

## LOS BONUS COMO COMPONENTE DEL PRECIO DE VENTA. INCIDENCIA EN EL IVA

**Carlos Lamoca Pérez**

*Inspector de Hacienda del Estado*

---

### EXTRACTO

La distribución comercial a través de concesiones y franquicias ha experimentado tan importante crecimiento en nuestro país que hoy es difícil encontrar establecimientos autónomos en las más apreciadas zonas comerciales de las ciudades españolas. Las MARCAS han desembarcado en la distribución comercial a través de concesiones y franquicias a las que imponen sus criterios comerciales, de tal forma que convierten los contratos que unen a ambas partes en paradigmáticos contratos de adhesión. No sorprende pues que en la formación del precio de venta al consumidor final, sea la MARCA la que fije tal precio. Eso sí compensando al franquiciado de la posible pérdida de margen comercial que la reducción suponga, mediante BONUS y reintegro de los descuentos obligados. De esta forma el franquiciado obtiene su ingreso, no solamente a través del precio, sino también a través de tales BONUS y reintegros.

En este trabajo se analiza la incidencia que tales prácticas tienen en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Palabras claves:** precio diferido, adhesión, marcas y vinculación.

---

*Fecha de entrada: 05-03-2016 / Fecha de aceptación: 04-04-2016*

## VAT: BONUS AS COMPONENTS OF THE PRICE OF TRANSACTIONS

Carlos Lamoca Pérez

---

### ABSTRACT

Commercial distribution through concessions and franchises has experienced such significant growth in our country that today is hard to find autonomous establishments and the most prized commercial areas of the Spanish cities. BRANDS have landed in the commercial distribution through concessions and franchises to impose their commercial criteria, so as to make the contracts that bind both parties in paradigmatic form contracts. Not surprisingly, in the formation of the selling price to the final consumer, which is the BRAND set such a price. Yes compensating the franchisee possible loss of profit margin that the reduction would, by BONUS and reimbursement of forced discounts. Thus the franchisee gets their income, not only through the price, but also through such BONUS and refunds.

In this paper the impact such practices have on the value added tax is analyzed.

**Keywords:** deferred price, accession, brands and entailment.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Descuentos reintegrables y bonus. Concepto y naturaleza
3. Bonus y descuentos. Incidencia fiscal en las bases imponibles de IVA
4. Descuentos reintegrables impuestos por el franquiciador-concedente
  - A) Aplicación del artículo 78.Uno de la LIVA
  - B) Aplicación del artículo 78.Tres.2.º de la LIVA
  - C) Conclusiones
5. Bonus y descuentos comerciales no reintegrables
  - A) Descuentos comerciales no reintegrables para el franquiciador-concedente
  - B) Bonus
6. Incidencia del régimen de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades

## 1. INTRODUCCIÓN

Los contratos que unen a franquiciados y concesionarios con marcas franquiciadoras y cedentes ofrecen una serie de características particulares y diferenciadoras cuyo substrato común viene a ser la especial relación que une a ambas partes: La posición dominante asumida por el franquiciador. Este, titular de la marca o nombre comercial y de todo el *know how* que, ambos, llevan aparejados, impone sus cláusulas y condiciones en un mercado extremadamente estrecho, donde la distribución y, por tanto, la competitividad resultan claves a la hora de colocar el producto o servicio.

Esa distribución, originariamente asumida por el comerciante, lo es ahora por el fabricante o franquiciador, si bien y casi siempre, no exponiendo sus recursos materiales de forma directa al devenir de los vaivenes del mercado. Por el contrario, son los franquiciados-concesionarios los que, utilizando la marca e imagen comercial del franquiciador, asumen el coste patrimonial que supone su irrupción en el mercado, bajo el precario paraguas antirriesgo de la franquicia y la concesión. El franquiciado, el concesionario, no tiene más remedio que apalancarse financieramente y adherirse a unas condiciones de contratación que le son impuestas y que para nada resultan no solo discutibles, sino tan siquiera negociables. Con el hándicap añadido de que tales condiciones contractuales no permanecen inmutables a lo largo del tiempo, sino que, las mismas, soportan alteraciones que, en cada día más frecuentes casos, llevan al desistimiento de la relación por parte del franquiciado, incapaz de afrontar los nuevos escenarios diseñados por el franquiciador.

Los múltiples problemas que este tipo de contratos provocan no solo no han ido disminuyendo sino que, por el contrario, han arreciado espectacularmente. Basta salir a las calles y centros comerciales para ver el tremendo desembarco que el régimen de franquicias y concesiones ha tenido en los tradicionales sectores del comercio y los servicios. Si en un primer momento este tipo de relaciones comerciales se residenciaban casi exclusivamente en el segmento de concesionarios de automóviles, hoy en día ha invadido todo tipo de apartados de la actividad económica. Si en un primer momento se apreció el claro beneficio que supuso para el consumidor final la irrupción en el mercado de grandes cadenas franquiciadas (efecto que aún persiste), no por ello hemos de apagar las alertas que, en un futuro, pudieran avisarnos de los peligros que, sobre la competencia, pudieran crear estas estructuras claramente oligopolistas. La acumulación de la oferta en, cada vez, menos manos ha de controlarse por los órganos reguladores a fin de evitar que nuestros mercados tradicionales, originariamente microdispersos y poco eficientes en materia de costes de compras, se conviertan en claros oligopolios de oferta, con el consiguiente riesgo que ello comporta respecto de la fijación de precios.

## 2. DESCUENTOS REINTEGRABLES Y BONUS. CONCEPTO Y NATURALEZA

No son conceptos coincidentes ni obedecen a las mismas causas. Aunque, debido a que el receptor de ambos es siempre el franquiciado-concesionario, y el pagador la marca, ofrecen un perfil similar en cuanto a la naturaleza jurídico-fiscal que cabe atribuirlos.

Por un lado, los bonus son retribuciones que paga el franquiciador-concedente (la marca) a sus concesionarios-franquiados en función de unos parámetros por objetivos que se fijan generalmente, respecto de la consecución de volúmenes determinados de ventas. Por otro lado, los descuentos reintegrables son rebajas que hace, inexcusablemente, el franquiciado-concesionario al comprador final del producto y que, también, son retribuciones que va a pagar la marca, mediante el correspondiente reintegro de su importe al vendedor. En ambos casos pues, corren a cargo de la marca. Es este el denominador común que los identifica como partes similares del negocio de la venta en franquicia-concesión.

La posición preeminente que, en el contrato, adopta el concedente o franquiciador tiene como una de sus consecuencias el que aquel se implique directamente en la política comercial y de ventas del franquiciado o concesionario. Claro está que hay intereses comunes en tales políticas, pues a ambos les interesará vender y vender al mejor precio además de lograr la fidelización futura que, como complemento, a la venta ha de conseguirse mediante esta. Pero la cuantificación, la materialización de esos intereses comunes en el afán compartido de la venta, se va a remunerar inevitablemente y en su mayor parte con los criterios que dimanen desde la posición del dominante en la relación. Aun así, siempre habrá un ámbito de la comercialización que responda estrictamente a los intereses del vendedor-concesionario-franquiado, pero reducido y, desde luego, una vez se hayan observado las normas de conducta generales de toda la red de franquicias y concesiones que haya generado el dominante. Dentro de ese ámbito de actuación, podrá el franquiciado-concesionario practicar los descuentos y mejoras del precio que estime oportunos. Pero como hemos dicho, de forma reducida y puntual dada la cercanía que la frontera de ese ámbito va a tener con una hipotética entrada.

El hecho de que sea la marca la que fije precios de venta, en muchos casos por debajo del coste de adquisición que significan para el franquiciado-concesionario, obliga a la misma a establecer una serie de compensaciones que eviten las pérdidas en el negocio del vendedor. Y es ahí donde hacen acto de presencia los bonus. Estos, junto con los descuentos obligatorios que, posteriormente, son reintegrados por la marca, tratarán de enjugar el desequilibrio que las operaciones de venta han provocado en la cuenta de resultados del franquiciado-concesionario.

El bonus adquiere tal importancia cuantitativa que, en mercados de competencia extrema como son los de las franquicias-concesiones, viene a suplir el margen comercial que debiera percibir el franquiciado-concesionario en sus ventas para no caer en pérdidas. Y es que es frecuente que esto ocurra sobre todo en productos que requieren un servicio posventa de importancia considerable, cual es, por ejemplo, el sector de la automoción. En este segmento de las concesiones, la competencia es un factor que puede llegar a desestabilizar las pequeñas concesiones. Ello hace que la política de ventas sea asumida casi absolutamente por la marca, fijando precios, descuentos y bonus para el franquiciado-concesionario que le permitan subsistir y hagan viable su negocio. La marca fija pues no solo el precio de venta al concesionario, sino también el precio de venta a consumidor final, a salvo, claro está, del esfuerzo comercial que, unilateral y personalmente, quiera hacer el franquiciado-concesionario, por su cuenta y riesgo.

### 3. BONUS Y DESCUENTOS. INCIDENCIA FISCAL EN LAS BASES IMPONIBLES DE IVA

La incidencia de bonus y descuentos reintegrables por la marca se va a analizar exclusivamente respecto del efecto que los mismos provocan en la cuantificación de la base imponible del IVA. Para ello hemos de tener en cuenta las siguientes normas:

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA):

- Artículo 78.Uno: «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».
- Artículo 78.Tres.2.º: «Tres. No se incluirán en la base imponible:  
[...] 2.º 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».

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT):

- Artículo 13, «Calificación»: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».
- Artículo 17.5: «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

La premisa que nos va a llevar a la calificación jurídico-fiscal de la operación no es otra que el hecho de que los precios de venta se puedan ver alterados, bien por imposición de la marca, o bien porque el vendedor opte por obtener su margen comercial, no a través de tal precio de venta, sino mediante la compensación que le supone conseguir un objetivo determinado de ventas. En el primer caso, descuentos, será la marca la que reponga la reducción del margen comercial que le imponga. En la segunda situación, bonus, el escenario es más complejo, dado que habrá que analizar en qué medida el incremento de las ventas que lleva a la consecución del bonus se logra:

- Bien mediante auténticas ventas a terceros y a precios de mercado.
- Bien mediante auténticas ventas a terceros con rebajas significativas que reducen el precio por debajo del de mercado y que se esperan recuperar a través del bonus.
- O bien, finalmente, mediante ventas instrumentales (compras a la marca por parte de la propia concesión o mediante sociedades y personas *ad hoc*).

#### 4. DESCUENTOS REINTEGRABLES IMPUESTOS POR EL FRANQUICIADOR-CONCEDENTE

Nos encontramos ante situaciones de descuentos decididos por la marca y que luego son reintegrados por la misma. Estos descuentos, después de practicados, se recuperan por el franquiciado-concesionario mediante la emisión de factura a cargo del franquiciador-concedente (facturas en las que se repercute IVA). En estos casos, las cuestiones fundamentales a afrontar estriban en:

- Dilucidar si las reducciones de precio que se consignan en factura de venta al consumidor final son jurídica y sustancialmente *descuentos*, no solo en el sentido mercantil que a tales partidas cabe atribuir, sino en el sentido fiscal que el artículo 78 de la LIVA requiere.
- Incluso y si llegáramos a una conclusión positiva respecto de la calificación de esas partidas como *descuentos*, dilucidar si esos pretendidos descuentos se hacen «en función de la operación de venta»; y si esos pretendidos descuentos «constituyen remuneraciones de otras operaciones».

La relación jurídico-negocial que une al franquiciador-concesionario con la marca tiene todos los elementos que confluyen en un contrato típico de adhesión, donde es la marca la que fija todas y cada una de las cláusulas del mismo, limitándose el concesionario a prestar su aceptación a las condiciones impuestas. La política comercial no podía ser pues una excepción a los parámetros jurídicos de este contrato. Es la marca la que determina campañas y descuentos, la que fija bonus por objetivos de ventas y la que, en fin, lleva a cabo una política comercial de implantación obligatoria para cualquier franquiciador-concesionario.

Es la trascendental incidencia de los anteriores principios comerciales y sus efectos sobre la cuenta de resultados del franquiciador-concesionario los que nos pueden ofrecer la pauta a seguir para calificar las detracciones de precio que se efectúan en factura por parte del concesionario.

El descuento, en una operación de venta, ha de traer como consecuencia la absoluta falta de recuperación del mismo. El descuento no se recupera: se pierde y por ello es descuento. Indudablemente puede ser que el esfuerzo que para el comerciante significa el descuento redunde en un incremento genérico de las ventas, pero, de principio y directamente, el descuento en una operación concreta provocará una reducción del margen de tal operación. Resulta así que, si bien podemos hablar de descuento de una forma personal para el comprador que no paga todo el precio, no lo podemos hacer ni para la operación en sí misma considerada esta de forma objetiva, ni para un vendedor que sabe de antemano que ya lo tiene recuperado. El vendedor «descuenta» porque se lo impone la marca, porque la marca le obliga y claro está, y como última causa, porque sabe que ese descuento se lo va a reponer quien le obliga a hacerlo. En suma, «descuenta» porque «no descuenta». Y desde luego, él, el concesionario, no lo hace «en función de la operación de venta», sino en función de cumplir con lo que la voluntad de la marca le impone.

En cualquier caso, la medición del efecto primario del descuento sobre la cuenta de resultados resulta fácilmente apreciable en todas aquellas situaciones en las que el descuento supone una rebaja del precio final por debajo del coste de adquisición y, por tanto, un directo resultado negativo. O lo que es lo mismo: una venta con pérdidas netas. ¿Es esa rebaja impuesta un descuento? En situaciones normales está claro que no estaría dispuesto el franquiciado-concesionario a hacer más descuentos que los que le conviniesen a su propia política comercial y que, obviamente, en determinados casos, le pueden provocar una pérdida sobre el coste de adquisición del producto. Estos sí serían descuentos en el sentido estricto del término. Pero no lo pueden ser aquellos que se le imponen y que después se reintegran. Estos son otra cosa.

## A) APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78.UNO DE LA LIVA

En principio resulta aplicable a este tipo de situaciones el artículo 78.Uno de la LIVA. La entrega del producto habría de hacerse por el importe total de su precio, menos los descuentos que el propio concesionario y en su nombre y por su cuenta efectúe. Los descuentos que realice por imposición de la marca no serían descuentos comerciales, sino, simplemente, importe puro de la contraprestación. Esta comprendería tanto el precio que paga el cliente, como la parte del precio que paga la marca. La suma de ambas partidas compondría, pues, la base imponible de la operación de entrega del producto y, como tal, habría de figurar en la factura emitida por el concesionario. Sin perjuicio de que, en la misma factura y sin incidencia en la base imponible, se le reduzca el precio a pagar al cliente. Nada que objetar a ello, siempre que este cliente pague el impuesto correspondiente al importe real de la base imponible.

Se puede argüir en contra de la anterior línea argumental que la sociedad ingresa todo el IVA de la operación, dado que factura a la marca y, separadamente, el importe de los descuentos. Sin perjuicio del incumplimiento que supondría el no atribuir a la operación de entrega del vehículo su real base imponible, se produce un claro perjuicio para la Hacienda Pública en todos aquellos casos en los que el comprador del producto tiene derecho a deducir el impuesto. Y ello porque, cuando el adquirente del producto no tiene derecho a deducir, toda la cuota se ingresa en el Tesoro. No ocurre lo propio en las situaciones aludidas, puesto que la cuota soportada pasa a deducirse en la marca, con el consiguiente perjuicio para el Tesoro Público.

Veamos una situación a título de ejemplo:

### EJEMPLO 1

Supongamos que la marca ha soportado cuotas de IVA por 5 unidades monetarias. Vende al concesionario por 100 y le impone que este venda al consumidor final también por 100, con una rebaja de 20 sobre el precio de catálogo que es 120. Tipo aplicado 21 %.

.../...



.../...

## a) Ventas sin inclusión en factura de los descuentos decididos por la marca

IVA soportado	IVA repercutido	Ingreso en el Tesoro	Sujeto pasivo
5	21	16	Marca
21	25,20	4,2	Concesionario (1)
	4,2	4,2	Concesionario (2)
4,2		(-4,2)	Marca
Total ingreso en el Tesoro .....		20,2	
(1) Venta al consumidor final por parte del concesionario.			
(2) Facturación a la marca del importe del descuento.			

## b) Ventas con inclusión en factura de los descuentos decididos por la marca

IVA soportado	IVA repercutido	Ingreso en el Tesoro	Sujeto pasivo
5	21	16	Marca
21	21	0	Concesionario (1)
	4,2	4,2	Concesionario (2)
4,2		(-4,2)	Marca
Total ingreso en el Tesoro .....		16	
(1) Venta al consumidor final por parte del concesionario.			
(2) Facturación a la marca del importe del descuento.			

La facturación separada del descuento a la marca supone un ingreso en el Tesoro, menor en 4,2 unidades, respecto de lo que correspondería de haberse facturado correctamente la base imponible al consumidor final. Claro está que puede aducirse que la marca trasladará el coste que le supone el pago de los descuentos al concesionario hacia los precios de los nuevos productos que le transmita. Con ello la base de IVA a repercutir se incrementaría en esos descuentos y se ingresarían las cuotas descontadas. Sin perjuicio del coste financiero que se infiere a la Hacienda Pública, hay que tener en cuenta: Primero, que tales costes se incorporen efectivamente al precio de los futuros productos; y segundo, que la cadena vuelve a comenzar, puesto que el ingreso de esas cuotas de IVA repercutido volverán a neutralizarse con las mayores cuotas a deducir que suponen los descuentos que se paguen al concesionario.

## B) APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 78.TRES.2.º DE LA LIVA

- Artículo 78.Tres: «Tres. No se incluirán en la base imponible:

[...] 2.º 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».**

La premisa para abordar la posible existencia de «otras operaciones» distintas a la de las compraventas se apoya en el hecho de que la recuperación del descuento impuesto por la marca se produce mediante la emisión de una factura *ad hoc* por parte del concesionario.

Podemos pensar que, dado que el franquiciado-concesionario recupera los descuentos acordados por la marca a través de posteriores facturas emitidas contra la misma, lo que está sucediendo realmente es que tal concesionario presta un servicio a la marca y que por ese servicio factura una retribución a la misma. Un servicio que podríamos calificar como de promoción de ventas. Este servicio hipotético de promoción «a y de» la marca tendría también como destinatario, no solo al franquiciador-concedente, sino al propio franquiciado-concesionario por lo que puede significar en el incremento de sus ventas. Así estaríamos ante un servicio de promoción de ventas no remunerado más que por su coste directo, sin margen y sin acumulación del coste financiero que, para el concesionario, deriva del decalaje temporal entre descuento y reintegro. Sin margen porque la neutralización entre descuento y reposición del mismo invalida la posibilidad de cualquier margen que venga a retribuir el excedente que debiera suponer la prestación del servicio.

El camino para llegar a esa conclusión es bastante complejo. Habría que entender que descuento y facturación son partes de una misma operación: prestación de un servicio. El concesionario presta a la marca el servicio de promoción de ventas, cuya principal exteriorización es rebajar el precio. Esa rebaja del precio no es sino un coste del servicio que se presta por el concesionario, en la medida en que reduce su excedente empresarial.

Por último y para recuperar ese coste, factura su importe a cargo de la marca. O lo que es lo mismo, la minoración que se produce en el precio de venta a consumidor final no es otra cosa que una parte (el coste) de la remuneración que por el servicio de promoción de ventas va a realizar el concesionario. Pues bien, en el caso de que se concluyera que hay servicio y que tal servicio ha de considerarse retribuido exclusivamente por el reintegro de su coste, el artículo 78.Tres ordenaría excluir el descuento, como minoración de la base imponible del IVA.

No obstante, no es esta la posición que entendemos ha de tomarse como adecuada a los hechos que concurren en la relación negocial. El hecho de que, por parte del franquiciado-concesionario, solamente se obtenga de la marca el descuento pone de manifiesto que el hipotético servicio de «promoción de ventas» no se estaría retribuyendo de forma explícita. Más parece que estamos ante una pura y simple refacturación de costes que no han de correr por cuenta del concesionario. El conce-

sionario factura, descontando, al cliente final según lo impuesto por la marca para, al mismo tiempo, refacturar el importe del descuento-adelanto a la marca a fin de que esta le reponga su importe.

Aunque solamente sea a efectos de simple apunte, sí que es oportuno llamar la atención sobre la conveniencia de revisar la calificación jurídico-mercantil del contrato que une a franquiciadores-concedentes con franquiciados-concesionarios. Nos encontramos ante paradigmáticos contratos de adhesión en los que el control de la política de ventas (en determinados casos, mucho más que eso) y las múltiples y variadas imposiciones que recibe el adherido nos llevan a pensar que, más que estar en presencia de contratos de compra de productos para luego venderlos, en nombre y por cuenta propia, estemos ante materiales contratos de comisión en nombre propio y por cuenta ajena. La capacidad de decisión en las ventas está tan disminuida en el franquiciado-concesionario que más parece actuar como un comisionista. Como hemos dicho, solo apuntamos por lo que no entramos a valorar esta posibilidad más que recordando lo que dice el artículo 15, «Calificación», de la LGT: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

## C) CONCLUSIONES

A tenor de la exposición seguida hasta este momento, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- Que los descuentos hechos en factura al cliente final y reintegrados por la marca han de formar parte de la base imponible consignada en la factura citada.
- Que no existe un servicio de promoción de ventas proporcionado por el franquiciado-concesionario a la marca.
- Que, conforme al artículo 13 de la LGT, podrían llegar a calificarse determinados tipos de contratos, como de comisión en nombre propio y por cuenta ajena. Con aplicación de las normas previstas en la LIVA para la conformación de las bases imponibles en este tipo de negocios.

## 5. BONUS Y DESCUENTOS COMERCIALES NO REINTEGRABLES

Aunque de diferente naturaleza formal, la finalidad que se consigue con unos u otros puede ser la misma.

### A) DESCUENTOS COMERCIALES NO REINTEGRABLES PARA EL FRANQUICIADOR-CONCEDENTE

En el caso de descuentos comerciales, nos vamos a encontrar ante descuentos no reintegrables por la marca y, por tanto, asumidos íntegramente por el franquiciado-concesionario. En principio,

su deducción en la base imponible parece que no ofrece problema alguno. No obstante habría que analizar si el hipotético incremento de ventas que puedan suponer lleva a la obtención de un bonus que viene a suplir la rebaja en el precio del consumidor final. Tarea compleja pero no insalvable.

Puede ser que un descuento comercial concreto que practique el franquiciado-concesionario para facilitar una venta suponga que esa venta o ventas traigan aparejada la obtención de un bonus. ¿Es eso un descuento en sentido estricto? ¿Supone una pérdida de flujos *in-flow* netos para el franquiciado-concesionario? Está claro que no. Que no se pierde *in-flow* y que, por tanto, ese descuento no es tal descuento. Y que, por tanto, la base imponible de la operación de venta debiera contener como componente ese descuento-bonus.

En todo caso son cuestiones de prueba material pero que, entendemos, es oportuno poner de manifiesto a fin de prever este hipotético tipo de contingencias.

## B) BONUS

Enlaza con el apartado anterior (al cual englobaría). En general, son situaciones en las que el bonus por objetivos compensa total o parcialmente el descuento, tanto comercial, como el impuesto por la marca pero no reintegrable específicamente, sino reintegrable a través de una mejora en el bonus: bien en las condiciones para su consecución, bien en su cuantía.

Así como en el caso de descuentos reintegrables es la marca quien impone sus criterios, en este tipo de situaciones, es el propio franquiciado-concesionario quien toma las decisiones sobre el descuento a fin de que, este, sirva de vehículo para llegar a un determinado volumen de ventas que, a su vez, procuren la consecución del bonus. Claro está que la marca puede actuar promocionando los descuentos comerciales en el concesionario (formalmente no reintegrables). Y lo puede hacer, como hemos dicho, forzando el atractivo del bonus de forma tal que al concesionario le resulte rentable rebajar y asumir el descuento, si, a cambio, obtiene el bonus como *cash flow* salvador del excedente empresarial. Cuestiones de prueba que requerirían un análisis caso por caso pero que, es evidente, que desnaturalizarían la calificación de descuento comercial a una partida que va a ser recuperada mediante otros medios ligados a la misma de forma ineluctable.

Para el franquiciado-concesionario, la consecución del bonus puede interesarle de tal forma que lo lleve a realizar una política de descuentos en las ventas (incluso a «pérdidas»), cuyo importe se vea compensado por la percepción del correspondiente bonus. La situación y la argumentación es similar a la expuesta en los casos anteriores, con la única salvedad de que, aquí, es el franquiciado-concesionario quien toma la decisión de trocar el margen (o parte de él), que le iba a reportar la venta, por el bonus que le asegura la consecución del objetivo. Esa opción entendemos que no puede desdibujar la cuantía de la base imponible de la operación sujeta al impuesto. Esta ha de fijarse conforme al artículo 78 de la LIVA, sin que pueda ser alterada por actos o convenios de los particulares (art. 17 de la LGT).

Como ya se ha dicho, podrá el franquiciado-concesionario hacer todos los descuentos que entienda oportunos pudiendo llegar incluso a la pura y simple donación del producto. Pero la ca-

lificación fiscal que proceda respecto de tales minoraciones de la base imponible ha de hacerse conforme a la normativa tributaria y esta exige que el «descuento» sea «descuento» y que, por ello, reporte una minoración automática e irre recuperable en el precio de esa operación. Si resulta que se descuenta a sabiendas de que, más tarde e inexorablemente, el bonus reintegrará total o parcialmente tal detracción de base, no estamos ante un descuento asumible por el artículo 78 de la LIVA. La entrega como operación sujeta ha de medirse por todo el importe dinerario que genera: directamente por el precio reducido en el descuento; e indirectamente por la parte de bonus que, a su vez, **genera la propia operación** y que viene a compensar el descuento.

Es pues la cuantificación de la figura civil del «lucro cesante» en la operación formal de venta al consumidor final la que ha de tomarse como referencia para compararla con la suma de los descuentos reintegrados por la marca y los bonus alcanzados por objetivos de ventas. El «lucro cesante» se medirá por la diferencia entre el precio de mercado o catálogo y el precio real obtenido del consumidor final. Este importe habrá de compararse con los ingresos obtenidos por la marca, derivados de bonus y reintegro de descuentos por parte de tal marca. Esa parte de «lucro cesante» que coincida con los ingresos venidos de bonus + reintegro de descuentos ha de formar parte de la base imponible del IVA. El resto, estos sí, son ingresos no incorporables a la base imponible del IVA que se repercute al consumidor final.

Veamos un ejemplo.

## EJEMPLO 2

• Precio de coste para el franquiciado-concesionario .....	100
• Precio de catálogo (PVP recomendado) .....	120
• Descuento reintegrable impuesto por la marca .....	30
• Bonus por objetivos de esta venta .....	3
• Descuento comercial asumido por el franquiciado .....	1

El precio de venta al consumidor final, sin correcciones en base, será:

$$120 - 30 - 1 = 89$$

La factura correcta a emitir sería:

• Precio catálogo .....	120
• Descuentos .....	31
• Precio final .....	89
• Base imponible de IVA (120 - 1) .....	119

.../...

