caso de reducción de la base imponible.

Tanto el fabricante como el concesionario van a percibir una contraprestación menor como consecuencia de la ejecución de la campaña de venta y promoción, y es que no sería conforme al régimen de neutralidad que persigue el IGIC (y el IVA dado que la entrega del fabricante al concesionario está sujeta a este tributo, aunque exenta), que las bases imponibles

correspondientes a las entregas efectuadas fueran más elevadas que las cantidades que reciben finalmente los mismos.

No puede llevarnos a una conclusión contraria el hecho de que la base imponible a la importación del vehículo sea superior a la base imponible de la entrega interior, puesto que ello es así porque el descuento efectuado por el fabricante del vehículo al concesionario, y que se materializa en la emisión de una factura rectificativa, no supone la modificación de la base imponible correspondiente a la definitiva importación de los vehículos cuyo sujeto pasivo es el concesionario como importador.

En efecto, ni de la regulación de la base imponible en las importaciones contenida en los artículos 25 y 26 de la Ley 20/1991, ni de la regulación comunitaria del "Valor en Aduanas" contenida en el Código Aduanero de la Unión, aprobado mediante Reglamento (UE) Nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, se desprende que la base imponible correspondiente a la importación definitiva de un bien se modifica a la baja como consecuencia de descuentos concedidos por el proveedor con posterioridad al devengo de la importación.

Resuelta la primera cuestión (si el descuento concedido por el concesionario y asumido por el fabricante tiene la naturaleza de contraprestación procedente de un tercero), entramos a analizar si el descuento realizado por el concesionario al cliente no se incluye en la base imponible.

Los descuentos tienen una doble incidencia en la configuración de la base imponible en el IGIC respecto a una operación interior; por una parte, los concedidos previa o simultáneamente al momento en que la operación se realiza, que implica su no inclusión en la base imponible conforme al artículo 22.3.b) de la Ley 20/1991; y, por otra parte, los concedidos con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, que supone la reducción de la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22.5.2º de la Ley 20/1991.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos que como consecuencia de determinadas campañas de venta y promoción por el fabricante, el concesionario está obligado a aplicar determinados descuentos en la entrega de los vehículos; por tanto, nos encontramos ante descuentos concedidos previa o simultáneamente al devengo del Impuesto correspondiente a la entrega del vehículo, por lo que sería de aplicación lo previsto en el artículo 22.3.b) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*3. No se incluirán en la base imponible:*

(...)

b) Los descuentos y bonificaciones que figuren separadamente en factura 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."

Haciendo abstracción del requisito formal de la necesidad de que el descuento figure consignado separado en la factura que emita el empresario o profesional, la no inclusión en la base imponible de los descuentos concedidos previa o simultáneamente requiere el cumplimiento de dos condiciones:

- Que el descuento se realice en función de la entrega de bien o prestación de servicio; es decir, en función de la operación que documenta la factura emitida.

- Que el descuento no constituya remuneración de otras operaciones.

Parece evidente que el descuento que el concesionario consigna en la factura es en función de la entrega del vehículo que documenta aquella y cuya determinación, nos referimos al importe del descuento, se realiza conforme a los términos de la campaña de venta y promoción vigente en el momento de realización de la operación y respecto al tipo de vehículo vendido. Por otra parte, el descuento que realiza el concesionario no constituye una remuneración de una operación que el cliente o un tercero realice a la concesionaria.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, de acuerdo con el supuesto planteado, el descuento concedido por el concesionario y asumido por el fabricante no tiene la naturaleza de contraprestación procedente de un tercero, sin que deba incluirse en la base imponible. Igualmente, el descuento concedido por el concesionario y asumido por éste tampoco se incluye en la base imponible.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 26 de diciembre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo