

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073108

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 448/2019, de 2 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1315/2017

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Modificación de la base imponible. Concurso de acreedores. Excepciones. Créditos que disfrutan de garantía real, en la parte garantizada. En situaciones de declaración de concurso es procedente modificar la base imponible del IVA, siendo posible la regularización por la Administración tributaria cuando se hayan pagado las facturas y las cuotas repercutidas mediante la entrega de pagarés, aunque se haya constituido una garantía real, si ésta no se ha constituido en favor del acreedor originario, puesto que el destinatario de la operación continúa siendo el obligado al pago.

Son eran las pretensiones de la parte actora:

- Una, que se declare que el pago del crédito mediante la entrega de pagarés o letras de cambio posteriormente endosados equivale al «pago efectivo» a los efectos del art. 80.Tres Ley 37/1992 (Ley IVA) en aquellos supuestos en que se haya producido su cobro por parte de los acreedores, ya sea a través del descuento o de la cancelación de deudas que los acreedores ostenten frente a terceros endosatarios, en la medida en que, *de facto*, se ha realizado el cobro de las cuotas de IVA repercutido.
- Otra, que, en cualquier caso, no cabe la modificación de la base imponible en aquellos supuestos en que exista una hipoteca inmobiliaria que garantice el cobro de un crédito instrumentado en pagarés o letras de cambio, constituida a favor de cualquier endosatario o tenedor de los mismos, sin que resulte exigible que dicha garantía real se constituya expresamente a favor del acreedor originario, puesto que por el propio funcionamiento de los pagarés y letras de cambio, la constitución de la garantía real a favor de cualquier endosatario o tenedor de pagarés es suficiente para garantizar el cobro del crédito por parte del acreedor originario.

Pues bien, ninguna de las dos pretensiones ha de ser estimada: la primera porque la entrega de pagarés no equivale al pago efectivo, a los efectos del art. 80.Tres LIVA; la segunda porque para entender cumplido el requisito de que el crédito correspondiente al IVA repercutido, y no satisfecho, esté garantizado con una garantía real es preciso que el crédito garantizado sea expresamente el del acreedor originario.

[Vid., ATS, de 20 de julio de 2017, recurso n.º 1315/2017 (NFJ068354), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia, y, SAN, de 22 de diciembre de 2016, recurso n.º 612/2013 (NFJ068355), que se recurre].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80, 88, 89 y 92.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 90.

Ley 30/1985 (Ley IVA), art. 17.

Código Civil, art. 1.170.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 448/2019

Fecha de sentencia: 02/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1315/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1315/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 448/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguillo Aviles
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 2 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1315/2017 interpuesto por ATLANTIS SERVICIOS INMOBILIARIOS, S.L., representada por la procuradora de los tribunales, Doña Raquel Gómez Sánchez, y defendida por la letrada Doña Vanessa Castelló Jordá, contra la sentencia de la Sección Sexta de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de fecha 22 de diciembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 612/2013, sobre impugnación de la resolución de 17 de octubre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central con motivo de dos liquidaciones del IVA correspondientes a los periodos 2004 a 2009 y 2005 a 2009.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 22 de diciembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, parcialmente estimatoria del recurso núm. 612/2013.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) En fecha 20 de enero de 2009 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificó a la entidad ATLANTIS SERVICIOS INMOBILIARIOS, S.L. (en lo sucesivo, ATLANTIS) el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 2004 a 2008 ampliada al periodo 12/2008 a 01/2009, posteriormente.

b) En fecha 30 de junio de 2010 se incoa acta de disconformidad A02-71761201, acompañada del preceptivo informe ampliatorio. De las actuaciones inspectoras desarrolladas en la que se manifiestan como conceptos relevantes por los que se habrían practicado deducciones susceptibles de regularización: ajuste por recepción de facturas rectificativas, transmisión de terrenos y prestación de servicios de gestión e intermediación inmobiliaria.

c) En fecha 31 de diciembre de 2010 se dicta acuerdo de liquidación confirmatorio de la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad, de la que resulta una cuota de 32.2010.522,04 euros que, junto con los intereses de demora, de 3.271.955,85 hacía un total de 35.482.477,89 euros.

d) La interesada ATLANTIS interpuso recurso de reposición con fecha 21 de enero de 2011, que fue desestimado por resolución de fecha 26 de mayo del mismo año.

e) Como consecuencia de las labores de comprobación e investigación, el 26 de enero de 2011 se dictó propuesta de imposición de sanción por el IVA de los periodos 2005 a 2009, por una cantidad de 1.736.646,11 euros. Contra esta resolución interpuso igualmente recurso de reposición la mercantil, siendo el mismo desestimado por resolución de fecha 19 de agosto de 2011.

f) Frente a las dos resoluciones desestimatorias de reposición se promovieron reclamaciones económico-administrativas con fecha 22 de junio y 29 de septiembre de 2011 ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que se resolvieron conjuntamente por resolución de fecha 17 de octubre de 2013, que estimaba parcialmente las reclamaciones

Segundo. *La sentencia de instancia.*

1. Frente al citado acuerdo, la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, que fue tramitado bajo el número 612/2013, que lo estimó parcialmente a través de la sentencia ahora recurrida.

Razona así la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico cuarto: "corresponde ahora analizar la corrección del ajuste realizado en relación con las facturas rectificativas. Facturas rectificativas que se han emitido como consecuencia de que la mercantil recurrente se encontraba en situación de concurso voluntario de acreedores en virtud de Auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid de fecha 12 de diciembre de 2008 .

Las facturas rectificativas se emitieron por varios acreedores de la recurrente teniendo apoyo en el artículo 80. Tres de la Ley 37/1992 , reguladora del Impuesto del Valor Añadido que permite reducir la base imponible 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 Administración entendió que, como consecuencia de las facturas rectificativas, debía disminuirse el importe del IVA soportado por la mercantil ahora recurrente.

No se discute por las partes procesales el derecho de los acreedores de la entidad concursada a emitir facturas rectificativas al amparo del artículo 89 en relación con el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA . Lo que discute el recurrente es que, en relación con algunos acreedores, no era procedente la emisión de las facturas rectificativas y ello porque en relación con las empresas del Grupo Arenal, no debió reconocerse el derecho a rectificar el importe del IVA en su día repercutido a la recurrente puesto que en el momento de emitir las facturas rectificativas ya había recibido el importe de la deuda y ello porque para el pago de la misma se habían emitido pagares a favor de las distintas empresas del Grupo Arenal que procedieron a endosar y descontar al Banco Popular y que fueron garantizadas con hipoteca inmobiliaria y esa garantía impedía la modificación de la base imponible por parte de los acreedores concursales. Añade la actora que determinadas compraventas incluyen una condición resolutoria explícita que debe equipararse a una garantía real y apoya su tesis en lo dispuesto en el artículo 80. cinco de la Ley 37/1992 que refiere que no es posible la modificación de la base imponible cuando se está ante "créditos que disfruten de garantía real" y en el artículo 7.3 , del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre , por el que se aprueba el Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

Seguidamente en el fundamento jurídico quinto fija su criterio sobre las tres cuestiones apuntadas, remitiéndose a su Sentencia de fecha 15 de febrero de 2016, recurso núm. 407/2013 , con respecto a dos de ellas, comenzando por la relativa a la condición resolutoria:

"" ... Como hemos expuesto la mercantil recurrente entiende que dicha condición es una garantía real y por ese motivo como el acreedor del crédito tiene el crédito asegurado con garantía real no puede emitir las facturas rectificativas antes referidas. Esta Sala no comparte la tesis de la recurrente por los siguientes motivos. Primero, lo que se denomina "condición resolutoria explícita" no es más que es una causa resolutoria expresa del contrato de compraventa con precio aplazado por incumplimiento por parte del deudor de su obligación principal, como es el pago del precio pactado en la fecha pactada. Cláusula que se incorpora con frecuencia en los contratos de compraventa con precio aplazado dada la incertidumbre que puede ocasionar en el vendedor la entrega del bien sin haber recibido en su totalidad el precio pactado y permite al vendedor recuperar el bien en caso de incumplimiento de la obligación de pago por parte del deudor. Y esta cláusula permite también al comprador garantizar la posesión en las ventas de inmuebles en las que el precio se ha aplazado. Así, del

contrato de compraventa no se deriva una afección real sobre el inmueble objeto del mismo sino que dicha condición resolutoria expresa no es más que un mecanismo para garantizar el cumplimiento efectivo de las recíprocas obligaciones de cada una de las partes. Y por ello esta Sección considera que esa condición resolutoria explícita no es más que una específica mención de la condición resolutoria contractual aplicable a los contratos de compraventa con precio aplazado. Y aunque no cabe duda de que cumple una función de garantía nunca puede equipararse a las garantías reales que se caracterizan por ser accesorias del crédito que garantizan de tal manera que, no pueden existir ni subsistir sin el crédito garantizado y facultan al acreedor a realizar bienes del deudor que quedan especialmente afectos al pago y a cobrarse la deuda con cargo a dichos bienes. Recogiendo la afirmación del Catedrático de Derecho Civil, Sr. Camilo, los derechos reales de garantía "consisten, así, en la adscripción de uno o varios bienes determinados del deudor o de un tercero a la satisfacción mediante su valor en venta de un determinado crédito; y ello con carácter preferente" y añade que "la intermediación propia de los derechos reales se manifiesta en la facultad de instar la venta de la cosa, caso de impago de la deuda, para satisfacer el crédito con el precio obtenido".

Así la condición resolutoria, en su fase ejecutiva, pone de manifiesto la frustración del fin negocial, ya que su consecuencia es la devolución de las prestaciones objeto del negocio y la consiguiente recuperación por el vendedor de la finca que había enajenado.

Es cierto como expone el recurrente que en el artículo 7.3 del Texto Refundido sobre la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se equiparan las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas y las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. No obstante, esa equiparación, dada la normativa en que se ha realizado, lo es a los exclusivos efectos de poder exigir el impuesto de actos jurídicos documentados respecto de aquellas escrituras públicas que accedan al Registro de la Propiedad y que recojan alguna de esas especificaciones. Pero, lógicamente, la normativa tributaria se ha limitado a considerar como hecho imponible sujeto al impuesto de actos jurídicos documentados la fijación en un contrato de compraventa de la condición resolutoria expresa por cuanto que puede acceder de forma autónoma al Registro de la Propiedad como una limitación o carga de la finca inscrita y como tal oponible frente a terceros de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Hipotecaria. Regulación tributaria que no modifica ni puede modificar la regulación recogida en el Código Civil sobre la naturaleza jurídica de la condición resolutoria explícita.

La mercantil recurrente insiste en el argumento de que la condición resolutoria expresa en los contratos de compraventa es una garantía real apoyándose también en que la administración concursal ha incluido los créditos con condición resolutoria expresa como créditos privilegiados. Calificación de créditos privilegiados que según expone la recurrente solo puede otorgarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Ley Concursal a aquellos créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público.

Nuevamente se rechaza por esta Sección dicha afirmación. La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, clasifica los créditos en el artículo 89 al disponer que: "1. Los créditos incluidos en la lista de acreedores se clasificarán, a efectos del concurso, en privilegiados, ordinarios y subordinados. 2. Los créditos privilegiados se clasificarán, a su vez, en créditos con privilegio especial, si afectan a determinados bienes o derechos, y créditos con privilegio general, si afectan a la totalidad del patrimonio del deudor. No se admitirá en el concurso ningún privilegio o preferencia que no esté reconocido en esta Ley".

Y en el artículo 90.1 de la citada Ley Concursal se clasifican los créditos con privilegio especial y en su número 4º se consideran como tales "los créditos por cuotas de arrendamiento financiero o plazos de compraventa con precio aplazado de bienes muebles o inmuebles, a favor de los arrendadores o vendedores y, en su caso, de los financiadores, sobre los bienes arrendados con reserva de dominio, con prohibición de disponer o con condición resolutoria en caso de falta de pago".

Como se aprecia de dichos preceptos la normativa concursal se ha limitado a clasificar los créditos concursales y el hecho de que se haya incluido como créditos privilegiados con privilegio especial a los derivados de contratos con condiciones resolutorias expresas no hay razón jurídica que permita entender que la normativa concursal haya equiparado la condición resolutoria expresa con una garantía real.

En consecuencia, los ajustes realizados por las facturas rectificativas no pierden eficacia porque deriven de contratos de compraventa en los que se ha recogido una condición resolutoria expresa que no tiene la consideración de garantía real".

En segundo lugar, por lo que se refiere al pago de las facturas, incluido el IVA reflejado en ellas, mediante la entrega de pagarés, señala:

"[...] la recurrente considera que en relación con el acreedor SUN FARM, S.A. no deben admitirse las facturas rectificativas que ha emitido. Y ello porque en la fecha de su emisión ya había cobrado la deuda que existía por cuanto que había endosado a terceros los pagarés que se habían emitido por la recurrente a su favor.

Esta Sección rechaza este planteamiento. El pagaré es un título de crédito, con determinadas formalidades, que contiene la promesa pura y simple de pagar una cantidad de dinero a una persona determinada. El pagaré es transmisible por endoso excepto en los casos de pagarés "no a la orden". Y el endoso es una cláusula escrita en el pagaré o en un suplemento del mismo, por la que el endosante (tenedor del pagaré), mediante su firma, transmite a un tercero (endosatario), todos los derechos derivados del mismo, convirtiéndose en obligado cambiario. Mediante el endoso se produce una transmisión del crédito a un tercero, pero sin que equivalga al pago definitivo del crédito por el destinatario de la operación, que continúa siendo el obligado al pago, con independencia de que puedan surgir otros obligados cambiarios.

No hay pago efectivo hasta que el emisor de los pagarés haya realizado su pago con independencia de la persona que en el momento del pago lo tenga en su poder tras la transmisión a terceros de los pagarés. Así en el artículo 1170 del Código Civil se dice que la entrega de pagarés a la orden solo producirá efectos de pago cuando hubiesen sido realizados de tal manera que entre tanto la acción derivada de la obligación primitiva quedara en suspenso.

Y en este caso el acreedor originario, SUN FARM, tenedor de los pagarés emitidos por la recurrente en pago de la deuda contraída con esa mercantil, ha endosado esos pagarés a terceros con los que SUN FARM era a su vez deudor. Corresponde determinar si esa transmisión del pagaré a través del endoso equivale al pago definitivo del crédito por el destinatario de la operación que, aunque continúa siendo el obligado a pagar, lo será al actual tenedor del pagaré.

En este sentido el artículo 50 de la Ley 19/1985, Cambiaria y del Cheque, relativo a letras de cambio y aplicable a los pagarés por remisión del artículo 96 dispone que: "El tenedor podrá ejercitar su acción de regreso contra los endosantes, el librador y las demás personas obligadas, una vez vencida la letra, cuando el pago no se haya efectuado".

Por otra parte, esta Sección no comparte las conclusiones que la recurrente quiere obtener de la sentencia desestimatoria dictada en fecha 10 de abril de 2015 por la Audiencia Provincial Civil de Madrid, Sección Vigésimooctava, en el rollo de apelación nº 191/2014 dictada en materia de derecho concursal impugnando la mercantil SUN FARM, S.A. la lista de acreedores. No es cierto que dicha sentencia haya concluido que el crédito que tenía SUN FARM con la recurrente fuera inexistente en la fecha de la declaración del concurso de acreedores sino que, lo que se está discutiendo no es la inexistencia del crédito sino su naturaleza a efectos concursales. Y así de la citada sentencia resulta que la mercantil apelante SUN FARM figuraba en la lista de acreedores elaborada por la Administración Concursal del Grupo Inmobiliario Tremon, S.A. como acreedora con crédito contingente con la calificación de privilegiado especial y quería que se le reconociera como crédito condicional y con la calificación de privilegiado especial".

Dicho todo eso, asume también la conclusión recogida en el fundamento octavo de su Sentencia de fecha 15 de febrero de 2016 expresada de esta manera:

"Una vez que se ha concluido la validez de las facturas rectificativas, su emisión supone una modificación en la base imponible así como en las cuotas repercutidas de las entidades proveedoras y acreedoras de la recurrente y ésta estaba obligada a rectificar las cuotas del IVA soportadas que habían sido objeto de deducción. Y la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública. Rectificación que deberá hacerse en la declaración liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas minorando así las deducciones practicadas. Sin embargo, la recurrente se limitó a mencionarlas en su autoliquidación pero no realizó ninguna liquidación. Y por ello la Administración tributaria practicó el ajuste minorando las cuotas soportadas que eran deducibles. (...)"

No habiéndose suscitado en la precedente Sentencia de fecha 15 de febrero de 2016 la cuestión relativa a la garantía real de que disfrutarían algunos créditos, la Sección Sexta de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de fecha 22 de diciembre de 2016 , la afronta por vez primera y la resuelve en estos términos:

"A ello debemos añadir en cuanto a la constitución de garantía hipotecaria sobre pagarés el artículo 80. Cinco 1ª a) de la LIVA dispone que:

"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:

1ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada."

Pues bien constan en el expediente administrativo tres escrituras, todas ellas el año 2007; en las que la entidad reclamante constituye hipotecas sobre las fincas en ellas descritas en garantía de la obligación de pago asumida por el libramiento de los pagarés descritos. La garantía se constituye en favor del Banco Popular Español SA como tenedor de los citados pagarés o, en su caso, de cualquier endosatario o tenedor posterior, y no en favor de los acreedores originales, por lo que no resulta de aplicación la exclusión de la posibilidad de reducir la base imponible en el caso de créditos que disfrutaran de garantía real, prevista en el referido artículo 80 del IVA.

Es decir la hipoteca inmobiliaria no se constituye para garantizar el derecho de cobro de los acreedores originarios, sino para garantizar al Banco popular el pago de los pagarés, utilizados por la actora como medio de pago, para el caso de que los mismos fuesen desatendidos, de manera que de producirse el impago de éstos, es un tercero, el Banco Popular el que puede proceder a la ejecución de dicha hipoteca pero no las empresas integrantes del Grupo Arenal que emitieron los pagarés en favor de dicha entidad bancaria".

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La mercantil ATLANTIS preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 27 de febrero de 2017.

2. En dicho escrito, la recurrente identificó como infracciones del ordenamiento jurídico en las que incurría la sentencia:

"(i) El art. 80.Tres de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA en adelante). Dicho precepto autoriza la modificación de la base imponible 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.

(ii) El art. 80 Cinco.1ª.a) LIVA , que prohíbe la modificación de la base imponible respecto de aquellos créditos que gocen de garantía real.

(iii) En relación con lo anterior, los art. 50 y 60 de la Ley 19/1985 Cambiaria y del Cheque (en adelante Ley Cambiaria). El art. 50 establece que el tenedor podrá ejercitar la acción de regreso contra los endosantes, el librador y demás personas obligadas, cuando al vencimiento el pago no se hubiese efectuado. Mientras que el art. 60 prevé que todo obligado contra el cual se ejerza una acción cambiaria, podrá exigir la entrega de la letra de cambio o pagaré".

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 7 de marzo de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 20 de julio de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en los apartados 2.c) y 3.a) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"determinar si en las situaciones de declaración de concurso procede modificar la base imponible del IVA y, en tal caso, resulta posible su regularización por la Administración tributaria, en aquellos supuestos en los que se ha procedido a realizar los pagos de las cuotas repercutidas mediante la entrega de pagarés y letras de cambio endosados a terceros, sobre los que se ha constituido una garantía real de crédito a favor del endosatario, pero no del acreedor originario, al considerar que no se ha producido el pago efectivo del crédito".

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de ATLANTIS interpuso el recurso de casación mediante escrito de 13 de octubre de 2017 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita de la Sala que dicte sentencia estimando el recurso y anulando en consecuencia el acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en concepto de IVA, ejercicios 2005 a 2009 con clave A4195010026000233.

2. Dado traslado del escrito de interposición a la Administración del Estado como parte recurrida, con fecha 26 de diciembre de 2017 el Abogado del Estado presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que "deben rechazarse la pretensión de adverso que, en base a su interpretación de los preceptos aplicable al caso, solicita que se anula la liquidación practicada, dejándola sin efecto.

Por el contrario, la representación del Estado solicita de ese Tribunal que, fije la interpretación correcta de los preceptos aplicables que, a nuestro entender, no puede ser otra que considerar que:

-Procede la rectificación de la factura correspondiente - ex artículo 80.Tres de la LIVA - instrumentada a través de un pagaré (título de crédito que contiene una promesa pura y simple de pagar una cantidad de dinero) mientras el emisor del pagaré no haya realizado su pago efectivo aunque el citado pagaré haya sido objeto de endoso y descuento a un tercero.

- Para que proceda la aplicación del artículo 80.Cinco.1ª.a) y no resulte procedente por tanto, la modificación de la base imponible del IVA es necesario que la garantía real de que disfrute el crédito, en la parte garantizada se constituya expresamente a favor del acreedor originario y no en favor de cualquier endosatario o tenedor del pagaré emitido por el deudor.Tras realizar la interpretación correcta de la normativa aplicable en los términos expuestos, debe desestimarse ya el recurso y confirmarse la sentencia recurrida y por ende la liquidación girada".

Quinto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 26 de febrero de 2019 para la votación y fallo del recurso, continuándose la deliberación hasta el día 19 de marzo dada la complejidad del asunto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso de casación y delimitación de los hechos.

El 18 de abril de 2007 ATLANTIS acordó la compra de unos activos inmobiliarios de titularidad de distintas sociedades, todas ellas pertenecientes al GRUPO ARENAL (en adelante ARENAL), por importe de 309.780.280,70 euros, IVA incluido, entregando como pago parcial de la deuda varios pagarés con vencimiento a 36 meses vista (el día 17 de abril de 2010). El importe satisfecho mediante pagarés ascendía a 221.384.814,48 euros, correspondiendo 30.535.836,48 euros a las cuotas de IVA repercutida. ARENAL declaró el IVA repercutido, pero no lo ingresó, sino que solicitó su aplazamiento.

Parte de dichos pagarés fueron objeto de endoso a favor de terceros, como medio de pago para la cancelación de deudas ostentadas por aquellos frente a dichos endosatarios; concretamente, 89.226.255,92 euros, correspondiendo 12.307.72 euros a las cuotas del IVA repercutido.

Parte de los pagarés restantes fueron endosados al BANCO POPULAR en diferentes fechas del año 2007 y cobrados de forma anticipada por la vía del descuento financiero por parte de ARENAL por un importe de 131.332.445,20 euros, de los que 18.114.820,03 euros correspondían a las cuotas de IVA repercutidas. ARENAL se ha financiado con el importe que le ha anticipado el BANCO POPULAR que su deudor (ATLANTIS) no ha pagado ni al endosante (el propio ARENAL) ni al endosatario (BANCO POPULAR).

Y los pagarés restantes, cuyo importe ascendía a 826.091,36 euros, de los que 113.943,64 correspondían a cuotas de IVA, no fueron objeto de endoso por parte ARENAL.

Para asegurar el cobro del crédito contraído con ARENAL, concretamente el cobro de los créditos cuyos pagarés había endosado al BANCO POPULAR, se constituyen tres hipotecas por ATLANTIS fechadas, la primera, el día 18 de abril de 2007 (que garantizaba 78.493.283 euros), la segunda, el día 20 de abril de 2007 (que garantizaba 24.999.162,20 euros) y la última, el 22 de mayo de 2007 (que garantizaba 27.840.000 euros).

En dichas escrituras se indican que los pagarés habían sido endosados por las respectivas entidades a cuyo orden han sido expedidos a favor del BANCO POPULAR. "el cual, en virtud del endoso citado, resulta legítimo tenedor de los mismos". Igualmente se especifica que, vencidos los pagarés relacionados, cuyo pago se garantiza con la respectiva hipoteca e impagados cualquiera de ellos, "podrá el Banco Popular Español, S.A. o cualquiera de los posteriores endosatarios, reclamar el cumplimiento de la presente hipoteca".

El 31 de julio de 2007 (es decir, tres meses después de la compraventa realizada entre ATLANTIS y ARENAL), ATLANTIS transmitió al GRUPO TREMON (en lo sucesivo, TREMON) tanto la gran mayoría de dichos inmuebles, a un precio y una forma de pago análogos a la estipulada en su transmisión anterior, como los créditos frente al BANCO POPULAR en tanto en cuanto endosatario de los pagarés cuyo cobro estaba garantizado. ATLANTIS declaró el IVA repercutido, pero no lo ingresó, sino que solicitó su aplazamiento.

Mediante Auto de 12 de diciembre de 2008 del Juzgado de lo Mercantil núm. 4 de Madrid, ATLANTIS fue declarada en concurso de acreedores.

El 22 de enero de 2009, ARENAL (acreedor originario), amparándose en el artículo 80. Tres de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), emitió facturas rectificativas anulando el importe de las cuotas del IVA inicialmente repercutidas a ATLANTIS correspondiente a la compraventa realizada el 18 de abril de 2007.

Antes, el 20 de enero de 2009, la Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) inició un procedimiento de inspección, (IVA 12/2004 a 11/2008), en el que analizó, entre otras cuestiones, la procedencia de la modificación de bases imponibles. El 17 de marzo de 2009 se notificó la ampliación de las antedichas actuaciones inspectoras, al IVA del periodo 12/2008 a 1/2009. El 30 de junio de 2010 se incoa acta de disconformidad que, tras los trámites oportunos deriva en una liquidación fechada el 21 de diciembre de 2010, cuyo importe asciende a 35.482.477,89 euros. La AEAT llevó a cabo la regularización de las cuotas de IVA soportado deducible declaradas por ATLANTIS, considerando procedente la modificación de bases imponibles y la consiguiente rectificación de facturas llevada a cabo por determinados acreedores, y, particularmente, por ARENAL. Como consecuencia de las labores de comprobación e investigación, el 26 de enero de 2011 se dictó propuesta de imposición de sanción por el IVA de los periodos 2005 a 2009, por una cantidad de 1.736.646,11 euros.

Estando aun en curso el procedimiento inspector, ARENAL procedió a la anulación de las facturas rectificativas emitidas, manifestando que el crédito por importe de 131.332.445,20 euros, instrumentado en pagarés endosados y descontados a BANCO POPULAR, habían sido "cobrados sin riesgo".

Ello no obstante, la AEAT consideró que no procedía modificar nuevamente al alza la base imponible, puesto que no se daban las circunstancias para rectificar nuevamente las facturas rectificativas previas, previstas en el segundo párrafo del artículo 80. Tres LIVA .

La regularización practicada fue parcialmente confirmada por el TEAC, resolviendo de manera acumulada los recursos de reposición interpuestos con la liquidación y contra la sanción.

ATLANTIS, abandonando alguna de las pretensiones que esgrimiera en vía económico-administrativa, adujo entonces ante la Audiencia Nacional: (I) improcedencia de la modificación de la base imponible al amparo de lo dispuesto en el artículo 80. Tres LIVA , por parte de los acreedores a los que se les había hecho entrega de pagarés que habían sido endosados y cobrados mediante descuento financiero; (II) improcedencia de la modificación de la base imponible, en todo caso, respecto de los acreedores cuyo pago de crédito estaba, además

garantizado con hipoteca inmobiliaria formalizada a favor de cualquier endosatario o tenedor de los pagarés emitidos, concurriendo de ese modo el requisito establecido en el artículo 80. Cinco.1ª, a) LIVA ; y (III) improcedencia de la modificación de la base imponible respecto de determinadas compraventas que incluyen una condición resolutoria que debe equipararse a garantía real.

Esta última pretensión ha sido abandonada por ATLANTIS en este recurso de casación. Considera infringido el artículo 80. Tres LIVA en tanto en cuanto interpreta que el pago mediante pagarés es equivalente al pago efectivo de las cuotas repercutidas e igualmente considera infringido el artículo 80. Cinco.1ª LIVA (y artículos 50 y 60 de la Ley Cambiaria) en la creencia de que determinados créditos disfrutaban de garantía real.

Segundo. *La cuestión de interés casacional objeto del recurso.*

El Auto de admisión fechado el 20 de julio de 2017 acordó que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia "determinar si en las situaciones de declaración de concurso procede modificar la base imponible del IVA y, en tal caso, resulta posible su regularización por la Administración tributaria, en aquellos supuestos en los que se ha procedido a realizar los pagos de las cuotas repercutidas mediante la entrega de pagarés y letras de cambio endosados a terceros, sobre los que se ha constituido una garantía real de crédito a favor del endosatario, pero no del acreedor originario, al considerar que no se ha producido el pago efectivo del crédito".

Tercero. *El juicio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional*

Expondremos nuestro criterio siguiendo el siguiente orden: primero realizaremos unas consideraciones generales, y después nos pronunciaremos sobre las dos materias objeto de controversia.

1. Consideraciones generales

Estamos ante relaciones que responden al esquema general de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trata de operaciones interiores sujetas al mismo. El IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo y grava las entregas y prestaciones de bienes y servicios efectuadas por empresarios y profesionales. Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales que realicen tales entregas de bienes o prestaciones de servicios, quienes deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo (artículo 88 LIVA). El destinatario de la operación, siempre que sea empresario o profesional (sujeto pasivo), podrá deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión (artículo 92 LIVA). El régimen de deducciones tiene por finalidad liberar al empresario del IVA devengado. Se pretende gravar al consumidor final no al empresario o profesional que interviene en las distintas fases de producción y distribución de bienes y servicios. Se pretende, en suma, la neutralidad del impuesto respecto a las operaciones económicas realizadas por empresarios o profesionales.

En la presente ocasión, ARENAL realizó determinadas entregas de bienes, repercutiendo la cuota correspondiente sobre el destinatario de ellas, es decir, ATLANTIS, quien, a su vez, se dedujo tales cuotas soportadas. ATLANTIS, que no hizo efectivo el pago de las cuotas repercutidas, fue declarada en concurso voluntario después del devengo de tales operaciones.

El mecanismo de funcionamiento del IVA exige que en situaciones como la descrita las cuotas repercutidas se modifiquen a la baja y correlativamente también se modifiquen a la baja las cuotas deducidas. No es algo que sea voluntario para el proveedor y acreedor del declarado en concurso, puesto que el artículo 89. Uno LIVA , en la redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley , dan lugar a la modificación de la base imponible. Y tampoco es voluntario para la entidad declarada en concurso rectificar a la baja las cuotas deducidas, puesto que el artículo 114. Uno LIVA , en la redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre si bien establece que los "los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las

deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley ", añade a continuación que " la rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido ".

Como consecuencia de la declaración de concurso de ATLANTIS, ARENAL emitió facturas rectificativas eliminando de ellas el IVA repercutido inicialmente. ATLANTIS rechaza la procedencia de esa rectificación, y, por tanto, niega que proceda rectificar a la baja el importe de las cuotas deducidas. La rectificación de las facturas originaría una disminución de la deuda por IVA en una cantidad equivalente a las facturas rectificativas y un paralelo incremento de la deuda por IVA de ATLANTIS en favor de la Hacienda Pública.

En estas situaciones, la LIVA, arbitra un procedimiento para que la entidad proveedora, y acreedora de la entidad declarada en situación de concurso, pueda modificar la base imponible y consecuentemente las cuotas devengadas que declaró inicialmente y, correlativamente, la entidad declarada en situación de concurso pueda modificar las cuotas deducidas inicialmente para ajustarla a la nueva realidad. No siempre ha sido así, como pasamos a describir.

La Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1/40), dedica su título VIII a la base imponible, incluyéndose en el artículo 11 cuya letra C, establece:

"1.En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla".

El capítulo 5 del Título VII de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido DO L 347 de 11.12.2006, p. 1/118, a la sazón vigente, contiene un artículo (artículo 90) del mismo tenor. Las consideraciones que seguidamente realicemos son válidas, por consiguiente, al margen de cuál de las dos regulaciones estuviera vigente.

La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en línea con lo dispuesto en el título VIII de la Sexta Directiva, establecía reglas de fijación de la base imponible, disponiendo la rectificación de la base imponible cuando la contraprestación de las operaciones gravadas se modifique o éstas queden sin efecto. Efectivamente, su artículo 17.4 establecía que "cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente".

No se encontraba incluido entre los supuestos de rectificación de los que se ocupa ese precepto el que ahora nos ocupa. Ello no era contrario al derecho comunitario, según se desprende de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 2014, C-337/13 , Almos Agrárkülkereskedelmi, de la que transcribimos sus apartados 22, 23, 24 y 25:

"22 En este sentido, debe recordarse que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA , el cual contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Kraft Foods Polska, C-588/10 , EU:C:2012:40 , apartados 26 y 27).

23 Sin embargo, el apartado 2 de dicho artículo 90 permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación. En consecuencia, los sujetos pasivos no pueden invocar, basándose en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA , un derecho a reducir su

base imponible del IVA en caso de impago del precio si el Estado miembro de que se trate decidió acogerse a la excepción prevista en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva.

24 Cabe admitir que debe considerarse que una disposición nacional que, al enunciar las situaciones en las que se reduce la base imponible, no contempla el supuesto de impago del precio de la operación es el resultado del ejercicio por parte del Estado miembro de la facultad de acogerse a una excepción que le reconoce el artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA .

25 Es preciso, en efecto, señalar en este sentido que si el impago total o parcial del precio de venta se produce sin mediar resolución o anulación del contrato, el comprador sigue estando obligado al pago del precio convenido y el vendedor, aunque ya no es el propietario del bien, sigue disponiendo en principio de su crédito, el cual puede exigir judicialmente. Dado que, no obstante, no cabe excluir que el cobro de tal crédito resulte finalmente imposible, el legislador de la Unión decidió atribuir a cada Estado miembro la facultad de decidir si la situación de impago del precio de venta -la cual, por sí misma y a diferencia de lo que sucede en el caso de resolución o anulación del contrato, no devuelve a las partes a su situación inicial- da derecho a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente en las condiciones fijadas por ese Estado miembro, o si no se admite en esa situación tal reducción ".

Tampoco la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido incluye el supuesto que nos importa, limitándose a establecer en su artículo 80. Dos , relativo a la modificación de la base imponible que "cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente".

En una situación como la que nos ocupa, el principio de neutralidad que informa el IVA puede estar en riesgo, tal como se deduce de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de noviembre de 2017, C-246/16 , Di Maura, de la que recogemos sus apartados 21, 22 y 23, si no se arbitra un mecanismo que permita la rectificación de la base imponible:

"21 (...) Pues bien, del propio tenor del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se desprende que los Estados miembros, aunque tienen la posibilidad de introducir una excepción a la corrección de la base imponible prevista en el párrafo primero, no han recibido del legislador de la Unión la facultad de excluirla pura y simplemente .

22 Esa conclusión se ve confirmada por una interpretación finalista del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En efecto, si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan combatir la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura, recordada en el apartado 16 de la presente sentencia, dicha facultad de introducir excepciones no puede extenderse más allá de esa incertidumbre, y en particular a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible.

23 Por otro lado, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA iría contra el principio de neutralidad del IVA, del que se desprende en particular que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166 , apartado 25, y de 13 de marzo de 2014, Malburg, C-204/13 , EU:C:2014:147 , apartado 41)".

Al cabo de un año, ese estado de cosas cambió, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo, cuya Exposición de Motivos declara que se introduce en el Impuesto sobre el Valor Añadido una modificación con la que se "trata de abordar la situación en que se encuentran frecuentemente en la actualidad los sujetos pasivos del impuesto por las operaciones sujetas que realizan, pero sin conseguir cobrar la cuota

repercutida, y sin que por la situación financiera del destinatario, especialmente en el caso de procedimientos concursales, resulte previsible su total cobro, ni en el momento actual ni en un futuro próximo".

A tal fin a partir de la entrada en vigor de esta Ley, el apartado dos del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedó redactado en la siguiente forma:

"Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

La base imponible también se modificará en la cuantía correspondiente 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, medie una declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos y lo autorice la Administración tributaria previa solicitud del interesado. En los supuestos de suspensión de pagos, los efectos de esta modificación se trasladarán al último período impositivo del año natural en que se hubiese producido la correspondiente autorización de la Administración.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere el párrafo anterior en relación con los créditos que disfruten de garantía real o estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca y con los créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.

En los casos contemplados en el segundo párrafo de este apartado, y sin perjuicio de lo dispuesto en él, cuando el mencionado destinatario de las operaciones sujetas no tuviese derecho a la deducción total o parcial del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible".

Por tanto, desde 1993 existe la posibilidad de modificar bases imponibles en casos de impago, pero respecto de deudores que sean declarados en quiebra o suspensión de pagos y, únicamente, por las operaciones de devengo anteriores a esa declaración y, además, lo autorice la Administración tributaria. Ello se estableció en el entendimiento de que el acreedor previsiblemente no iba a poder cobrar determinados créditos, al ser créditos incluidos en las reglas de la quiebra o suspensión de pagos, permitiéndosele reducir el importe del IVA repercutido. Nótese que ya se establecía entonces que, en relación con los créditos que disfruten de garantía real, no procede la modificación de la base imponible, dado que en estos casos realmente no se produce el impago sino, simplemente, un retraso en el cobro.

La regulación cambió pasados tres años a través de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de suerte que el apartado tres del artículo 80, que es el que nos interesa, quedó redactado del modo siguiente:

"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 providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

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.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere este apartado en los casos siguientes:

- 1.º Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- 2.º 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.
- 3.º Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al

alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

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, segundo 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".

Las novedades más destacables son dos: una, que ya no es precisa la autorización administrativa para llevar a cabo la modificación; y otra que, concurriendo determinadas circunstancias, el acreedor pueda rectificar nuevamente, pero esta vez al alza, la base imponible, y, por ende, la cuota repercutida.