.../...

El franquiciado-concesionario va a obtener por la operación: 89 del consumidor final; 30 de la marca por reintegro de descuentos; y 3 también de la marca por bonus. En total 122, de los cuales 120 derivan del precio de catálogo. Y 2 de la consecución de un bonus que no viene a remunerar directamente el descuento, salvo que se pruebe una ilación directa entre el descuento comercial no reintegrable que efectúa el franquiciado-concesionario (1 unidad monetaria), precisamente con la consecución de ese bonus. Sí así fuera, la base imponible del IVA no se rebajaría en tal descuento comercial y sería de 120, coincidente pues con el precio de catálogo.

Aunque no se ajuste a la generalidad del tema que estamos tratando, incidencia del bonus en la cuantificación de la base imponible de IVA de todo tipo de franquicias y concesiones, no podemos dejar de aludir a un problema colateral que se plantea de forma específica en el sector de concesionarios de automoción, cuando es el bonus el que mueve voluntades. En estos casos es casi inevitable que, para obtener tales bonus, sea necesario «vender» el número de vehículos que requiera el objetivo fijado por la marca. Cuestión compleja y que, en determinados casos, requiere que sea el propio concesionario quien adquiera las puntas de vehículos que son necesarios para llegar a conseguir el bonus. Así sucede que el concesionario o sociedades o personas vinculadas al mismo, llevadas por la necesidad, automatriculan el vehículo para luego y con tiempo, pasar a enajenarlos a clientes: vehículos kilómetro 0, vehículos de demostración, vehículos de flota de la concesión... En los casos mencionados, se puede producir un efecto claramente perjudicial para el concesionario por el simple hecho de que la automatriculación del vehículo puede suponer un cambio de afectación del mismo, desde su naturaleza jurídico-fiscal de bien de circulante (mercaderías) a la de bien de inversión-elementos de inmovilizado.

A fin de centrar el problema, es necesario tener en cuenta la siguiente doctrina:

- 1.<sup>a</sup> Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) de 14 de octubre de 1996: «Constituye un autoconsumo de bienes la matriculación de vehículos a su propio nombre por una sociedad dedicada a la fabricación y venta de automóviles, para atender las necesidades de la propia sociedad en los desplazamientos que realizan sus empleados».
- 2.<sup>a</sup> Consulta de la DGT 148/1999, de 8 de febrero (NFC009089): «Una sociedad dedicada a la fabricación de automóviles que pone a algunos, a disposición de sus empleados para atender sus necesidades privadas, debe liquidar el IVA correspondiente al autoconsumo de servicios».
- 3.<sup>a</sup> Consulta de la DGT V1407/2008, de 7 de julio (NFC030754): «La afectación de la finca para ser utilizada como bien de inversión da lugar a un autoconsumo, si bien el mismo no se encuentra sujeto, ya que, en caso de haberse adquirido un bien en idénticas circunstancias a terceros, el IVA soportado, hubiera sido completamente deducible».

- 4.<sup>a</sup> Consulta de la DGT de 2 de marzo de 1995 (NFC009007): «El cambio de afectación de vehículos automóviles adquiridos por concesionarios de automoción, para utilizarlos como vehículos de demostración, no se considera autoconsumo de bienes».

Las conclusiones que se deducen de la doctrina enunciada y su aplicación a situaciones de automatriculación serían las siguientes:

- Pueden darse dos tipos de autoconsumos: un autoconsumo de bienes, en el momento en que se produce la automatriculación; y un segundo autoconsumo, cuando ya matriculado el vehículo se produce una cesión del uso del mismo a los empleados, para satisfacción de sus necesidades privadas.
- El autoconsumo de bienes no se produce si el cambio de afectación (de circulante en bien de inversión) se hace para usar el vehículo, exclusivamente, en servicios de demostración.
- Tampoco hay autoconsumo de bienes, si de haber adquirido el bien a terceros, el IVA soportado hubiera sido completamente deducible.
- Solamente hay autoconsumo de servicios cuando el uso que se haga del vehículo, sea para satisfacer necesidades privadas.

