

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/04177/2018/00/00

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **21/10/2020**

Asunto:

IVA. Base imponible. Descuentos en ventas de automóviles que, en parte, son sufragados por la entidad financiera (del grupo) que concede la financiación. Pago por tercero. Comisión por mediación en operación de financiación.

Criterio:

Entidad que se dedica a la distribución de automóviles e instrumenta un sistema de descuentos que se aplican cuando los clientes optan por financiar la adquisición a través de la financiera del grupo.

La AEAT considera que los descuentos así concedidos, que se facturan por la reclamante en concepto de mediación en la realización de operaciones financieras, forman parte de la contraprestación de la venta de vehículos que el obligado tributario efectúa a los distintos concesionarios, sin perjuicio de que las mismas puedan considerarse como contraprestación de servicios de intermediación prestados por el obligado tributario, exentos del Impuesto en virtud del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA.

De conformidad con los criterios señalados por el TJUE en sus sentencias de 15-5-2001, asunto C-34/99, Primback, y de 16-1-2014, asunto C-300/12, Ibero Tours, ha de considerarse que los descuentos así concedidos no minoran la base imponible de la venta de los vehículos, ya que el importe obtenido por la entidad reclamante es el mismo tanto cuando se suscribe la operación de financiación como cuando no es así.

Efectivamente, en el primer caso lo que ocurre es que hay una parte de la contraprestación que se paga por un tercero, en este caso, la entidad financiera, pago por un tercero que ha de formar parte de la base imponible según resulta del artículo 78.uno de la Ley del IVA.

Lo anterior es independiente de que exista una labor de intermediación financiera de la entidad reclamante que, como tal, amerite la exención conforme al artículo 20.uno.18º de la Ley del IVA.

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
78.1

Conceptos:

Base imponible
Descuentos
Entrega de bienes
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Mediación
Operaciones financieras
Precio/contraprestación

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de octubre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-04177-2018; 00-04180-2018; 00-01782-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: x z ESPAÑA SA - NIF ...

REPRESENTANTE:

DOMICILIO: - España

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 han visto las presentes reclamaciones contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación, de fecha 11 de julio de 2018, derivado del acta de disconformidad A02-...4, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos 06/2012 a 12/2014 e importe 229.159,27 euros.

- Acuerdo de liquidación, de fecha 25 de julio de 2018, derivado del acta de disconformidad A02-...,1, concepto IVA, ejercicios 2012 a 2014 e importe 5.480.396,74 euros.

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de fecha 5 de marzo de 2019, nº de referencia A51-...0, dimanante del acta de disconformidad A02-...4, del que se deriva una sanción de 97.149,10 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-04177-2018	02/08/2018	06/08/2018
00-04180-2018	02/08/2018	06/08/2018
00-01782-2019	27/03/2019	29/03/2019

SEGUNDO.- Con fecha 29 de junio de 2016, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, respecto de la entidad **X Y ESPAÑA, S.A.** (NIF: ...), con objeto de comprobar los periodos 06/2012 a 12/2014 del IVA. Las actuaciones tenían alcance general.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, en fecha 15 de diciembre de 2017, se incoaron dos actas: acta modelo A01, número de referencia ..., que recoge aquellos ajustes respecto de los cuales el obligado tributario manifestó su conformidad y acta modelo A02, número de referencia ...4, que incluye la totalidad de los ajustes practicados, tanto en conformidad como en disconformidad, y su preceptivo informe de la misma fecha.

La propuesta de liquidación contenida en el acta A02-...4 fue de 225.486,24 euros (194.298,10 euros de cuota y 31.188,14 euros de intereses de demora).

Los ajustes a los que el obligado tributario prestó su conformidad fueron los siguientes:

· IVA soportado no deducible:

A) Viviendas arrendadas para uso de empleados

B) Atenciones a clientes, empleados o terceras personas

· IVA devengado y no repercutido

A) Permuta de entradas (...) por vehículos sin factura y sin repercusión recíproca

B) Ventas de vehículos de ocasión a empleados

C) Cesión de vehículos a empleados para uso particular

Los detalles (hechos y fundamentos jurídicos) de todos estos ajustes se encuentran incluidos en el acta de conformidad A01-....

Por lo que respecta al ajuste respecto al que el obligado tributario no prestó su conformidad fue el relativo al IVA devengado no repercutido en servicios promocionales o publicitarios.

Conforme a la información obrante en el expediente, la única cuestión planteada fue la relativa a la regularización de las cuotas de IVA devengadas, y no repercutidas, en servicios promocionales o publicitarios. En concreto, el obligado tributario adquirió una serie de servicios promocionales y de publicidad a terceros, cuyas cuotas soportadas se dedujo, siendo que tales funciones eran ajenas a sus funciones de fabricante. Se plantea, por tanto, la calificación de tales servicios como autoconsumos sujetos al Impuesto, dado que tales servicios no han sido refacturados a las entidades del grupo que sí tienen encomendadas las funciones de publicidad y promoción de las marcas.

En diligencia nº 4, de fecha 14 de octubre de 2016, se requirió al obligado tributario la aportación de las facturas justificativas de la adquisición de determinados bienes y servicios, manifestando el interesado, mediante correo electrónico de fecha 3 de noviembre de 2016, lo siguiente:

"Respecto del apartado III. IVA Adquisiciones de bienes y servicios a determinados proveedores, se aportan las facturas en archivo adjunto "facturas IVA Dil nº 4". Del concepto de las facturas se deduce la naturaleza y finalidad de los bienes y servicios adquiridos. En síntesis, se refieren a, entre otros:

- servicios publicitarios (facturas 0 a 2)

- patrocinio publicitario (factura 10)

- gastos por visita del Príncipe de Asturias a ... (facturas de **FF**)

- presencia con fines publicitarios en la cabalgata de Reyes del Ayuntamiento de ... (facturas 14 y 15)"

Así pues, la Inspección señaló que la entidad se había deducido íntegramente las cuotas soportadas de IVA en relación con la adquisición de servicios promocionales o de publicidad, pese a que entre sus funciones como fabricante por encargo del grupo no figuraban las de publicidad y promoción de las marcas.

MNQE es un fabricante por encargo, que recibe las órdenes de fabricación del grupo y que vende toda su producción a su matriz, **MNQ**, residente en ... Por esta razón, no le corresponde hacer publicidad de las marcas, como se indica claramente en sus memorias anuales y en la documentación de precios de transferencia, porque la función de publicidad de las marcas le corresponde en España a las empresas distribuidoras del grupo. **MNQE** va a vender la misma producción de vehículos a su matriz, con independencia de que incurra o no en gastos de publicidad o promoción de las marcas.

A partir de lo anterior, la Inspección actuaria concluyó que los gastos de comercialización y publicidad no formaban parte de la actividad propia de **MNQE** como fabricante por encargo, de ahí que sólo podía entenderse que incurren en ellos por cuenta de las entidades distribuidoras del grupo de las marcas **Z** y **X** en España (**AZE** y **X** España, respectivamente). El obligado tributario, en la medida en que había soportado y deducido las cuotas de IVA de ciertos servicios publicitarios y de promoción y que no realizaba actividad comercial en España, debería haber refacturado los referidos gastos publicitarios a **AZE** y **X** España como distribuidoras en

España de las marcas **Z** y **X**, que son las entidades que deben asumir y realizar las actividades comerciales de las respectivas marcas.

Pues bien, entendió la Inspección que, al adquirir **MNQE** servicios publicitarios que no guardan relación inmediata y directa con su actividad de fabricación y venta de vehículos al grupo y al no refacturar estos servicios a las distribuidoras de dicho grupo, que son las beneficiarias de los mismos, realizaba un autoconsumo, conforme al artículo 12.3º de la Ley del IVA, operación sujeta al Impuesto que origina el devengo del mismo, por lo que el ajuste propuesto consistió precisamente en el aumento del IVA devengado correspondiente a las facturas previamente expuestas, que no habían sido objeto de refacturación.

La referida propuesta A02-...4 fue posteriormente confirmada mediante el acuerdo de liquidación definitiva del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica, de fecha 11 de julio de 2018 (notificado en la misma fecha). El acuerdo de liquidación confirmó íntegramente la propuesta de liquidación contenida en el acta, por lo que, tras el cálculo de los intereses de demora, la deuda resultante ascendía a:

Cuota: 194.298,10 euros

Intereses de demora: 34.861,17 euros

Deuda a ingresar: 229.159,27 euros

El acuerdo de liquidación se notificó a la entidad interesada con fecha 11 de julio de 2018.

TERCERO.- Con fecha 26 de abril de 2016, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, respecto de la entidad **X Z ESPAÑA, S.A.** (NIF: ...), con objeto de comprobar los 04/2012 a 12/2014 del IVA. Las actuaciones tenían alcance general. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, en fecha 15 de febrero de 2018, se incoaron dos actas: Acta modelo A01, número de referencia ...0, que recoge aquellos ajustes respecto de los cuales el obligado tributario manifestó su conformidad, y Acta modelo A02, número de referencia ...,1, que incluye la totalidad de los ajustes practicados, tanto en conformidad como en disconformidad, y su preceptivo informe de la misma fecha.

La propuesta de liquidación contenida en el acta A02-...,1 fue de 5.415.264,42 euros (4.593.873,45 euros de cuota y 821.390,97 euros de intereses de demora).

El obligado tributario **T S ESPAÑA, S.A.**, tiene la condición de sociedad dominante del grupo fiscal .../...

En el territorio nacional la entidad **T S Z ESPAÑA** (anteriormente denominada Automóviles **Z** España, en adelante **AZE**), tiene atribuida en exclusiva la distribución de los vehículos **Z**.

AZE compra los vehículos que se van a vender en España a la entidad ... **X Z (MNQ)** y los vende a la red de concesionarios de la marca, ya sean propios (integrados tanto en **AZE** y sobre todo en **JN**) o independientes y a entidades de alquiler de vehículos.

Los ajustes, recogidos en el acta A01-...0, respecto de los cuales el obligado tributario prestó su conformidad, fueron los siguientes:

- Cesión de vehículos automóviles a determinados trabajadores para su utilización mixta (motivos laborales y fines particulares).
- Cesión de vehículos a

Por lo que respecta al ajuste respecto al que el obligado tributario no prestó su conformidad fue el relativo a la improcedencia de la rectificación de facturas por las cantidades recibidas de la entidad **KLSA** en el marco de la campaña comercial "DSF".

Conforme a la información obrante en el expediente, la única cuestión regularizada fue la relativa a la consideración de que las cantidades percibidas por el obligado tributario de la entidad financiera del grupo, **KLSA**, en el marco de una campaña comercial denominada "DSF", constituyen parte de la contraprestación de la venta de vehículos que el obligado tributario efectúa a los distintos concesionarios, sin que las mismas puedan considerarse como contraprestación de servicios de intermediación prestados por el obligado tributario, exentos del Impuesto en virtud del artículo 20.Uno,18º de la Ley del IVA.

En el marco de la función de distribución que desarrolla **AZE**, realiza campañas comerciales tendentes a incentivar determinadas ventas de vehículos (modelos específicos, reducción de stocks de los concesionarios, etc). Estas campañas se trasladan a la red de concesionarios a través de comunicados mensuales.

Una de las campañas comerciales generalmente utilizada es ofrecer un descuento en el precio final del vehículo si el cliente financia la adquisición del vehículo con la entidad financiera del grupo (Banque **KLSA** Finance), cumpliendo determinadas condiciones fijadas por esta última.

En el caso de la marca **Z**, esta campaña se denomina "DSF" (DSF), que se comunica a los concesionarios conjuntamente con el resto de las campañas comerciales.

La campaña comercial "DSF" tiene por objeto incentivar al cliente, adquirente final de un vehículo en la red de concesionarios de **Z**, con un descuento en el precio final si financia dicha adquisición con la entidad **KLSA** en las condiciones estipuladas por esta última.

A juicio de la Inspección, el coste de esta campaña es soportado conjuntamente entre **AZE** y **KLSA**, conforme al cuadro aportado a la Inspección (Diligencia 20) denominado "Reparto de Aportaciones Noviembre 2014", en donde se refleja, para cada modelo de vehículo, cómo asumen entre **AZE** y **KLSA** el coste que supone hacer llegar al concesionario el importe del descuento a practicar al cliente final.

El concesionario que realizó la venta del vehículo con financiación por el cliente en las condiciones establecidas por **KLSA**, se lo comunica a **AZE**, con el fin de recuperar el descuento aplicado al cliente por la promoción DSF (así como por cualquier otra campaña comercial financiada por la marca).

La forma en que **AZE** compensa al concesionario es mediante la rectificación de la factura inicial de compra del vehículo, disminuyendo el precio de compra en las aportaciones para financiar el descuento final al cliente (entre las que se encuentra el DSF).

Como se ha visto anteriormente, **AZE** es la encargada de resarcir o trasladar al Concesionario la totalidad del importe correspondiente a esta campaña, tanto por la parte que la propia marca se compromete a sufragar como el correspondiente a la aportación de la entidad financiera **KLSA** (Aportación **Z** Bank + Aportación **Z**).

Ahora bien, **AZE** procede automáticamente a recuperar de la entidad financiera la cuantía que ésta aporta a la campaña, para lo cual, mensualmente, emite una factura a **KLSA** con el importe de las aportaciones que el banco debe efectuar en ejecución de la campaña comercial DSF de ese mes.

La forma de recuperar por **AZE** el importe que la entidad **KLSA** debe aportar para sufragar parte de la campaña DSF, es mediante la emisión de una factura en concepto de "Prestación de servicio" que califica como "Mediación en las operaciones de financiación realizadas en el mes de noviembre en el marco de la campaña DSF" y, en consecuencia, operación exenta conforme a lo dispuesto por el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

Con el objeto de identificar las operaciones que determinaban el origen de esta factura, se requirió el detalle de las mismas (Diligencia 19), obteniendo una relación de los vehículos cuya venta fue financiada en el marco de la campaña DSF y la cuantía satisfecha por **KLSA**.

Según esa relación, durante el mes de noviembre se acogieron a la campaña 2.047 vehículos, facturando a **KLSA** un importe individual equivalente a la aportación que le corresponde a la entidad financiera.

Por lo tanto, **AZE** recupera de **KLSA** exactamente el mismo importe que esta última debía aportar a la campaña.

Por otro lado, debe señalarse que **AZE** tiene suscrito un "contrato de intermediación financiera" con la entidad Banque **KLSA**, sucursal en España, con el siguiente objeto (Diligencia 12, de fecha 14 de febrero de 2017):

"El objeto del presente Contrato es regular la prestación por **AZE** de servicios de intermediación financiera a favor de **KLSA** y a través de su red comercial para la formalización de operaciones de préstamo con los adquirentes de vehículos destinados a la financiación de la compra de los mismos."

La Inspección, no obstante, cuestiona esta calificación dada por el contribuyente y concluye que los pagos por estas operaciones no se corresponden con la contraprestación de los servicios de intermediación financiera prestados, sino que, con base en el acuerdo de "Reparto de Aportaciones" aportado por el obligado tributario en Diligencia nº 20, se corresponden con una parte del coste del descuento ofrecido al cliente final, que es soportado, en primer lugar, por los concesionarios y, finalmente, por **AZE** y **KLSA**.

Por tanto, a efectos del IVA, la base imponible por la venta de los vehículos a los concesionarios, afectados por la campaña comercial descrita, estará integrada por la totalidad de la contraprestación recibida por **AZE**.

Por tanto:

Base imponible declarada por **AZE** = Precio Inicial al Concesionario

Rectificación de factura por **AZE** = Precio Inicial al Concesionario - Descuento total DSF (aportado por **AZE** + aportado por **KLSA**)

La regularización a practicar, será la siguiente:

Rectificación de factura por **AZE** = Precio Inicial al Concesionario - Descuento aportado por **AZE**.

En definitiva, procede aumentar la base imponible declarada en el importe de las aportaciones efectuadas por **KLSA** para sufragar el descuento final a practicar a los concesionarios y finalmente al cliente.

La referida propuesta A02-...,1 fue posteriormente confirmada mediante el acuerdo de liquidación definitiva del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica, de fecha 25 de julio de 2018 (notificado en la misma fecha). El acuerdo de liquidación confirmó íntegramente la propuesta de liquidación contenida en el acta, por lo que, tras el cálculo de los intereses de demora, la deuda resultante ascendía a:

Cuota: 4.593.873,45 euros

Intereses de demora: 886.523,29 euros

Deuda a ingresar: 5.480.396,74 euros

El acuerdo de liquidación se notificó a la entidad interesada con fecha 25 de julio de 2018.

CUARTO.- Asimismo, se procedió a la tramitación del correspondiente expediente sancionador donde se ponen de manifiesto, y se incorporan al expediente, los hechos que dieron lugar a la incoación del acta A02-...4 de Inspección mencionada, con notificación de su inicio y de propuesta de imposición de sanción, con fecha 11 de septiembre de 2018.

Con fecha 1 de febrero de 2019, se formalizó el acuerdo de rectificación de la propuesta de sanción, en el que se corregía la tipificación propuesta por el Instructor. Se modificó el tipo infractor para los meses junio a diciembre de 2012, enero a diciembre de 2013 y febrero a diciembre de 2014 y se consideró que la infracción cometida en esos periodos no era la tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, sino en el 193 de la misma norma. Por tanto, el único periodo en que se consideró que se había cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria fue en el periodo de enero de 2014.

Con fecha 5 de marzo de 2019, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, a la vista de la propuesta contenida en el expediente A51-...0, dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador imponiendo al sujeto pasivo una sanción efectiva por importe de 97.149,10 euros por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria (dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo), en el periodo enero de 2014 y la contenida en el artículo 193 de la misma norma (obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo) en los demás periodos desde junio 2012 a diciembre de 2014.

QUINTO.- Disconforme la entidad interesada con el acuerdo de liquidación referido en el antecedente segundo previo, en fecha 2 de agosto de 2018, interpuso, ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), reclamación económico administrativa que fue tramitada con número R.G. 4177/2018.

Con fecha 26 de octubre de 2018, se notificó a la entidad reclamante la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que examinara el mismo, se aportaran las pruebas oportunas y se formularan las alegaciones que estimara pertinentes.

En fecha 26 de diciembre de 2018, la entidad reclamante presentó escrito de alegaciones en el que manifiesta que los gastos que **MNQE** ha soportado son gastos extraordinarios y se deben enmarcar en ciertos eventos locales dentro del marco de la responsabilidad social corporativa. el importe de los gastos incurridos por **MNQE** en materia de publicidad en los ejercicios supone el 0,8% de los gastos totales en que la entidad comercializadora **Z ESPAÑA S.A.** incurrió en los citados ejercicios.

Es evidente que la política y las acciones publicitarias de las marcas **Z** y **X** son gestionadas actualmente por la entidad **T S COMERCIAL ESPAÑA S.A.**, pero esto no obsta a que **MNQE** pueda asumir gastos publicitarios en el contexto citado. Los gastos en que ha incurrido **MNQE** son gastos que promocionan la marca **Z** y promueven la venta de los bienes que produce. No se trata de gastos que estén al margen de la actividad de la entidad ya que ésta participa directamente en la cadena productiva de la actividad propia del sector de la automoción que comienza con su concepción y fabricación y termina con la venta al cliente final. No se puede

afirmar que la asunción de algunos gastos de publicidad en un marco de referencia muy concreto sea ajena a su actividad, aunque ésta se limite a la fabricación del producto.

El fundamento jurídico para la regularización no puede subsumirse en el supuesto previsto en el artículo 12.3 de la Ley que regula el IVA, puesto que lo que la norma pretende en este nº 3 es definir supuestos que están al margen de la operativa de la empresa, lo que no sucede en el caso de los gastos soportados por **MNQE** ya que, de ninguna forma, se pueden equiparar a usos particulares o transferencias particulares en los que el sujeto pasivo se coloca en la posición de consumidor final, sino que están relacionados con su actividad empresarial.

En definitiva, se trata de servicios publicitarios excepcionales que contrata y soporta la entidad teniendo en cuenta las circunstancias de dichos servicios y la posición de **MNQE** en el municipio de ... y la significación del Centro de Producción de vehículos de ... como elemento vertebrador de la vida económica y social en la ciudad y en la Comunidad autónoma Por todo lo que antecede, denegar la deducibilidad de este IVA supone infringir de forma grave el principio de neutralidad del impuesto.

SEXTO.- Disconforme, asimismo, la entidad interesada con el acuerdo de liquidación referido en el antecedente tercero previo, en fecha 2 de agosto de 2018, interpuso, ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), reclamación económica administrativa que fue tramitada con número R.G. 4180/2018.

Puesto de manifiesto el expediente a la interesada, con fecha 24 de octubre de 2018, ésta presentó escrito de alegaciones con fecha 26 de diciembre de 2018 en el que manifiesta que lo que ha quedado acreditado, y así consta en el expediente administrativo y se aporta con este escrito de alegaciones, es la existencia de un acuerdo de intermediación financiera entre **AZE** y **KLSA**, y la comunicación de campañas con descuentos en el precio de venta de los vehículos en los que **AZE** realiza la totalidad de descuento junto con el practicado por el propio concesionario en el que no participa la financiera.

La realidad es que **AZE** factura a **KLSAF** comisiones por intermediación porque tal intermediación se ha realizado y se realiza a través de la extensa red comercial de la que dispone. **AZE** actúa como agente principal y realiza las funciones de negociación con **KLSA** respecto de la prestación de intermediación a través de la red comercial. Por su parte, los Concesionarios, en su calidad de subagentes realizan las funciones de negociación e intermediación directa con el cliente final.

El descuento no es asumido en ningún momento por **KLSA**. No existe relación entre el descuento en la venta que es concedido por **AZE** en su totalidad en el marco de la compraventa y los importes pagados por **KLSA** que se enmarcan en la actividad de mediación en la operación de financiación. Estas comisiones no sufragan una parte del descuento.

Existen dos operaciones diferenciadas con actores distintos. Por una parte, una compraventa en la que intervienen **AZE**, los concesionarios y el cliente final y, por otra, un contrato de financiación, en el que intervienen **KLSAF** y el cliente, actuando como mediadores **AZE** y el concesionario.

La inspección incurre en una confusión debido a la interrelación entre dos operaciones, la venta y la financiación ligada a la venta, pero de dicha concurrencia de intereses no se puede concluir que la facturación de la comisión forme parte del descuento del vehículo, aunque desde el punto de vista del cálculo de la rentabilidad así se haya explicitado en documentos de gestión de **AZE**.

Cita en apoyo de sus pretensiones las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos V1542-18, de fecha 6 de junio de 2018, y V3486-16 y V3487-16, de fecha 22 de julio de 2016.

SÉPTIMO.- Frente al acuerdo de resolución del procedimiento sancionador descrito en el antecedente cuarto anterior, en fecha 27 de marzo de 2019, interpuso, ante este TEAC, reclamación económica administrativa que fue tramitada con número R.G. 1782/2019. Con fecha 9 de septiembre de 2019, se notificó a la entidad reclamante la puesta de manifiesto del expediente, presentando la entidad un escrito, con fecha 9 de octubre de 2019, en el que alega la improcedencia de la sanción al no concurrir en el presente caso culpabilidad alguna en la conducta regularizada a la reclamante y la falta de motivación de la existencia de culpabilidad.

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:

La conformidad a Derecho de los acuerdos de liquidación y el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador referidos en el antecedente primero de la presente resolución.

CUARTO.- En relación con la cuestión planteada, es preciso destacar la doctrina de este Tribunal contenida en la resolución, de fecha 19 de febrero de 2014, de la reclamación registrada con R.G. 5237/2011, que reitera el criterio de las reclamaciones de 11 de octubre de 2011 (R.G. 0059/2009) y de 24 de abril de 2012 (R.G. 4766/2010). El fundamento de Derecho tercero de la primera resolución referida se pronuncia en los siguientes términos:

"La publicidad de los productos implica la publicidad de la marca, o de otra manera, la falta de publicidad del producto implica la ausencia de publicidad de la marca. La cesión de uso de la marca carece de sentido si no es en relación con la venta o distribución de los productos objeto de comercialización. Ello ocurre en particular cuando los referidos productos se identifican con la marca. En consecuencia, no cabe dar a las operaciones de publicidad contratadas por V SL un tratamiento distinto del correspondiente a la operación principal de publicitar el producto, debiendo entenderse que, en realidad, se ha realizado una única operación: la publicidad de los productos comercializados por V SL, los cuales llevan incorporados las marcas correspondientes haciendo uso de las mismas.

Para establecer si se produce una prestación de servicios a favor de V JR C es preciso analizar quien es el destinatario último de la prestación de los servicios de publicidad contratados por V C SL, y si es ésta entidad la destinataria última de tales servicios. En el presente caso, la destinataria última de los servicios de publicidad, entendidos estos como una única operación, pues en el presente caso no puede disociarse publicidad de producto y de marca, es V C SL y no V JR C. El fin de dichos servicios es publicitar los productos objeto de comercialización pero inevitablemente el hecho de constar en dichos productos la marca cuyo uso se cede, implica necesariamente la publicidad de dicha marca.

En todo caso, ello se encuadra en la propia actividad empresarial de V SL que tiene como objeto comercializar sus productos y no cabe inferir que dichos servicios de publicidad responden a fines ajenos a la empresa. En la medida que la operación no tiene otra razón de ser que la publicidad de los productos para su comercialización, habría que concluir que los servicios de publicidad son una

operación realizada para servir a los fines de la empresa y, en tanto que tal, la publicidad de las marcas a favor de V JR C, no quedaría sujeta al tributo.

No cabe por tanto, ni someter dicha operación (publicidad de las marcas) a tributación ni introducir limitación alguna en el derecho a la deducción derivada de la realización de las operaciones de publicidad.

No puede argumentarse que se produce un servicio de publicidad a favor de V JR C, en el sentido de que se publicitan las marcas, ya que debe considerarse que la publicidad de las marcas tiene carácter accesorio siendo la operación principal la publicidad de los productos, y que el propio uso de la marca que es objeto de cesión conlleva necesariamente la publicidad de la misma con el sólo hecho de incorporarse a los respectivos productos, sin que por ello pueda considerarse la existencia de una prestación de servicios autónoma, de acuerdo con la delimitación o el ámbito objetivo del impuesto previsto en los artículos 4.1 y 11.1 de la Ley reguladora del Impuesto.

De otro lado, considera este Tribunal que la repercusión de los servicios de publicidad a V JR implicaría una duplicidad del impuesto en determinados costes, ya que de un lado se repercute el impuesto al consumidor final (en el precio de los productos se incluye el coste de publicidad) y de otro lado, ese coste de publicidad se refactura a V JR.

En conclusión, este Tribunal Económico-Administrativo Central estima las alegaciones presentadas en este punto por la reclamante, procediendo la anulación de la regularización practicada en este sentido. Corresponde considerar como una única operación los servicios de publicidad contratados por V C SL, sin que se deba repercutir el impuesto a W JR por la publicidad de la marca, ya que la publicidad del producto es la finalidad esencial de dichos servicios, la publicidad de la marca es consecuencia del propio uso que la entidad hace de ella, y en todo caso, se encuadra en la propia actividad de V C SL, con el fin de comercializar sus productos."

Por tanto, siguiendo la doctrina expuesta, este Tribunal entiende que en el supuesto que es objeto de la presente controversia, los gastos de publicidad soportados por la reclamante se encuadrarían en su propia actividad de fabricación de vehículos, con el fin de comercializar sus productos, por lo que es correcta la deducción del IVA soportado en dichos gastos, debiendo estimarse las pretensiones de la reclamante y anular el acuerdo impugnado.

Como consecuencia de la anulación del acuerdo de liquidación derivado del acta A02-...4 procede, asimismo, la anulación de la sanción dimanante de dicho acuerdo.

QUINTO.- Por lo que respecta al acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-...1, el ajuste respecto al que el obligado tributario no prestó su conformidad fue el relativo a la imprecisión de la rectificación de facturas por las cantidades recibidas de la entidad **KLSA** en el marco de la campaña comercial "DSF".

Conforme a la información obrante en el expediente, la única cuestión regularizada fue la relativa a la consideración de que las cantidades percibidas por el obligado tributario de la entidad financiera del grupo, **KLSA**, en el marco de una campaña comercial denominada "DSF", constituyen parte de la contraprestación de la venta de vehículos que el obligado tributario efectúa a los distintos concesionarios, sin que las mismas puedan considerarse como contraprestación de servicios de intermediación prestados por el obligado tributario, exentos del Impuesto en virtud del artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA.

Al respecto, la reclamante alega que lo que ha quedado acreditado, y así consta en el expediente administrativo, es la existencia de un acuerdo de intermediación financiera entre **AZE** y **KLSA**, y la comunicación de campañas con descuentos en el precio de venta de los vehículos en los que **AZE** realiza la totalidad de descuento junto con el practicado por el propio concesionario en el que no participa la financiera.

La entidad manifiesta que el descuento no es asumido en ningún momento por **KLSA**. No existe relación entre el descuento en la venta, que es concedido por **AZE** en su totalidad en el marco de la compraventa, y los importes pagados por **KLSA** que se enmarcan en la actividad de mediación en la operación de financiación. Estas comisiones no sufragan una parte del descuento. Existen dos operaciones diferenciadas con actores distintos. Por una parte, una compraventa en la que intervienen **AZE**, los concesionarios y el cliente final y, por otra, un contrato de financiación, en el que intervienen **KLSAF** y el cliente, actuando como mediadores **AZE** y el concesionario.

Como ha quedado expuesto anteriormente, en el marco de la función de distribución que desarrolla **AZE**, realiza campañas comerciales tendentes a incentivar determinadas ventas de vehículos (modelos específicos, reducción de stocks de los concesionarios, etc). Estas campañas se trasladan a la red de concesionarios a través de comunicados mensuales.

Una de las campañas comerciales generalmente utilizada es ofrecer un descuento en el precio final del vehículo si el cliente financia la adquisición del vehículo con la entidad financiera del grupo (Banque **KLSA**), cumpliendo determinadas condiciones fijadas por esta última. En el caso de la marca **Z**, esta campaña se denomina "DSF" (DSF), que se comunica a los concesionarios conjuntamente con el resto de las campañas comerciales.

Cuando un concesionario realiza la venta de un vehículo, con financiación por el cliente en las condiciones establecidas por **KLSA**, se lo comunica a **AZE**, con el fin de recuperar el descuento aplicado al cliente por la promoción DSF (así como por cualquier otra campaña comercial financiada por la marca).

La forma en que **AZE** compensa al concesionario es mediante la rectificación de la factura inicial de compra del vehículo, disminuyendo el precio de compra en las aportaciones para financiar el descuento final al cliente (entre las que se encuentra el DSF).

A juicio de la Inspección, el coste de esta campaña es soportado conjuntamente entre **AZE** y **KLSA**, conforme al cuadro aportado por el propio obligado tributario durante el procedimiento inspector (diligencia nº 20, de fecha 29 de junio de 2017) denominado "Reparto de Aportaciones Noviembre 2014", en donde se refleja, para cada modelo de vehículo, cómo asumen entre **AZE** y **KLSA** el coste que supone hacer llegar al concesionario el importe del descuento a practicar al cliente final.

Por tanto, **AZE** se encarga de trasladar al concesionario la totalidad del importe correspondiente a esta campaña, tanto por la parte que la propia marca se compromete a sufragar como el correspondiente a la aportación de la entidad financiera **KLSA**. Así, para recuperar de la entidad financiera la cuantía que ésta aporta a la campaña, **AZE** emite mensualmente una factura a **KLSA** con el importe de las aportaciones que el banco debe efectuar en ejecución de la campaña comercial DSF de ese mes.

La factura que **AZE** emite a **KLSA** se califica como "Mediación en las operaciones de financiación realizadas en el mes de noviembre en el marco de la campaña DSF", por lo que, en consecuencia, la entidad entiende que es una operación exenta conforme a lo dispuesto por el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

Consta en el expediente el "contrato de intermediación financiera" que **AZE** tiene suscrito con la entidad Banque **KLSA** Finance, sucursal en España, que tiene por objeto (diligencia 12, de fecha 14 de febrero de 2017) "regular la prestación por **AZE** de servicios

de intermediación financiera a favor de **KLSA** y a través de su red comercial para la formalización de operaciones de préstamo con los adquirentes de vehículos destinados a la financiación de la compra de los mismos."

La reclamante alega que los pagos realizados por **KLSA** a **AZE** constituyen, efectivamente, la comisión por el servicio de intermediación prestado por la entidad **AZE**, lo cual no debe cuestionarse, en principio. De lo que se trata es de determinar si, por un lado, además de constituir una comisión exenta, en la relación entre **KLSA** y **AZE**, esas cantidades se corresponden, por otro lado, con una parte del coste del descuento ofrecido al cliente final, que es soportado, en primer lugar, por los concesionarios y, finalmente, por **AZE** y **KLSA**, que es la conclusión alcanzada por el órgano inspector.

Consta en el expediente un cuadro denominado "Reparto de Aportaciones Noviembre 2014", que fue aportado por el propio interesado a la Inspección mediante diligencia nº 20, de fecha 29 de junio de 2017, en donde se refleja, para cada modelo de vehículo, cómo se asume entre **AZE** y **KLSA**, de forma conjunta, el coste que supone hacer llegar al concesionario el importe del descuento a practicar al cliente final, por lo que el coste de la campaña promocional DSF es soportado conjuntamente por ambas entidades.

Por tanto, el descuento DSF que se hace llegar al consumidor final a través de los concesionarios es un descuento que se asume por dos entidades:

- La distribuidora **AZE**, que constituye un eslabón de la cadena comercial y
- La entidad financiera **KLSA**, como agente ajeno a dicha cadena comercial.

AZE traslada dicho descuento a los concesionarios, vía rectificación de la factura originaria de venta. No obstante, dado que una parte del descuento es asumido por **KLSA**, **AZE** procede automáticamente a recuperar de la entidad financiera la cuantía que ésta aporta a la campaña, identificada en el Cuadro Reparto de Aportaciones como "Aportación Z Bank", para lo cual mensualmente emite una factura a **KLSA** con el importe de las aportaciones que el banco debe efectuar en ejecución de la campaña comercial DSF de ese mes.

