



Roj: STS 4601/2017 - ECLI:ES:TS:2017:4601  
Id Cendoj: 28079130022017100470  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 121/2017  
Nº de Resolución: 2067/2017  
Procedimiento: Recurso de casación  
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Tipo de Resolución: Sentencia

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 2.067/2017**

Fecha de sentencia: 21/12/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 121/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 12/12/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

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

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

Transcrito por: DPP

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 121/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 2067/2017**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 21 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 121/2017, interpuesto por Grupo Inmobiliario Tremon, S.A., representada por la procuradora doña Raquel Gómez Sánchez, contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 407/2013, relativo a liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido, aclarada mediante auto de 29 de marzo siguiente. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por Grupo Inmobiliario Tremon, S.A. («TREMÓN», en lo sucesivo), contra las siguientes cuatro resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC):

**1ª)** Resolución de 20 de junio de 2013 (reclamaciones acumuladas 3286/11 y 4590/11) interpuestas frente a la (i) liquidación de 29 de noviembre de 2010 del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de julio de 2004 a enero de 2009 y (ii) la sanción de 15 de julio de 2011, derivada de la anterior liquidación.

**2ª)** Resolución de 19 de febrero de 2014, que estimó en parte el recurso de anulación interpuesto contra la anterior (de 20 de junio de 2013) y ordenó reponer las actuaciones para que se dictara otra nueva cuantificando correctamente el importe de las facturas rectificativas recibidas por TREMON de Sun Farm, S.A.

**3ª)** Resolución de 22 de mayo de 2014, dictada en ejecución de la anterior (de 19 de febrero de 2014), que reprodujo la de 20 de junio de 2013 en los aspectos en los que no había sido objeto de recurso de anulación y, en los que lo había sido, ordenó la iniciación de un procedimiento de rectificación de errores al amparo de lo dispuesto en el artículo 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [LGT], con el fin de subsanar el error cometido en la apreciación de los hechos.

**4ª)** Resolución de 23 de octubre de 2014, dictada en el procedimiento de rectificación de errores de la resolución de 20 de junio de 2013, que ordenó rectificar el error cometido, de modo que donde decía: «Una vez confirmada la procedencia de la compraventa por el órgano judicial y por tanto del IVA soportado en la citada operación, no debe mantenerse la exigencia de garantía, por lo que en este punto se deben estimar las alegaciones de la entidad reclamante», ordena que se diga «Resulta de la sentencia aportada que es susceptible de recurso. En su virtud, no puede tenerse pues por confirmada la procedencia de la compraventa ni, por ende, tampoco la procedencia del IVA soportado. Mientras no coste su firmeza, la posibilidad de rescisión de la compraventa y la correlativa obligación de reintegro del IVA que se devolviera, sustrato fáctico de la exigencia de garantía, sigue existiendo. No puede estimarse en este punto la alegación de la entidad reclamante».

La estimación parcial del pronunciamiento de la sentencia de instancia alcanza a los tres siguientes extremos:

**1º)** La resolución del TEAC de 20 de junio de 2013, en cuanto confirma el acuerdo sancionador de 15 de julio de 2011 (su anulación se motiva en el FJ 10º).

**2º)** La resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014, que rectificó la de 20 de junio de 2013 (su declaración de nulidad se explica en el FJ 9º).

**3º)** La resolución del TEAC de 20 de junio de 2013 en cuanto minoró el IVA deducible en determinados periodos de liquidación, correspondiente a operaciones anteriores a la declaración de TREMON en concurso de acreedores (la anulación en este aspecto se razona en el FJ 8º).

**SEGUNDO** .- TREMON preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 29 de marzo de 2017, en el que invocó cuatro motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [LJCA].

**1º)** Con el primero ataca el fundamento de Derecho cuarto de la sentencia recurrida, en cuanto afirma que ha existido la dilación analizada en la demanda e imputada por la Inspección de los Tributos a la propia recurrente. Afirma que aportó todos los documentos requeridos por la Inspección, salvo algunos que requerían más tiempo, para organizarlos y facilitar su comprensión. Pero ello no significa, a su juicio, que se haya

impedido seguir con normalidad las labores de comprobación, de forma que haya provocado su paralización. No han existido tardanzas que hayan impedido a la Inspección continuar con el normal desarrollo de su tarea.

Sostiene que las dilaciones producidas en ningún caso le pueden ser imputables porque: (i) las actuaciones de inspección eran en sí mismas complejas, lo que determinó que se ampliara motivadamente su duración hasta 24 meses; (ii) en el acuerdo de ampliación no se justifica en el retraso provocado por las dilaciones imputables al contribuyente.

Invoca, como lo hizo en la instancia, el artículo 104.a) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) y la sentencia de esta Sala de 2 de abril de 2012 (casación 6089/2008; ES:TS :2012:2425), subrayando que durante los 161 días computados como dilaciones no imputables a la Administración se produjeron, además de otras actuaciones no presenciales por e-mail o teléfono, un total de 22 visitas regulares más de la Inspección, recogidas en las correspondientes diligencias, hasta la "25G" de 7 de abril de 2010, sin que en ninguna coste que la Inspección se viera impedida de continuar con sus actuaciones, que se desarrollaron normalmente hasta la última, la "28G", levantada el 19 de mayo de 2010.

Concluye este primer motivo reiterando que nunca se impidió continuar con las actuaciones Inspectoras.

**2º)** El segundo motivo de casación combate el quinto fundamento de Derecho de la sentencia impugnada. Recuerda que, para hacer frente a la factura nº 05/07, emitió en noviembre de 2006 cuatro pagarés por importe de 784.320,50 euros cada uno, arrojando un total de 3.137.282,11 euros, con vencimiento en noviembre de 2007, fecha esta última en la que únicamente se habían satisfecho 568.000 euros.

No comparte el criterio de la Sala de instancia (no deducibilidad del IVA girado por falta de abono del importe de la factura) porque el contrato al que se refiere establecía unos devengos en función de resultados, uno de los cuales se produjo en marzo de 2007, momento en el que se emitió la referida factura. En cualquier caso, debería reconocerse el derecho a deducir el IVA correspondiente al bruto satisfecho (568.641 euros), esto es, 78.433,24 euros.

Invoca la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 2015 , que cita sin mayores datos de identificación.

**3º)** El tercer motivo discute el fundamento de Derecho sexto de la sentencia, considerando que vulnera el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) [«TRLITPyAJD»]. Trae a colación el artículo 80.Cinco.1.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [LIVA], conforme al que no procede modificar la base imponible en los créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada (se refiere a los créditos de Sun Farm, S.A., y Aifos Arquitectura y Promociones Inmobiliarias, S.A.). Pues bien, las sentencias del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Madrid, ambas de 6 de abril de 2011 , que acompañó a la demanda como documentos números 25 y 26, calificaron como garantía real la condición resolutoria, dotándola de plena eficacia en el sentido del citado artículo 80.Cinco.1.a) y no como una simple carga o gravamen, como pretende la Administración Tributaria.

Si la condición resolutoria tiene la condición de verdadera garantía real en el procedimiento concursal, no guarda ninguna lógica que la Inspección la excluya de dicha consideración. En su opinión, debe prevalecer la norma especial (la legislación concursal) sobre la norma general (LIVA). En definitiva, los pagarés garantizados con condición resolutoria disfrutaban de garantía real, por lo que en ningún caso procede la rectificación de las facturas correspondientes a los créditos formalizados mediante dichos pagarés.

**4º)** El último argumento del recurso pone en cuestión el fundamento de Derecho séptimo de la sentencia recurrida. Denuncia la infracción de los artículos 1170 y 1192 CC y del artículo 96 de la Ley 19/1985, de 16 de julio, Cambiaria y del Cheque (BOE de 19 de julio) [LCyCH], en relación con los artículos 43 , 45 y 48 del mismo cuerpo legal .