Como establece el artículo 95 de la LIVA, los vehículos automóviles únicamente pueden deducir el 100 % de las cuotas soportadas, cuando estén afectos exclusivamente a la actividad empresarial, circunstancia esta que debe probar el obligado tributario (*probatio diabolica*). No obstante, el propio artículo 95, consciente de las dificultades de prueba de la afectación exclusiva, faculta para deducir el 50 % de tales cuotas, siempre que se pruebe que el vehículo está afecto a la actividad (en mayor o menor medida). Así pues, cuando el concesionario matricula el vehículo y lo destina a atender las necesidades de la propia sociedad (no servicios de demostración), ha de liquidar autoconsumo de bienes. El problema surge, pues, cuando luego de matriculado el vehículo, el kilometraje (sea el que sea) detecta que se ha utilizado el vehículo. Una vez probada esa utilización, debe ahora probar el obligado tributario que, la misma, lo ha sido en servicios de demostración, dado que si no lo hace, se podrá concluir a *sensu contrario* que ha sido utilizado para otros fines y deberá liquidarse el autoconsumo de bienes, autorrepercutiendo el 100 % de las cuotas correspondientes y deduciendo solamente el 50 % de tales cuotas (salvo que se pruebe una afectación «exclusiva»). Nótese que se da la circunstancia de que, caso de haberse adquirido ese vehículo a terceros, no se hubiera podido deducir el 100 % de las cuotas, por lo que no se excluye de sujeción el autoconsumo [Consulta V1407/2008, de 7 de julio (NFC030754)].

Claro está que, autoliquidado el autoconsumo, si posteriormente se produce la venta del vehículo, ahora reconvertido en bien de inversión, podrá el concesionario regularizar las cuotas soportadas durante los cuatro años siguientes a su adquisición, con los requisitos previstos en los artículos 107 a 110 de la LIVA. Posibilidad esta que, *de facto*, supondría volver a convertir en bien de circulante a efectos de cuotas soportadas de IVA el automóvil kilómetro 0.

El problema formal que plantea la automatriculación es importante por lo que a pesar de toda la argumentación utilizada hasta ahora, cabría preguntarse algo que estimamos fundamental: ¿es que no cabe la posibilidad de que el concesionario automatricule no para afectar el vehículo a la actividad sino para simplemente vender el vehículo ya matriculado consiguiendo a la par el bonus? Entendemos que así debe ser aunque somos conscientes de que el hecho de la «matriculación por bonus» nunca puede suponer kilometraje en el vehículo. Si tal existe, habrá habido utilización. Y si esa utilización no prueba el concesionario que ha sido para servicios exclusivos de demostración (cuestión harto comprometida), entrará en escena la Consulta de la DGT de 14 de enero de 1996 y habrá que liquidar autoconsumos de bienes. Sin perjuicio de que, si se prueba que ha habido utilización privada del bien, además, haya que liquidar autoconsumo de servicios por el coste efectivo de tales servicios.

## 6. INCIDENCIA DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Queda de manifiesto a lo largo de la argumentación seguida en este trabajo que el régimen de facturación y cuantificación de la base imponible del IVA en este sector de la actividad económica resulta necesariamente revisable mercantilmente, a fin de que los distintos condicionantes y factores que intervienen en el negocio franquiciador-franquiciado se califiquen conforme a lo que, fiscalmente, son. El crecimiento formidable que el negocio de franquicias y concesiones ha experimentado en nuestro país y la importancia de la incidencia que una calificación fiscal conforme al artículo 13 de la LGT pudiera provocar así lo aconsejan. La seguridad jurídica, si bien es necesaria en todo tipo de actividad económica, es absolutamente primordial en un sector donde las reglas de un mercado independiente a la hora de valorar operaciones soportan el importantísimo hándicap de que los contratos se transformen en negocios de adhesión. La preeminencia absoluta de una de las partes a la hora de contratar aboca al franquiciado-concesionario a sujetarse no solo a unas normas en el momento de la contratación inicial, sino que tales normas lo dirigen de una forma inexcusable en todas o casi todas sus actuaciones con clientes.

Llama la atención el hecho de que la reforma del régimen de operaciones vinculadas operada por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) no haya entrado a considerar como supuesto de vinculación el de este tipo de contratos, donde la voluntad de una sola de las partes viene a ser la que fija precios y normas de valoración. Si bien y apurando mucho, pudiera pensarse que una interpretación finalista del artículo 18.2, letra d), facilitaría una salida entendiendo que entre franquiciador y franquiciado hay grupo en el sentido requerido por tal norma, pensamos que el camino es demasiado tortuoso para llegar a tal solución. Como recoge la ley «Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas».

Si grupo equivale a «unidad de decisión», podríamos llegar a concluir que tal unidad existe en estos negocios. No obstante, pensamos que no recogido el supuesto, como no lo está, de forma explícita en el artículo 18 de la Ley 27/2014, nos seguiremos situando en ese terreno movedizo e inseguro al que nos tiene abocados, más veces de las deseadas, nuestro complejo sistema tributario.