En consecuencia, existe una relación directa entre el descuento concedido en la venta del vehículo y las cantidades exigidas a **KLSA** para hacer frente al mismo, por lo que resulta evidente que las cantidades pagadas por **KLSA** se destinan a sufragar su parte del descuento acordada en esta campaña comercial.

Como señala el acuerdo impugnado, mediante diligencia nº 15, de fecha 8 de mayo de 2017, se requirió a **AZE** la siguiente información:

"En relación con la campaña promocional "DSF", se requiere:

1. Importe que en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación (desglosado por meses) ha satisfecho el Banque T Finance a **AZE** para sufragar el coste de los descuentos efectuados por los concesionarios al cliente final como consecuencia de financiar el vehículo adquirido en las condiciones fijadas por el Banque T Finance mediante las campañas "DSF".

Como contestación al requerimiento efectuado, la entidad aportó archivo Excel con el desglose de los ingresos obtenidos (importes mensuales) por **AZE** por este concepto, por lo que reconocía implícitamente que se trata de los importes que **KLSA** satisface a **AZE** para sufragar el coste de los descuentos efectuados por los concesionarios al cliente final como consecuencia de financiar el vehículo adquirido en las condiciones fijadas por el mediante la campaña DSF.

De acuerdo con todo lo expuesto, este Tribunal entiende que cabe concluir, como así lo hizo el órgano inspector, que los pagos realizados por **KLSA** tienen por objeto sufragar parte del coste del descuento ofrecido al cliente final a través de **AZE**. Como se ha señalado anteriormente, no es objeto de controversia que la citada entidad realice una verdadera labor de intermediación, si bien no ha quedado acreditado en el expediente por parte de la reclamante que los importes percibidos en el marco del sistema DSF constituyan la retribución de los mismos.

Por el contrario, lo que sí ha quedado acreditado, conforme a la documentación aportada (cuadro denominado "Reparto de Aportaciones Noviembre 2014", aportado mediante diligencia nº 20, de fecha 29 de junio de 2017, y archivo Excel con el desglose de los ingresos mensuales obtenidos por **AZE** por este concepto) y las manifestaciones mediante diligencia del obligado, es que los pagos realizados por **KLSA** a **AZE** tienen por objeto sufragar parte del coste del descuento ofrecido al cliente final.

A este respecto, en el acuerdo de liquidación se recogen las conclusiones alcanzadas por los actuarios en el Informe de Disconformidad, que, por su relevancia, se reproducen a continuación:

"Es difícil de entender que si las cantidades cobradas por **AZE** (en nuestro ejemplo 458 euros) lo son en retribución de los servicios de intermediación prestados a **KLSA**, aquella se vea "obligada" o decida trasladarlas íntegramente a los concesionarios, además de su aportación a la campaña comercial. Es evidente que **AZE** no puede disponer libremente de esas cantidades cobradas de **KLSA** (algo que sí podría hacer si se tratara realmente de una comisión recibida por unos servicios prestados) sino que debe, según el cuadro de "Reparto de aportaciones", descontar obligatoriamente al concesionario una cuantía igual a la suma de la aportación de **KLSA** y la suya propia (en nuestro ejemplo Aportación Z Bank 458 + Aportación Z 622 = 1.080)

De ser así:

1º- No tendría sentido ni la contestación dada por la entidad a la pregunta "Importe que en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación (desglosado por meses) ha satisfecho el Banque T Finance a **AZE** para sufragar el coste de los descuentos efectuados por los concesionarios al cliente final como consecuencia de financiar el vehículo adquirido en las condiciones fijadas por el Banque T Finance mediante las campañas "DSF".

2º - No tendría ningún sentido el cuadro "Reparto de aportaciones".

Si la aportación para restituir al concesionario del descuento final que va a practicar al cliente, la realiza íntegramente **AZE**, no habría aportaciones a repartir.

3º - No tendría ningún sentido el concepto que en este cuadro se denomina "Aportación Z Bank".

Si **AZE** solo recibe de **KLSA** "Comisiones por sus servicios de intermediación" ¿qué sentido tiene que estos pagos figuren en un cuadro en donde se detalla la forma de compensar al concesionario por el descuento acordado en esta campaña?

4º ¿Cabría interpretar que **AZE** se compromete a aportar íntegramente el importe de la comisión recibida por su labor de intermediación, para sufragar en parte el coste de la campaña? Esta forma de actuar supondría que **AZE** renunciaría íntegramente a

esa retribución y, en definitiva, que esta sufraga íntegramente la campaña DSF, que recordemos tiene por objeto la captación de clientes para la entidad **KLSA**.

Por lo tanto, a pesar de que **AZE** insista en trasladar la idea de que estos pagos responden a la comisión prevista en el contrato por sus servicios de intermediación financiera, a nuestro juicio, por las razones antes expuestas, entendemos que realmente estamos ante un pago cuyo único objeto es compensar, en base a un acuerdo materializado en el cuadro de "Reparto de Aportaciones", a **AZE** por una parte del descuento que esta traslada a los concesionarios mediante la rectificación de la factura de venta de los vehículos."

Por tanto, una vez determinada la naturaleza de los pagos efectuados por **KLSA** a **AZE**, procede comprobar cómo afecta a la determinación de la base imponible de la operación en cuestión. El artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido (en adelante, Ley del IVA) dispone que:

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.

Del referido precepto se infiere, por tanto, lo siguiente:

- La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de la operación sujeta (la venta de vehículos al concesionario).

- La contraprestación puede proceder del destinatario de la operación y/o de terceras personas, lo que confirma el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), entre otras, en su sentencia de 7 de octubre de 2010, asuntos acumulados C-53/09 y C-55/09, Loyalty Management UK y Baxi Group.

Por tanto, a la hora de cuantificar la totalidad de la contraprestación obtenida a consecuencia de la realización del hecho imponible, no sólo hay que fijarse en la contraprestación abonada por el destinatario de la operación, que en esta operación es el concesionario que adquiere el vehículo a la distribuidora, sino también en aquellos otros cobros procedentes de terceras personas, ajenas a la cadena comercial, pero que están directamente relacionadas con la operación principal, como son los pagos efectuados por la entidad financiera para sufragar parte del coste del descuento practicado por la distribuidora al concesionario por las operaciones que se acogen a la campaña comercial por ambas diseñada.

A este respecto, es relevante destacar la sentencia del TJUE de 15 de mayo de 2001, asunto C-34/99, Primback.

Esta entidad ofrecía a sus clientes la posibilidad de pagar las mercancías que comercializaba, bienes muebles, mediante un crédito. Así, en paralelo al contrato de compraventa celebrado con Primback, el cliente podía, si así lo deseaba, concluir con una entidad financiera un contrato de préstamo por el importe del precio de venta al contado de las mercancías. La entidad financiera se comprometía a prestar al cliente una cantidad igual al importe del precio de compra que dicho cliente adeuda a Primback y a abonar directamente a Primback el importe citado en pago del referido precio, una vez recibida confirmación escrita por parte del cliente de que las mercancías habían sido entregadas e instaladas. La entidad financiera no adquiría ningún derecho sobre las mercancías que el cliente compraba.