Precisa la recurrente que la administración concursal excluyó del crédito original de Sun Farm, S.A. (80.400.000 euros), el importe de la subrogación hipotecaria (40.398.407,41 euros), como el acreedor y la Inspección de los Tributos, pero también excluyó una cantidad adicional de 17.761.676,70 euros (IVA incluido) por haber recuperado TREMON determinados pagarés en su día entregados al acreedor y entender que dicha cantidad había sido cobrada por el acreedor a la fecha de la declaración del concurso, no existiendo en dicha fecha crédito impagado por el importe citado.

Sostiene que, en efecto, en virtud de acuerdo particulares alcanzados con terceros, con anterioridad a la declaración del concurso había recuperado los pagarés que en su día emitió a favor de Sun Farm, S.A., cerrándose de esta forma la posible acción cambiaria que tales terceros tenían contra la mencionada compañía. En otras palabras, en virtud de tal recuperación, Sun Farm, S.A., ya no tenía derecho a cobrar esas cantidades, pues el efecto es que ya las había cobrado al quedar liberado de la obligación frente a los endosatarios. En consecuencia, Sun Farm, S.A., no tenía derecho a rectificar las facturas. Concluye que, al no entenderlo así, la sentencia recurrida ha infringido el artículo 1170 del Código Civil [CC].

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida en los pronunciamientos desestimatorios de la demanda y que, en su lugar:

(i) Declare que las dilaciones que le han sido imputadas son atribuibles a la Administración (primer motivo).

(ii) Le reconozca el derecho a la deducción del IVA repercutido en la factura nº 05/07 o, al menos, la parte correspondiente al importe neto de la misma satisfecho (segundo motivo).

(iii) Niegue a los acreedores referidos en el cuerpo del recurso (Sun Farm, S.A., y Aifos Arquitectura y Promociones Inmobiliarias, S.A.) el derecho a emitir facturas rectificativas (tercer motivo).

(iv) No admite el derecho de Sun Farm, S.A., a rectificar parte del importe en su día repercutido a TREMON (cuarto motivo).

**TERCERO** .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 4 de octubre de 2017, en el que interesó su desestimación.

**1º)** En relación con el primer motivo subraya que la entidad recurrente no cita los preceptos ni la concreta jurisprudencia que considera infringidos, con desconocimiento, por tanto, de lo dispuesto en el artículo 92.1 LJCA . Esta circunstancia determina, en su opinión, su inadmisibilidad, conclusión que se afianza si se tiene en cuenta que la queja se limita a reproducir las alegaciones contenidas en la demanda, sin crítica alguna de la sentencia recurrida. Añade que, dado que la cuestión de si existe o no una dilación imputable al obligado tributario exige una valoración de las concretas circunstancias de hecho que concurren en el supuesto litigioso, en realidad lo que pretende la recurrente es revisar la valoración de la prueba llevada a cabo por la Sala de instancia.

**2º)** Frente al segundo motivo constata también que la recurrente no alude a la infracción de ninguna norma jurídica. No se cita ningún precepto de la LIVA o de su Reglamento de desarrollo que haya sido vulnerado por la sentencia de instancia, sin que tampoco se aluda a sentencia alguna del Tribunal Supremo cuya doctrina se tenga por infringida. Se incumple, en su opinión, el artículo 92.1 LJCA , debiendo inadmitirse el motivo.

**3º)** Para oponerse al tercer motivo de casación invoca el artículo 12.2 LGT («en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»), para recordar que en nuestro Derecho son garantías reales los derechos reales de garantía, la hipoteca, la prenda y la anticresis, y es a estos derechos a los que debe entenderse hecha la referencia del artículo 80.Cinco LIVA . Opina que esta interpretación es perfectamente compatible con la regla especial contenida en el artículo 7 TRLITPyAJD. Añade que la condición resolutoria explícita a la que se refiere el artículo 1504 CC no es un derecho real, habiendo sido calificada por la jurisprudencia como una modalidad singular de la facultad de resolver las obligaciones recíprocas reconocida en el artículo 1124 CC , en la que no concurre la inmediatez o la sujeción propia de los derechos reales.

