

# Artículo doctrinal de IVA de José M<sup>a</sup> Tocornal

## (Inspector de Hacienda)

IVA. Comentarios a la Resolución del TEAC de 22/04/2022, [00/00254/2019/00/00](#)

IVA. Base imponible. Modificaciones de la base imponible. Rectificación de la repercusión. Descuentos que se sitúan en una fase anterior de la cadena de producción o distribución del producto.

Descuentos concedidos por los laboratorios farmacéuticos a las oficinas de farmacia que son socias de la cooperativa, y que es la que efectúa la distribución de las mercancías.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa a descuentos en cadena, solamente el fabricante que concede el descuento debe minorar su base imponible (los laboratorios). Estos descuentos no tienen incidencia en la base imponible de los demás intermediarios en la cadena (la cooperativa, en el caso analizado), dado que el valor añadido por ellos no se modifica. La cooperativa recibe lo mismo por la entrega de las mercancías a las farmacias pues la parte de la contraprestación que no abonan las oficinas de farmacias la satisface un tercero (los laboratorios).

Este criterio se aplica siempre que se concedan descuentos en operaciones dentro de la cadena de distribución de un producto o servicio cuando el que concede el descuento es un empresario o profesional que forma parte de esa cadena y se aplica en las relaciones entre un empresario o profesional de esa cadena distinto al que lo concede y el destinatario del descuento, de suerte que dicho descuento es asumido por el concedente y abonado por este al destinatario del bien o servicio. No obsta a lo anterior que dicho beneficiario del descuento sea, a su vez, empresario o profesional, o consumidor final. Así se desprende de la sentencia del TJUE, de 15 de octubre de 2002, asunto C-427/98, Comisión contra Alemania.

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.

En este caso existen diversos productos que se comercializan con descuento, cuyo coste es asumido no por los empresarios o profesionales que los comercializan sino por otro que se sitúa en una fase anterior de la cadena de distribución de dichos productos.

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 ajustado a la normativa armonizada del IVA 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.

Así, existen dos casos diferenciados:

- **Primer caso:** el fabricante reembolsa el importe del descuento al minorista: Cuando el fabricante organiza una promoción comercial con cupones de descuento cuyo valor nominal reembolsa a los minoristas que los han aceptado, la contraprestación recibida por el minorista, consiste en la totalidad del precio de la mercancía, que es pagado en parte por el consumidor final (por la parte que asume mediante el pago de la adquisición) y en parte por el fabricante (a través del pago del cupón descuento). Por ello el minorista no debe modificar la Base imponible por la venta efectuada al consumidor final.

- **Segundo caso:** el fabricante reembolsa el importe del descuento al consumidor final. No procede que el minorista modifique la Base imponible por la venta efectuada al consumidor final. El importe que este efectivamente obtiene resulta inalterado. Se permite que el fabricante que otorga el mismo al consumidor final, modifique la Base imponible pese a que la comercialización del producto se produce en una cadena de operaciones. Modificada la Base imponible por el fabricante, no corresponde rectificación de deducciones ni modificación de las Bases imponible de los eslabones intermedios.

En este sentido, y como conclusión, cabe remarcar que es criterio del TJUE que en todo caso, quien conceda el descuento debe formar parte de la cadena de producción o distribución del producto y que dicho descuento únicamente tiene efecto sobre el empresario o profesional que efectivamente lo soporta, en tanto que menor cifra de ventas, asumiendo su coste. El resto de empresarios o profesionales que intervienen en la cadena no se ven afectados por esta circunstancia.

La concesión del descuento por el fabricante a uno de los intervinientes en la cadena cuyo coste le es reembolsado por dicho fabricante a quien efectúa la entrega del bien o la prestación del servicio, solo puede afectar a la operación inicial de puesta en el mercado de los productos por el propio fabricante. Esto es así en la medida en que sólo el fabricante ve disminuida la contraprestación percibida finalmente por dicha operación como consecuencia del descuento, aun cuando dicho descuento no sea concedido al inmediato posterior en la cadena de distribución sino a un comerciante de una fase posterior o directamente al consumidor final.

El empresario o profesional que conceda el descuento, asumiendo el coste del mismo, podrá minorar la Base imponible de las entregas de bienes por él realizadas en el importe del descuento efectuado, debiendo

documentar la referida minoración mediante documentos expedidos por el mismo al efecto en los que consten los datos relativos a la minoración de la Base imponible que realice (identificación de la devolución efectuada; 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 dicho sujeto pasivo en su Libro Registro de facturas emitidas.

# Leído en la prensa

Leído en LA VANGUARDIA

---

## **NUEVO MODELO**

# **El autónomo pagará al finalizar el año si en las cuotas mensuales se ha quedado corto**

- Hacienda aplicará a los trabajadores por cuenta propia el mismo sistema que rige para el IRPF de los asalariados

[acceder](#)