

## **Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 19 de diciembre de 2022:**

En esta sentencia cabe destacar:

“TERCERO.- El marco normativo.

Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 4.1 y 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], en relación con el artículo 34.3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal ["LC"] y con los artículos 8 y 10 del Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de derechos de los administradores concursales.

1. Dispone el art. 4.Uno LIVA, relativo al hecho imponible, lo siguiente:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

2. A su vez, el artículo 75 LIVA, en lo que a las prestaciones de servicios se refiere, establece que:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

[...]

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

[...]

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley".

3. Asimismo, el artículo 34.3 de la Ley Concursal, en la redacción aplicable *ratione temporis*, dispone:

"[e]l juez, previo informe de la administración concursal, fijará por medio de auto y conforme al arancel la cuantía de la retribución, así como los plazos en que deba ser satisfecha".

4. En último término, el Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de derechos de los administradores concursales, concreta en su artículo 8 los plazos para la percepción de retribuciones, señalando lo siguiente:

"Salvo que el juez del concurso establezca otros plazos, la retribución de los administradores concursales correspondiente a la fase común se abonará de la siguiente forma:

a) El 50 por 100 de la retribución se abonará dentro de los cinco días siguientes al de la firmeza del auto que la fije.

b) El 50 por 100 restante se abonará dentro de los cinco días siguientes al de la firmeza de la resolución que ponga fin a la fase común".

Por lo que respecta a la retribución prevista durante la fase de convenio o durante la fase de liquidación, el artículo 10 del Real Decreto 1860/2004 establece que:

"[s]alvo que el juez del concurso establezca otros plazos, la retribución correspondiente a cada mes que transcurra de la fase de convenio o de la fase de liquidación se percibirá a mes vencido, dentro de los cinco primeros días del mes inmediato posterior al vencimiento".

CUARTO.- El juicio de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2021 (recurso de casación 1847/2021 ).

Sobre una cuestión análoga a la planteada en este recurso de casación nos hemos pronunciado recientemente en la STS de 14 de noviembre de 2022 (recurso de casación 1847/2021). Dada la similitud de las circunstancias y del acto recurrido, así como de la semejanza de los argumentos expuestos por las partes, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica. Hemos dicho en la STS de 14 de noviembre de 2021, cit., lo siguiente:

"[...] 1. Como se ha expuesto, el objeto de este recurso de casación consiste en determinar si el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal o, por el contrario, tiene lugar cuando concluye el concurso, entendiéndose entonces que el administrador concursal presta sus servicios de forma continuada y homogénea durante todo el procedimiento concursal, independientemente de sus diferentes fases, prestando un único servicio.

2. Varias razones obligan a la Sala a considerar que la posición mantenida por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, consistente en que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal, debe ser acogida [...]. Son las siguientes:

2.1. Ya se ha expuesto que, conforme al artículo 75.Uno.2º de la LIVA, anteriormente transcrito, en las prestaciones de servicios el devengo se produce cuando se prestan, salvo si existen pagos anticipados, en cuyo caso se atiende a la fecha del pago.

Ahora bien, cuando los servicios son continuados en el tiempo, como es el caso de los que prestan los administradores concursales, existirá un solo hecho imponible y se devengará cuando concluya el concurso, salvo que sea posible diferenciar o

individualizar servicios distintos, que es lo que ocurre con los prestados por los administradores concursales, respecto de los cuales es posible diferenciar distintas fases determinadas legalmente, con servicios individualizados y singularizados en cada una de las fases, sin perjuicio de que se relacionen entre sí, produciéndose el devengo del impuesto con la finalización de cada fase.