**4º)** En cuanto al último motivo del recurso, opone que la recurrente efectúa un relato de hechos distinto del recogido por la Sala *a quo* , que se limita a afirmar que Sun Farm, S.A., había endosado a terceros los pagarés emitidos por TREMON. Ante esta circunstancia, destaca que dicha recurrente no ha solicitado la integración de hechos. Por otra parte, razona que la extinción de la obligación por confusión, con invocación del artículo 1192 CC , es una cuestión no contemplada en la sentencia discutida y, para el caso de que la recurrente considere que debió serlo, estaba obligada a denunciar la incongruencia omisiva por la vía del artículo 88.1.c) LJCA , lo que no ha hecho.

**CUARTO** . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 5 de octubre de 2017, fijándose al efecto el día 12 de diciembre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO



**PRIMERO .-** TREMON combate la sentencia dictada el 15 de febrero de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 407/2013 . Su objeto, como ya se ha indicado y en lo que ahora interesa, fueron varias resoluciones del TEAC relativas a liquidaciones del IVA correspondientes a los periodos julio de 2004 a enero de 2009.

A través de cuatro motivos, todos ellos sustentados en al artículo 88.1.d) LJCA , discute la solución dada por la Sala de instancia a otras tantas cuestiones abordadas en la sentencia, una de ellas (la primera) relativa a la duración de las actuaciones inspectoras y las otras tres referidas a concretos aspectos sustantivos de las liquidaciones:

**1º)** El primer motivo, en el que discute la motivación del cuarto fundamento de Derecho de la sentencia, discrepa del cálculo de las dilaciones no imputables a la Administración.

**2º)** El segundo motivo, que cuestiona el quinto fundamento de Derecho de la sentencia, pone en tela de juicio la conclusión de la Sala de instancia de que el IVA repercutido en la factura nº 05/07 no es deducible.

**3º)** El tercer motivo, que ataca el fundamento de Derecho sexto de la sentencia, reputa infringido el artículo 7 TRLITPyAJD, en la medida en que los jueces *a quo* no consideran una garantía real a efectos del artículo 80.Cinco.1.a) LIVA la condición resolutoria explícita con la que algunos acreedores tenían garantizado el pago de su crédito.

**4º)** El cuarto motivo, que impugna la conclusión alcanzada en el séptimo fundamento de Derecho de la sentencia, sostiene que no debió reconocerse a Sun Farm, S.A., el derecho a rectificar el importe del IVA que en su día repercutió, pues al tiempo de emitir las facturas rectificativas ya había recibido su montante mediante el endoso a terceros de los pagarés que TREMON le había entregado.

#### **SEGUNDO .- Primer motivo de casación**

El primer motivo del recurso debe ser desestimado por su manifiesta falta de fundamento.

TREMON se limita a afirmar que a los 161 días que se califican como dilaciones no imputables a la Administración (calificación que, en realidad, no discute) no puede atribuírseles tal condición porque sus retrasos nunca impidieron continuar con la tarea inspectora; en este sentido, cita las numerosas diligencias que se practicaron durante la "vigencia" de esas dilaciones. Considera que, al atribuir esa condición al indicado lapso temporal, se infringe el precepto reglamentario y la doctrina contenida en la sentencia que invoca como infringidos en el escrito de interposición del recurso. Nada más.

Este alegato resulta incompleto y provoca que la queja claramente carezca de fundamento, por las siguientes razones: (i) en ningún momento indica que computando esos 161 días la Inspección se hubiera excedido en el plazo máximo de que disponía para finiquitar su labor (24 meses) y, lo que es más importante, (ii) no analiza las consecuencias jurídicas ni expone, como le incumbía, los efectos que tal exceso temporal sería, en su caso, susceptible de producir sobre la liquidación impugnada. Y cuando decimos "en ningún momento" nos referimos tanto al escrito de interposición del recurso de casación como a la demanda.