Una nueva modificación se produce en relación con la modificación de la base imponible mediante la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. A partir de ella se regula también la modificación de bases imponibles de créditos incobrables, independientemente de los supuestos de quiebras y suspensiones (artículo 80.Cuatro), pero sin que ello suponga la supresión de la posibilidad de modificar la base imponible de los créditos anteriores a la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones, regulado ahora en los apartados tres y cinco del artículo 80, estableciendo el primero de ambos lo siguiente:

"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 providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse, en el supuesto de una suspensión de pagos, después del decimoquinto día anterior al de celebración de la Junta de Acreedores, ni tratándose de una quiebra, después del duodécimo día anterior a la celebración de la Junta de examen o reconocimiento de créditos, ni tampoco después de la aprobación del Convenio si se realizara con anterioridad a dicha Junta.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada".

mientras que el segundo dispone:

"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.ª 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.

2.ª 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.ª 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.

4.ª 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, segundo 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".

La aprobación de la Ley Concursal motivó una nueva redacción del artículo 80.Tres LIVA , llevándose a cabo por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuya Exposición de Motivos recuerda que la aprobación de aquella supone la desaparición de los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos y su sustitución por el procedimiento del concurso de acreedores, añadiéndose que también la modificación de la base imponible por causa de impago de la contraprestación se extiende a los casos en los que el deudor no tenga la condición de empresario o profesional, con lo que se generaliza dicha posibilidad.

El artículo 7, Primero, Tres de dicha Ley establece que, con efectos a partir del día 1 de enero de 2004, se modifica el segundo párrafo del apartado tres del artículo 80 LIVA , que quedará redactado de la siguiente manera:

" Sólo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1 .º, 3 .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 repercuta la cuota procedente."

Por su parte, el artículo 7. Segundo dispone que se modifica el apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , que quedará redactado como sigue:

"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 máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal .

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores , 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 repercuta la cuota procedente".

Esta última redacción del apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido entró en vigor el 1 de septiembre de 2004, según establece de la disposición final decimonovena de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre . A partir de 31 octubre 2012, el párrafo segundo del número tres del artículo 80, redactado por el número tres del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre , de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude recuperó la redacción siguiente: "Sólo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1 .º, 3 .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 repercuta la cuota procedente".

El apartado cinco del artículo 80 de la LIVA conservó su redacción hasta el 14 de abril de 2010, entrada en vigor 7 del R.D.-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

Por su parte, la redacción del artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo de esta Ley permaneció invariable hasta su modificación por el artículo 5.7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre . de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Tras estas referencias a las distintas redacciones que se han sucedido a lo largo del tiempo para hacerse una idea cabal de la legislación aplicable, nos detenemos aquí para señalar que desde que esta materia se ha regulado en nuestro derecho positivo, las dos cuestiones que nos ocupan no han sufrido cambios en los aspectos que nos importan, puesto que, por un lado, siempre se ha exigido que " el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas" , y por otro, siempre ha estado previsto

que no procederá la modificación de la base imponible cuanto se trate de "créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada".

2. Sobre el pago mediante pagarés de las cuotas repercutidas.

La parte actora considera que se ha infringido el artículo 80. Tres LIVA que establece que procede la rectificación de la base imponible cuando el destinatario 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.

No discute la actora que las operaciones a las que se refieren las cuotas soportadas se devengaron antes de que se dictase auto de declaración de concurso. Efectivamente, este último se dictó el 12 de diciembre de 2008 mientras que el devengo de las operaciones tuvo lugar el 17 de abril de 2007. La discrepancia se concreta en que, desde su punto de vista, sí ha cumplido con el requisito de haber hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, puesto que ha entregado pagarés a ARENAL con vencimiento de 18 de abril de 2010, gran parte de los cuales fueron posteriormente endosados.

En síntesis, la actora sostiene que la entrega de pagarés tiene efectos jurídicos en la relación entre el deudor y el acreedor en cuanto que constituyen un medio de pago válido en derecho que determina que el pago quede aplazado al vencimiento en línea con el artículo 1.170 del Código Civil, que deja en suspenso la acción que ostenta el acreedor derivada de la obligación primitiva. Añade que, si ATLANTIS ya cobró el IVA al endosar el pagaré, se desconoce la mecánica del IVA si se permite a ARENAL rectificar la factura para obtener dicho IVA también de la Agencia Tributaria, pues ello generaría una situación de enriquecimiento injusto. Más si cabe, -concluye- teniendo en cuenta que el crédito concursal reconocido al endosatario de los pagarés (que incluye las cuotas de IVA) quedaría inalterado, viéndose obligada ATLANTIS a satisfacer el importe del IVA por duplicado a la Administración tributaria y al acreedor concursal.

La parte recurrida sostiene que en el pago mediante pagarés o letras de cambio solo se entenderá efectuado el pago, a los efectos del artículo 80. Tres LIVA, cuando dichos pagarés o letras sean efectivamente satisfechos por el emisor, sin que, a estos efectos, el acreedor hay podido obtener el cobro de tales medios de pago mediante su descuento o endoso a terceros, ya que dicho "cobro" no obedece al cumplimiento de la obligación principal de pago del destinatario de la operación, sino que se deriva de una operación de cesión de un derecho de crédito autónomo e independiente de la operación principal de la que se deriva.

Interesa recordar que la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 15 de febrero de 2016, a la que se remite la sentencia de la Sección Sexta de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso- Administrativo, de fecha 22 de diciembre de 2016, fue recurrida en casación ante esta Sala, siendo desestimatoria la sentencia recaída. Efectivamente, la STS 4601/2017, de 21 de diciembre de 2017 recurso de casación núm. 121/2017, hizo suyos los argumentos expuestos por la sentencia de instancia, reiterando, FJ 5: "que, como indica la Sala de instancia y con arreglo al artículo 1170 CC, párrafo segundo, la entrega de pagarés a la orden sólo producirá los efectos del pago cuando hubiesen sido realizados. Pues bien, conforme al artículo 50 LCyCH, el tenedor de un pagaré puede ejercitar la acción de regreso contra los endosantes, el librador y las demás personas obligadas una vez vencido el documento cambiario, cuando el pago no se haya efectuado.

Dicho de otro modo, en una situación como la de este litigio, según recuerda la sentencia recurrida, el acreedor que emitió la factura rectificativa tenía derecho a hacerlo por la simple circunstancia de que no cabe afirmar que había realizado el crédito, pues, pese a haber endosado el pagaré a terceros, estos últimos conservaban frente a él la acción para hacer efectivo el pago".

Trasladamos dicha declaración al caso que estamos enjuiciando, pues a la fecha en la que se produce la emisión de las facturas rectificativas por ARENAL los pagarés no habían sido realizados. No se olvide que, textualmente, el artículo 80. Tres LIVA establece que 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.