El cliente se obligaba a devolver a la entidad financiera el importe del préstamo mediante pagos mensuales de una cantidad fija durante todo el período de amortización, sin pago de intereses. Por su parte, la entidad financiera que concedía el préstamo sin interés al cliente de Primback abonaba a ésta, con independencia de los términos del contrato de préstamo, un importe inferior al precio que el cliente adeudaba por su compra -que en la operación que la resolución de remisión toma como ejemplo representa el 18 % del precio- como contraprestación del citado préstamo.

En cuanto a la determinación de la base imponible de las operaciones descritas, dispuso el TJUE lo siguiente:

36. () Primback alega que el importe de la comisión retenida por la entidad financiera constituye una rebaja o un descuento del precio, en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, por lo que dicho importe no debe incluirse en la base imponible del IVA que el comerciante minorista adeuda por la entrega de bienes al consumidor final.

37. No es posible acoger tal argumentación de Primback.

38. En primer lugar, como resulta claramente del apartado 16 de la sentencia Bally, antes citada, mencionado en el apartado 29 de la presente sentencia, para determinar la base imponible que debe utilizarse en el cálculo del IVA es preciso distinguir las relaciones entre el vendedor y el comprador, por una parte, y entre el vendedor y la entidad financiera, por otra, de modo que el hecho de que la prestación de servicios realizada por la entidad financiera esté, en principio, exenta del IVA, no tiene incidencia alguna sobre la base imponible del IVA correspondiente a la transacción celebrada entre el vendedor y el comprador, única controvertida en el asunto principal.

39. Por el mismo motivo, el argumento subsidiario de Primback carece de pertinencia.

40. En segundo lugar, en lo que respecta exclusivamente a la relación jurídica entre el vendedor y el comprador, Primback no puede pretender válidamente que, para determinar la base imponible del IVA, sea necesario desglosar el precio único de venta al público facturado al consumidor distinguiendo la parte relativa al valor de la mercancía de la correspondiente al coste del crédito finalmente soportado por el comerciante minorista.

41. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que, cuando un cliente utiliza la posibilidad de pagar las mercancías adquiridas a Primback mediante un crédito sin interés, recibe del vendedor una factura que incluye el precio de las mercancías tal como estaba indicado en el establecimiento comercial en el momento de la venta y celebra con una entidad financiera un contrato de préstamo por un importe igual al precio de venta al contado de las mercancías, importe que dicha entidad financiera se compromete a entregar directamente al vendedor, por cuenta del comprador, en pago del precio de venta al público facturado por dicho vendedor. El cliente sólo devuelve a la entidad financiera el importe del préstamo.

42. De ello se deduce que, en el asunto principal, el precio convenido entre las partes del contrato de compraventa y pagado por el consumidor era el mismo con independencia del modo en que se financiara la compra de las mercancías, de manera que Primback no puede sostener válidamente que el precio de venta al público contenía en realidad una parte que representaba el valor del crédito (véase, por analogía, la sentencia de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, Rec. p. I-2323, apartado 31).

43. De lo anterior resulta que, desde el punto de vista del consumidor final, la operación que, en el presente caso, concluyó con Primback se analiza como una transacción única consistente en la venta de mercancías, debido a que el comerciante minorista suministra bienes a sus clientes a cambio del pago de un precio único de venta al público establecido por el vendedor, facturado al comprador y que éste adeuda, aunque al mismo tiempo se ofrezca la posibilidad de un crédito sin interés ni otros gastos para el

consumidor. En tales circunstancias, el crédito de que dispuso el cliente, según Primback gracias a ella, no puede considerarse una operación efectuada a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva.

44. En cuanto a la transacción realizada entre Primback y el consumidor final, única pertinente en el asunto principal, debe añadirse que, aun en el caso de que la prestación de servicios consistente en la supuesta concesión del crédito pudiera distinguirse de la entrega de bienes, en circunstancias como las controvertidas ante el órgano jurisdiccional remitente la citada prestación debería analizarse en todo caso como accesoria a la operación principal de venta de mercancías.

45. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende efectivamente que en el caso de una operación compuesta de varios elementos existe una prestación única cuando, en particular, se considera que un elemento constituye la prestación principal mientras que otro elemento debe ser considerado como una prestación accesoria que comparte el tratamiento fiscal de la prestación principal, y una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 30).

46. Por último, aun suponiendo que pueda admitirse un descuento en el precio de venta si se paga al contado, tal como sostiene Primback, consta, no obstante, que el vendedor no ofrece tal descuento de forma espontánea, sino que es el cliente quien debe solicitarlo y negociarlo en cada caso, de modo que, en no pocas ocasiones, éste se limita a pagar el precio de venta al público, bien porque no sabe que puede solicitar un descuento, bien porque no desea hacerlo. En cualquier caso, no se ha alegado que si Primback concediera un descuento éste ascendería al 18 % del precio de venta al público facturado al cliente, porcentaje que una entidad financiera aplicó al menos en una ocasión en concepto de comisión por la concesión de un crédito sin interés a un cliente de Primback.

47. Por lo tanto, Primback no puede invocar que la concesión del crédito sin interés reduce en la misma medida la contraprestación por la entrega de la mercancía. Al contrario, la facultad que se ofrece a la clientela de comprar mediante crédito no sólo aumenta el volumen de ventas del comerciante minorista, sino que también evita a éste tener que contentarse con pagos escalonados y le garantiza el cobro de las mercancías vendidas, de modo que, a cambio de la prestación de servicios que la entidad financiera ofrece, el vendedor abona a dicha entidad una comisión que disminuye su margen de beneficios. Dicha comisión constituye para Primback un gasto vinculado a sus actividades del mismo modo que, por ejemplo, sus gastos de financiación, de publicidad o de alquiler.

48. Por tanto, al calcular el IVA sobre la totalidad del precio de venta al público facturado por el vendedor, los Commissioners no perciben en concepto de impuesto de un sujeto pasivo como Primback una cantidad superior a la efectivamente soportada por el consumidor final (véase la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartados 24 y 31). En cambio, si la Administración sólo pudiera percibir el IVA por una fracción del precio facturado al comprador y adeudado por éste, como sostiene Primback, una parte del precio de venta al público de las mercancías vendidas al consumidor final no estaría sujeta al impuesto, con la consiguiente vulneración del principio de neutralidad fiscal.

El TJUE descartó, pues, que la reducción en el importe efectivamente obtenido por Primback en sus operaciones minorase la base imponible, entendiéndose, antes bien, que la citada reducción respondía a la contraprestación satisfecha por Primback por la financiación concedida a sus clientes.

Esta improcedente minoración se había dispuesto ya en la sentencia de 25 de mayo de 1993, asunto C-18/92, Bally, esta última relativa a la minoración en los importes recibidos por los empresarios o profesionales por sus operaciones cuando el pago de la contraprestación se hace efectivo mediante el uso de tarjetas de crédito y las entidades emisoras detraen su comisión de la cantidad total a pagar al vendedor.