En efecto. El incumplimiento del plazo máximo previsto legalmente para las actuaciones inspectoras no determina la caducidad del procedimiento ( artículo 150.2 LGT , párrafo inicial) ni incide por sí mismo sobre la validez de la liquidación que se apruebe a resultas del mismo. No conlleva, en lo que ahora interesa, otra consecuencia jurídica que la de considerar no interrumpida la prescripción con el inicio de las actuaciones inspectoras [ artículo 150.2.a) LGT ]. Si, como consecuencia de esa no interrupción, cuando se notifica la liquidación aprobada tras las actuaciones temporalmente excesivas ha transcurrido el plazo de 4 años previsto en el artículo 66.a) LGT , dicho acto será ineficaz por haber prescrito en ese momento el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

TREMON debió, por tanto, razonar y acreditar que la exclusión de los 161 días que la Inspección consideró en este caso como dilaciones no imputables a la Administración determinaba un exceso en el plazo máximo disponible (24 meses) para llevar a cabo la labor inspectora. Y, de ser así, debió exponer y determinar respecto de qué periodos tributarios del IVA (téngase en cuenta que la liquidación finalmente aprobada se refiere a los periodos julio/2004 a enero/2009) había prescrito el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria como efecto reflejo del incumplimiento del plazo máximo en el que las actuaciones debieron desarrollarse.

El primer motivo, por tanto, debe ser desestimado.

#### **TERCERO .- Segundo motivo de casación**

**A)** Como ya se ha apuntado, el segundo motivo de casación cuestiona el quinto fundamento de Derecho de la sentencia, poniendo en tela de juicio la conclusión de la Sala de instancia de que no es deducible el IVA repercutido en la factura nº 05/07, emitida por Castillo de Gizonza, S.L., el 2 de marzo de 2007, por un importe de 2.704.553,45 euros y un IVA de 432.728,66 euros.

Para el pago de tal factura se emitieron en el mes de noviembre de 2006 cuatro pagarés con vencimiento el 21 de noviembre de 2007, por importe cada uno de ellos de 784.320,50 euros. A la fecha del vencimiento sólo se habían satisfecho 568.000 euros, siendo el resto refinanciado, quedando sustituidos los pagarés por otros importes y vencimientos.

La Administración consideró que aquella factura, cuyo IVA quería deducirse TREMON, no se corresponde con ninguna cuota devengada conforme a Derecho.

**B)** La Sala de instancia recuerda que para la deducción del IVA no es suficiente con disponer de una factura, sino que resulta necesario que la prestación del servicio o la entrega del bien a que se refiere se hayan producido y que el importe de la misma haya sido abonado. Como quiera que en el caso no consta el pago por parte de TREMON, concluye que no puede surgir el derecho a la deducción, ni siquiera en relación con la suma de 568.000 euros, pues no existe factura de ese pago parcial.

**C)** TREMON se alza en casación al no compartir el criterio de la Sala de instancia porque el contrato al que se refiere establecía unos devengos en función de resultados, uno de los cuales se produjo en marzo de 2007, momento en el que se emitió la referida factura. En cualquier caso, debería reconocerse el derecho a deducir el IVA correspondiente al bruto satisfecho (568.641 euros), esto es, 78.433,24 euros.

**D)** Este motivo, como el anterior, carece manifiestamente de fundamento. TREMON no invoca precepto alguno que haya podido resultar infringido por la sentencia impugnada y la que se trae a colación de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 8 de octubre de 2015, ya citada, resulta irrelevante, pues se refiere, a efectos de su deducción en el impuesto sobre sociedades, a la acreditación de los trabajos representados por una factura cuyo importe fue abonado. Aquí, sin embargo, se trata de una factura impagada, cuyo modo y tiempo de pago resultaron después modificados, habiendo sido satisfecha una parte de la misma, pago este último del que TREMON carece de factura. Es carga de quien pretende recurrir en casación relacionar la jurisprudencia que considera infringida con el caso de autos, suministrando un análisis comparativo entre las sentencias que se traen a colación y la aplicación del ordenamiento jurídico realizada por el Tribunal *a quo* [sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2012 (casación 881/2009; ES:TS:2009:4391), FJ 5º], sin perjuicio de que difícilmente puede sustentar un recurso de casación por infracción de la jurisprudencia la invocación de una sentencia aislada de la Audiencia Nacional.