Por lo demás, no se acredita la concurrencia de las circunstancias previstas en el segundo párrafo del artículo 80. Tres LIVA para rectificar nuevamente las facturas rectificativas previas mediante la emisión de otras. No procede, pues, modificar nuevamente al alza la base imponible por parte de ARENAL y, paralelamente, tampoco ATLANTIS podrá modificar al alza las cuotas deducibles.

3. Sobre la constitución de una garantía real de crédito en favor del endosatario y sucesivos tenedores del pagaré.

La parte actora sostiene que se infringe el artículo 80. Cinco.1ª a) LIVA y los artículos 50 y 60 de la Ley Cambiaria. El primero de ellos establece que no procederá la modificación de la base imponible cuando se trate de créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada. ATLANTIS aduce que constituyó en el mismo ejercicio del devengo de la operación (2007), tres hipotecas inmobiliarias sobre determinadas fincas de su propiedad, con el fin de asegurar el cobro del crédito instrumentado en pagarés endosados por ARENAL al BANCO POPULAR, a fin de obtener su descuento.

La discrepancia del criterio mantenido por el Tribunal de instancia se apoya, en síntesis, en tres motivos:

Uno, porque el crédito y los pagarés en los que se instrumenta deben ir necesariamente unidos, de mantener que si el pagaré es el medio de pago del crédito, cuando aquel se entienda cumplido, el crédito se considerará, necesariamente, satisfecho y extinguido.

Dos, porque el Tribunal de instancia realiza una interpretación restrictiva al exigir como requisito adicional para su aplicación que la garantía real se haya formalizado expresamente a favor del acreedor originario, sin tener en cuenta que la constitución de las hipotecas a favor de "cualquier tenedor del pagaré" también cubría a dicho acreedor originario.

Tres, por la inobservancia del Tribunal de instancia de los artículos 50 y 60 de la Ley cambiaria que regulan la acción de regreso del tenedor del pagaré a la hora de analizar si la posibilidad de instar la ejecución de la garantía abarcaba a los acreedores iniciales, en este caso, a las empresas del Grupo Arenal.

Concluye señalando la actora que la rectificación de la base imponible quiere evitar que el acreedor, en este caso ARENAL, sufra un perjuicio económico como consecuencia de la obligación tributaria de ingresar unas cuotas de IVA repercutido que ni ha cobrado ni va a cobrar. No procede, añade, la reducción de la base imponible cuando no exista, como es el caso, un riesgo de impago.

La parte recurrida sostiene que la garantía real de que goza el endosatario lo es para su crédito, no extendiendo sus efectos, en principio, al crédito del acreedor, por lo que carece de sentido que dicha actuación se vea amparada por el artículo 80. Cinco.1ª a) LIVA puesto que dicha garantía no evita la posibilidad de ejercicio de la acción de regreso por parte del endosatario. El hecho de que exista esa acción de regreso determina que no puede concluirse que el acreedor (ARENAL) ha percibido el pago de la contraprestación correspondiente y del IVA devengado por parte de su cliente (ATLANTIS), por cuanto es posible que, en caso de impago de éste, ese importe le sea exigido de nuevo por el endosatario o por la entidad bancaria donde el pagaré o la letra se descontó.

No desaparece esa posibilidad, sino todo lo contrario, si se tienen en cuenta que los inmuebles gravados con hipoteca dejaron de pertenecer a ATLANTIS en 2007 pasando a pertenecer a TREMON.

La garantía real de la que goza el endosatario (BANCO POPULAR) no asegura a ARENAL su crédito frente a ATLANTIS, que es de lo que se trata. El crédito que tiene que estar garantizado es el de quien realiza el hecho imponible (en este caso, ARENAL que es quien vendió los inmuebles a ATLANTIS), y este crédito no es otro que la cuota repercutida. Si el crédito devengado con ocasión de dicha operación estuviera garantizado con hipoteca, ARENAL no debería modificar la base imponible, aunque con posterioridad al devengo de la operación se hubiera dictado auto de declaración de concurso, pero sucede que dicho crédito no dispone de garantía real por lo que, ante la declaración de concurso, existe el riesgo cierto de que acabe no cobrando y, por tanto, si procede la rectificación de la base imponible y, por tanto, es conforme a derecho la emisión de las facturas rectificativas en enero de 2009.

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

A la vista de lo que antecede manifestamos que en situaciones de declaración de concurso es procedente modificar la base imponible del IVA, siendo posible la regularización por la Administración tributaria cuando se hayan pagado las facturas y las cuotas repercutidas mediante la entrega de pagarés, aunque se haya constituido

una garantía real, si está no se ha constituido en favor del acreedor originario, puesto que el destinatario de la operación continúa siendo el obligado al pago.

Quinto. *Resolución de las pretensiones de las partes*

Son dos las pretensiones de la parte actora. Ambas están estrechamente vinculadas con los epígrafes 2 y 3 del FJ 3º:

Una, que se declare que el pago del crédito mediante la entrega de pagarés o letras de cambio posteriormente endosados equivale al "pago efectivo" a los efectos del artículo 80. Tres LIVA , en aquellos supuestos en que se haya producido su cobro por parte de los acreedores, ya sea a través del descuento o de la cancelación de deudas que los acreedores ostenten frente a terceros endosatarios, en la medida en que, de facto, se ha realizado el cobro de las cuotas de IVA repercutido.

Otra, que, en cualquier caso, no cabe la modificación de la base imponible en aquellos supuestos en que exista una hipoteca inmobiliaria que garantice el cobro de un crédito instrumentado en pagarés o letras de cambio, constituida a favor de cualquier endosatario o tenedor de los mismos, sin que resulte exigible que dicha garantía real se constituya expresamente a favor del acreedor originario, puesto que por el propio funcionamiento de los pagarés y letras de cambio, la constitución de la garantía real a favor de cualquier endosatario o tenedor de pagarés es suficiente para garantizar el cobro del crédito por parte del acreedor originario.

Ninguna de las dos pretensiones ha de ser estimada. La primera porque la entrega de pagarés no equivale al pago efectivo, a los efectos del artículo 80. Tres LIVA . La segunda porque para entender cumplido el requisito de que el crédito correspondiente al IVA repercutido, y no satisfecho, esté garantizado con una garantía real es preciso que el crédito garantizado sea expresamente el del acreedor originario.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por ATLANTIS SERVICIOS INMOBILIARIOS, S.L., contra la sentencia de la Sección Sexta de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de fecha 22 de diciembre de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 612/2013, sobre impugnación de la resolución de 17 de octubre de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central.

3º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.