En un orden de cosas muy similar, hemos de hacer referencia a la sentencia del TJUE de 29 de mayo de 2001, asunto C-86/99, Freemans, relativa a un sistema de descuentos instituido por una empresa que, en proporción a las compras realizadas por los agentes a través de los cuales distribuía sus productos, anotaba en cuentas ad hoc descuentos del 10% de su importe. Estos descuentos comprendían tanto las compras que los agentes efectuaban para ellos mismos como las que efectuaban para terceros, estas últimas calificadas por la propia empresa como comisiones.

Admitió el TJUE la minoración de la base imponible en el importe de los descuentos efectivamente concedidos, pero únicamente respecto a las compras efectuadas por los agentes para para sí mismos o adquisiciones propias, no las efectuadas para otros clientes, que ni siquiera se planteó por la demandante.

La misma lógica subyace en el artículo 42 del Reglamento de ejecución UE 282/2011, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 42 dispone lo siguiente:

En los casos en que el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios exija al cliente, como condición para aceptar el pago mediante una tarjeta de crédito o de débito, el pago de un importe a otra empresa o al propio proveedor o prestador, y cuando el precio total facturado al cliente no se vea afectado por el método de pago utilizado, dicho importe formará parte de la base imponible del impuesto relativa a la entrega de bienes o prestación de servicios de conformidad con lo dispuesto en los artículos 73 a 80 de la Directiva 2006/112/CE.

Con base en las diversas fuentes que se han citado, no puede este Tribunal más que concluir que las cantidades que, vinculadas a modos específicos de financiación o pago del precio de entregas de bienes o prestaciones de servicios ordinariamente sujetas al tributo, han de calificarse como la contraprestación de las citadas operaciones de financiación o pago, deben considerarse como parte del precio de las citadas entregas de bienes o prestaciones de servicios, formar parte de su contraprestación y, con ella, de su base imponible. Así se ha declarado en las sentencias Bally, relativa a las comisiones por el uso de tarjetas de crédito, o Primback, atinente a los intereses por financiación al consumo, y se instituye igualmente en el artículo 42 del Reglamento de ejecución 282/11/UE, como hemos visto.

Adicionalmente, hemos de hacer mención de la sentencia, también del TJUE, de 16 de enero de 2014, recaída en el asunto C-300/12, Ibero Tours, en la que declaró que la posibilidad de minorar la base imponible, admitida por el propio Tribunal también cuando quien concede el descuento no es el empresario o profesional que realiza la operación a la que se vincula su concesión, sino otro, situado en una fase previa de la cadena de distribución de bienes y servicios, "no se aplican cuando una agencia de viajes, que actúa en calidad de intermediaria, concede al consumidor final, por propia iniciativa y a su costa, una reducción del precio de la prestación principal realizada por el organizador de circuitos turísticos".

Como afirma el órgano inspector, los descuentos concedidos y asumidos como propios por un tercero, ajeno a la cadena comercial, y esta es la posición que ha de reconocerse a **KLSA**, no han de minorar la base imponible de la venta del producto objeto de dicho descuento, debiendo, en consecuencia, formar parte de la misma.

En consecuencia, las cantidades recibidas por **AZE** procedentes de **KLSA** constituyen realmente una contribución o aportación para financiar el descuento realizado en el marco de la campaña comercial (diseñada por ambas con el fin de potenciar la captación de clientes para **KLSA**). Por tanto, la base imponible de la operación principal, como es la venta del vehículo al concesionario, vendrá determinada por el importe pagado por el concesionario, más la parte satisfecha por **KLSA**, al tratarse dicha cuantía de parte de la contraprestación satisfecha por un tercero.

En nada empece lo anterior el hecho de que esta cantidad se pueda considerar como la contraprestación de un servicio de mediación en la realización de operaciones financieras ni el tratamiento que dicho servicio pueda tener en cuanto a su localización o exención.

Efectivamente, y conforme a las consideraciones que se han hecho en los párrafos anteriores, en la medida en que las aparentes minoraciones de precio que se ofertan a los clientes se condicionan a la suscripción por estos de los correspondientes créditos o préstamos, sin que el importe obtenido por **AZE** ni por los concesionarios que comercializan los vehículos, se vea reducido, ya que, en tal caso, reciben un ingreso de importe equivalente satisfecho por **KLSA**, la base imponible de las entregas de los vehículos así sustanciadas no puede verse minorada en este importe.

Amén de las consideraciones realizadas con anterioridad respecto a la jurisprudencia comunitaria relativa a la concesión de aparentes descuentos que, en el fondo, constituyen la contraprestación de otras operaciones, para los que no se ha admitido la pretendida minoración, como hemos visto, ha de hacerse referencia igualmente a la necesaria integración de los flujos resultantes de las operaciones conforme a su naturaleza propia, conforme el mismo TJUE ha dispuesto igualmente en sus sentencias de 20 de junio de 2013, asunto C-653/11, Newey, o más reciente de 11 de junio de 2020, asunto C-43/19, Vodafone Portugal.

En atención a los flujos financieros sustanciados entre **AZE** y **KLSA**, entidades integrantes del mismo grupo empresarial, en la operativa que antes se describió y a su resultado final, resulta evidente al entender de este Tribunal que los ingresos obtenidos en la venta de los vehículos se mantienen inalterados a falta de la financiación que se concede por **KLSA** o en presencia de esta, siendo que en este segundo caso se sustancia un flujo entre estas que, al margen de su consideración como contraprestación de una operación distinta, salvaguarda el importe obtenido por **AZE** por dichas ventas, como también los de los concesionarios que proceden a la venta.

La base imponible declarada por la entidad por la venta a los concesionarios de los vehículos objeto de dicha campaña habrá de ser, pues, la diferencia entre el precio inicial satisfecho por el concesionario y la parte del descuento asumida por la entidad reclamante, quedando integrado en la base imponible la parte del descuento que cubre **KLSA**, al tener dicho importe la consideración de contraprestación de la operación satisfecha por un tercero.

En definitiva, procede aumentar la base imponible declarada en el importe de las aportaciones efectuadas por **KLSA** para sufragar el descuento final a practicar a los concesionarios y finalmente al cliente, por lo que deben desestimarse las alegaciones de la reclamante y confirmar el acuerdo impugnado.

Resta por señalar que, viniendo las actuaciones referidas a los ejercicios 2012 a 2014, el criterio señalado por la Dirección General de Tributos en su contestación vinculante de 6 de junio de 2018, nº V1542-18, carece de efectos vinculantes. Y no discutiéndose la exención de los servicios de mediación prestados por la reclamante a **KLSA**, por cuanto la controversia viene referida a otra cuestión, tampoco empecen las conclusiones que se han expresado en los párrafos anteriores las consideraciones que se hacen por la misma Dirección General de Tributos en sus contestaciones de 22 de julio de 2016, nº V3486-16 y V3487-16.

SEXTO.- En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, procede:

- ESTIMAR las reclamaciones registradas con R.G. 4177/2018 y 1782/2019.
- DESESTIMAR la reclamación registrada con R.G. 4180/2018.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.