Por otro lado, también corresponde a quien recurre en casación identificar los preceptos del ordenamiento jurídico que considere infringidos. El recurso de casación carece en este punto (también lo hacía la demanda) de mención de norma alguna. En realidad, TREMON, en el segundo motivo de casación, se limita en esencia a reproducir los argumentos de la demanda sin ninguna crítica a la razón de decidir de la sentencia, por lo que el desenlace no puede ser otro que la desestimación de este segundo motivo de casación [ *vid.* las sentencias del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2011 (casación 6280/2009; ES:TS:2011:5922), FJ 5º; y 25 de mayo de 2012 (casación 335/2010; ES:TS:2012:3771), FJ 4º].

#### **CUARTO.- Tercer motivo de casación**

**A)** El tercer motivo reputa infringido el artículo 7 TRLITPyAJD, en la medida en que los jueces *a quo* no consideran una garantía real a efectos del artículo 80.Cinco.1.a) LIVA la condición resolutoria explícita con la que algunos acreedores tenían garantizado el pago de su crédito.

TREMON, que se encuentra en situación concursal, considera improcedente la emisión de facturas rectificativas por acreedores que entendieron que sus créditos no habían sido satisfechos, debido a que se encontraban garantizados con condición resolutoria explícita. En su opinión, dicha condición, en virtud del artículo 7 TRLITPyAJD, tiene naturaleza real, por lo que, con arreglo al artículo 80.Cinco.1.a) LIVA, no procede modificar la base imponible en la parte garantizada.

**B)** La sentencia recurrida (fundamento jurídico sexto) analiza la cláusula contractual en cuestión y:

(i) La califica, en efecto, de condición resolutoria expresa o explícita, que no es sino una específica mención de la condición resolutoria contractual aplicable a los contratos de compraventa con precio aplazado y, aunque cumple una función de garantía, no cabe equipararla a las garantías reales que se caracterizan por

ser accesorias del crédito que garantizan de 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.

(ii) Añade que la equiparación que realiza el artículo 7.3 TRLITPyAJD entre las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas y las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida lo es a los exclusivos efectos de poder exigir el impuesto correspondiente.

(iii) La circunstancia de que la administración concursal haya incluido los créditos garantizados con condición resolutoria expresa como créditos privilegiados, según autoriza la legislación concursal, no permite entender que dicha legislación haya equiparado esa clase de condiciones a las garantías reales.

**C)** El motivo no puede ser acogido por las siguientes razones, además de las ya expresadas por la Sala de instancia en el sexto fundamento jurídico de su sentencia:

**1ª)** La normativa del IVA persigue una finalidad específica: sólo son repercutibles (y, en su caso, deducibles) las cuotas correspondientes en las cuantías efectivamente devengadas. Por ello, el artículo 89.Uno LIVA autoriza a rectificar las cuotas impositivas cuando se hubiesen determinado incorrectamente o se produzcan circunstancias que den lugar a la modificación de la base imponible. A estas circunstancias se refiere el artículo 80 LIVA , en particular a los supuestos en los que el destinatario de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y, con posterioridad al devengo, sea declarado en concurso (apartado Tres) y a aquellos casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables (apartado Cuatro). No obstante, el apartado Cinco excluye de la posibilidad de rectificación los créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada [punto 1ª.a)]. Y ocurre así porque, técnicamente, en tales casos no cabe hablar de impago o de incobrabilidad, porque la garantía real asegura el pago y el cobro. En tales situaciones desaparece la razón que justifica la emisión de facturas rectificativas.

**2ª)** El artículo 7.3 TRLITPyAJD equipara a las hipotecas las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11, segundo párrafo, de la Ley Hipotecaria , aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE de 27 de febrero) [ LH], esto es, a las pactadas con precio aplazado. A su vez, dicho artículo 11 iguala las condiciones resolutorias explícitas y las hipotecas para que el aplazamiento del pago pueda surtir efectos en perjuicio de terceros. El mencionado artículo 7.3 realiza la equiparación a efectos de considerar sujetas a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas esas condiciones resolutorias, como lo están también las hipotecas que garantizan el pago de precio aplazados, a las que también se refiere el artículo 11 LH . Como se ve, la razón que justifica estas normas es muy distinta de la finalidad perseguida por los artículos 89 y 80 LIVA , por lo que, en lo que se refiere al impuesto que regula esta última Ley, no procede otorgar a las condiciones resolutorias explícitas una naturaleza jurídica de la que ciertamente carecen: la de garantía real. Si se hiciera así, se olvidaría, como recuerda el abogado del Estado, el mandato del artículo 12.2 LGT : si no son definidos por ella, los términos empleados por la normativa tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual.

