



**MINISTERIO DE HACIENDA**  
**REGISTRO AUXILIAR D.G. TRIBUTOS**  
**SALIDA**

**Nº de Registro:** 000040-20

**Nº Consulta/Informe:** V0027-20

**Fecha:** 09/01/2020

**Destinatario:**



MINISTERIO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**CONSULTA VINCULANTE**

Referencia: AF1612-19  
Nº CONSULTA:  
Nº REGISTRO: 08373-19  
SUBDIRECCIÓN: 04

**CONSULTANTE**  
(nombre o razón social)

(domicilio)

**CONCEPTO IMPOSITIVO**

IVA-Base imponible

**NORMATIVA**

Ley 37/1992 art. 80-Tres y 80-Cinco

**DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:**

La consultante es una sociedad que se dedica a la explotación de un hotel situado en las Islas Baleares y suscribió un contrato con una sociedad residente en Alemania, y perteneciente a un grupo británico, que ha sido declarada en concurso mediante acuerdo de un juzgado alemán.

**CUESTIÓN PLANTEADA:**

Si la consultante puede modificar la base imponible al amparo del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las facturas impagadas correspondientes a operaciones con devengo anterior al auto de declaración de concurso del deudor, por las que repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Nº REGISTRO: 08373-19

2

**CONTESTACIÓN:**

1.- Los supuestos de modificación de la base imponible por insolvencia del deudor vienen regulados en el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

El artículo 80, apartado tres, regula la modificación de la base imponible por declaración de concurso del destinatario de la operación de la siguiente manera:

*“Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.*

*Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercute la cuota procedente.*

*Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:*

*A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:*

*1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.*

*No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.*

*Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.*

*(...)*

*2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.*

Nº REGISTRO: 08373-19

3

3.<sup>a</sup> Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.<sup>a</sup> Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

(...)

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.<sup>a</sup> anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

(...)

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

(...)"

Por su parte, el artículo 21, apartado 1, ordinal 5º, de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE del 10 de julio) establece que:

"5.º El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23."

El apartado cinco del mismo artículo 80 de la Ley 37/1992 contiene las condiciones en las que la modificación de la base imponible debe efectuarse, así:

"Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Nº REGISTRO: 08373-19

4

(...)

2.<sup>a</sup> Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

3.<sup>a</sup> Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

4.<sup>a</sup> En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

5.<sup>a</sup> La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º cuarto párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro G) anterior.”.

En virtud de lo anterior, en el caso de que se dicte auto de declaración de concurso del deudor de un crédito que resulta total o parcialmente impagado, solo procede la modificación de la base imponible de la operación a que se refiere dicho crédito por la vía prevista en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 cuando se trate de créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a la fecha en que se dicte dicho auto.

La modificación de la base imponible de acuerdo con lo señalado en el artículo 80.Tres transcrito solo procederá en la medida que se lleve a efecto dentro de los plazos legalmente establecidos; a saber, antes del transcurso de los dos meses siguientes al fin del plazo del que disponen los acreedores para comunicar sus créditos a la administración concursal y que, según establece el artículo 21 de la Ley concursal, es de un mes desde la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso.

Por consiguiente, el cómputo del plazo de dos meses a que se refiere el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 para proceder a la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se inicia cuando finalice el plazo legal para la comunicación de créditos a la administración concursal.

2.- En cuanto a la forma en que la modificación de la base imponible debe efectuarse, ésta es objeto de regulación en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que establece lo siguiente:.

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se

Nº REGISTRO: 08373-19

5

*rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.*

*La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.*

*2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:*

*(...).*

*De conformidad con todo lo anterior, la consultante podrá modificar la base imponible correspondiente a las operaciones cuya contraprestación ha resultado parcialmente impagada por el destinatario en situación concursal siempre y cuando concurren los previstos en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido anteriormente expuestos y, en particular, siempre que el destinatario de las operaciones esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, en Canarias o en Ceuta y Melilla.*

*3.- A este respecto, el artículo 69.Tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que a efectos de esta Ley, se entenderá por establecimiento permanente:*

*“Cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.*

*En particular, tendrán esta consideración:*

- a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.*
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.*
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.*
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.*
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.*

Nº REGISTRO: 08373-19

6

*g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.”.*

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, 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 (DOUE de 23 de marzo) en su artículo el artículo 11, que define el establecimiento permanente como “*cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.*”.

Es criterio de este Centro directivo que debe entenderse que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto dispone, igualmente, de una establecimiento permanente en dicho territorio cuando mantiene en el mismo agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, en los términos establecidos en el transcrito artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992.

Esto es, cuando el agente actúa en nombre propio, pero por cuenta de la entidad no establecida, y estuviera autorizado para contratar en su nombre y por su cuenta, lo que podría otorgarle la condición de establecimiento permanente de la misma. No obstante, lo anterior debe entenderse referido, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 17 de julio de 1997, en el asunto C-190/95), a aquellas agencias o representaciones que sean dependientes del sujeto pasivo y carezcan de autonomía respecto del mismo, bien por ser este último el titular de las mismas (como ocurre en el caso de las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones y tiendas mencionados en el mismo precepto), o bien porque, pese a tener personalidad jurídica distinta de la del sujeto pasivo, carezcan de independencia y de autonomía en la organización de su propia actividad como agentes o representantes por ser el sujeto pasivo en cuyo nombre actúa quien controla y decide la forma en que deben desarrollar tal actividad.

En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras, en su resolución 00/2343/2005, de 23 de julio de 2008 así como este Centro directivo, entre otras, en su contestación vinculante de 6 de septiembre de 2011, con número de referencia V1977-11.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que este Centro directivo ha establecido, en su consulta vinculante de 18 de mayo de 2016 y número V2133-16 en relación con la filial de una entidad que prestaba a esta última servicios de apoyo a sus actividades comerciales que:

Nº REGISTRO: 08373-19

7

*“La aplicación de la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y de este Centro Directivo al supuesto objeto de consulta determina que, aunque las operaciones de contratación de los bienes sean ciertamente llevadas a cabo por las entidades no establecidas pero los agentes comerciales, aunque no sean quienes firmen materialmente los contratos se encuentren facultados para negociar, y así lo hicieran, todos los elementos y detalles del mismo, dirigiendo y llevando a cabo el proceso de negociación que se plasma en la firma del contrato, obligando con ello a las entidades no establecidas, entonces habrá que concluir que dichas entidades no establecidas cuentan con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto de conformidad con el artículo 69.Tres.2º.a) de la Ley 37/1992 que interviene en la operación.”.*

En cualquier caso, como ha establecido este Centro directivo, la subcontratación de los servicios de promoción y marketing con una entidad establecida, vinculada a la no residente y a la que tiene como único cliente, no determina, por sí mismo, la existencia de un establecimiento permanente siempre y cuando la entidad establecida no cumpla las condiciones anteriormente mencionadas para ser considerada una agencia o representación autorizada para contratar en nombre y por cuenta de la consultante.

De acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, la entidad consultante estima que la entidad deudora dispone en España de personal que atiende a sus clientes y que recibe instrucciones de la matriz y que debe considerarse la existencia de un establecimiento permanente, aunque desconoce el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de la deudora.

De la información facilitada en el escrito presentado, no se conocen con exactitud si concurren los requisitos para la existencia de un establecimiento permanente de la deudora en el territorio de aplicación del Impuesto, siendo además una cuestión que excede de las competencias de este Centro directivo, correspondiendo dicha apreciación a los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el momento procedimental oportuno. Así, en caso de que la entidad deudora destinataria de las operaciones no se encuentre establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, no será posible proceder a la modificación de la base imponible de las operaciones consultadas conforme a lo dispuesto en el artículo 80.Cinco.2ª de la Ley 37/1992.

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

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS  
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)  
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS  
SOBRE EL CONSUMO  
Ricardo Álvarez Arroyo