**3ª)** El mismo orden de razones conducen a igual conclusión en lo que se refiere a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio) [LC]. La circunstancia de que los créditos por precios aplazados con condición resolutoria en caso de falta de pago sean considerados en el concurso como créditos con privilegio especial ( artículo 90.1.4º LC ), no convierte a esa condición resolutoria en una garantía real a efectos del artículo 80.Cinco.1ª.a) LIVA . Es verdad que también se consideran créditos de esa naturaleza los garantizados con auténticas garantías reales, pero también otros que se aseguran mediante otros tipo de garantías, cuyo carácter meramente obligacional nadie discute. Se trata de una norma sectorial cuya finalidad es ordenar, por su condición y a efectos del concurso, los créditos de los acreedores frente al concursado.

#### **QUINTO .- Cuarto motivo de casación**

**A)** El último argumento del recurso sostiene que no debió reconocerse a Sun Farm, S.A., el derecho a rectificar el importe del IVA que en su día repercutió, pues al tiempo de emitir las facturas rectificativas ya había recibido su importe mediante el endoso a terceros de los pagarés que TREMON le había entregado.

**B)** La sentencia recurrida rechaza tal planteamiento en su séptimo fundamento de Derecho. Razona que no hay pago efectivo hasta que el emisor de los pagarés haya realizado su abono con independencia de la persona que en el momento del pago lo tenga en su poder tras la transmisión a terceros. Recuerda los artículos 1170 CC y 50 LCyCH, sin que, a su juicio, de la sentencia dictada en apelación el 10 de abril de 2015 (rollo 191/2014) por la Sección 28ª de la Audiencia Provincial de Madrid se obtenga que el crédito que tenía

Sun Farm, S.A., con la recurrente fuera inexistente en la fecha de declaración del concurso de acreedores, pues no se discutía la existencia del crédito sino su naturaleza a efectos concursales.

**C)** Este motivo padece de los mismos defectos que los dos primeros. En su desarrollo, TREMON se limita a reproducir, resumidamente, los argumentos que vertió en la demanda, sin crítica alguna a los razonamientos que la Sala de instancia plasmó en su sentencia para desestimar su pretensión en este punto. Razón ésta más que suficiente para desestimar el recurso.

En cualquier caso, debe recordarse que en el sistema del IVA tienen derecho a rectificar sus facturas, y por ello la base imponible, aquellos acreedores que no hayan recibido el pago de las cuotas repercutidas, siempre que, con posterioridad al devengo, se declare al deudor en concurso de acreedores ( artículo 80.Tres LIVA ). Siendo así, debe recordarse 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.

Por lo demás, TREMON describe en este último motivo de casación una realidad (recuperación por su parte de los pagarés librados a favor de Sun Farm, S.A., que ésta había librado a terceros, entregando a estos terceros nuevos pagarés directamente emitidos a ellos, en sustitución de los iniciales) que no resulta de la sentencia, aunque sí aparece descrita en la demanda, sin que la mencionada compañía la ataque por haber realizado la Sala de instancia una indebida o arbitraria fijación de los hechos del litigio o por haber incurrido en una incongruencia omisiva al respecto, y sin que, por otra parte y al amparo del artículo 88.3 LJCA , haya interesado la integración de hechos.

En definitiva, el cuarto motivo también debe ser desestimado y con él el recurso en su integridad.

**SEXTO .-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 LJCA las costas de este recurso deben imponerse a la compañía recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, habida cuenta del alcance y de la dificultad de las cuestiones debatidas y resueltas.

## FALLO

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

**1º)** Desestimar el recurso de casación 121/2017, interpuesto por Grupo Inmobiliario Tremon, S.A., contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 407/2013 .

**2º)** Imponer las costas a la mencionada compañía, con el límite indicado en el último fundamento jurídico.

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. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.