En efecto, el examen de la Ley Concursal revela que es posible individualizar las distintas funciones que se atribuyen a los administradores concursales en cada una de las fases del concurso. Buena prueba de ello son las que aparecen recogidas, sin ánimo de exhaustividad, en el acuerdo de liquidación:

i) Funciones propias de la fase común: artículos 40.1 -intervenir los actos de administración y disposición del deudor-; 40.2 -sustituir las facultades de administración y disposición del deudor-; 40.7 -ejercitar la acción de anulación de actos del deudor-; 42.1 -recabar del deudor la información y colaboración necesaria para el ejercicio de sus funciones-; 44.2 -declarar los actos del deudor que quedan autorizados con carácter general-; 44.3 -adoptar las medidas necesarias para la continuación de la actividad empresarial o profesional del deudor; 46.2 -proponer el cambio de auditores de cuentas-, 47.1 -decidir sobre la prestación de alimentos al concursado- y 48.2 LC -participar en las sesiones de los órganos colegiados del concursado persona jurídica-.

ii) De la fase de convenio: art. 107 y 115 -evaluación de las propuestas de convenio-; art. 117 -asistencia a la junta de acreedores- y art. 128 LC -posibilidad de formular oposición a la aprobación del convenio.

iii) De la fase de liquidación: art. 145.3 -sustituir a los administradores o liquidadores de la concursada-; art. 148.1 -formular el plan de liquidación-; art. 150 -decidir sobre la enajenación de créditos litigiosos-; art. 152 -emitir los informes trimestrales de liquidación-; art. 154.1 -satisfacer los créditos contra la masa- y art. 155.4 -realización de bienes afectos a privilegio especial-.

Esta diferenciación de las funciones atribuidas a los administradores concursales en las diferentes fases del concurso, resulta todavía más clara tras la reforma de la Ley Concursal llevada a cabo por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, que le ha dado nueva redacción al artículo 33 de la Ley Concursal y, bajo la rúbrica Funciones de la administración concursal, incorpora un listado exhaustivo de las funciones de la administración concursal, de carácter procesal, propias del deudor o de sus órganos de administración, en materia laboral, relativas a derechos de los acreedores, funciones de informe y evaluación, funciones de realización de valor y liquidación, funciones de secretaría, y cualesquiera otras que esa Ley u otras Leyes les atribuyan.

2.2. También es susceptible de individualización en la Ley Concursal el momento de finalización de cada fase del concurso, pues el artículo 98 LC (con anterioridad a la Ley 38/2011) preveía el dictado de un auto poniendo fin a la fase común y abriendo la fase de convenio o liquidación, lo que permite determinar el momento en que se devenga el IVA, al constituir un hito temporal que determinaba el final de una fase y, por tanto, de los servicios prestados en dicha fase.

Es cierto que el artículo 98 de la Ley Concursal fue derogado por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, pero eso no comporta que haya desaparecido la posibilidad de individualizar cada una de las fases, pues, de un lado, esa modificación legal afecta a los concursos declarados a partir del 1 de enero de 2012, y no a los anteriores, siendo así que los concursos examinados en este procedimiento son anteriores a dicha fecha; y de otro, el artículo 111 de la Ley Concursal, tras la reforma de la Ley 38/2011, también contempla, para el caso de convenio, el dictado de un auto que ponga fin a la fase común y abra la

fase de convenio. En efecto, dispone el referido precepto, en su redacción válida hasta el 31 de agosto de 2020, que:

"Cuando el concursado no hubiere solicitado la liquidación y no haya sido aprobada ni mantenida una propuesta anticipada de convenio conforme a lo establecido en la sección precedente, el Juez, dentro de los quince días siguientes a la expiración del plazo de impugnación del inventario y de la lista de acreedores si no se hubiesen presentado impugnaciones o, de haberse presentado, a la fecha en que se pongan de manifiesto en la Oficina Judicial los textos definitivos de aquellos documentos, dictará auto poniendo fin a la fase común del concurso, abriendo la fase de convenio y ordenando a formación de la sección quinta (...)"

Y si bien es cierto, como aduce la parte recurrida, que en caso de liquidación puede producirse un "solapamiento" de fases (fase común y fase de liquidación), sin embargo, ello no significa que no puedan individualizarse las funciones propias de cada fase.

2.3. Asimismo, si atendemos al RD 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de derechos de los administradores concursales, nos encontramos con que aporta un elemento importante para diferenciar las distintas fases del concurso, pues al vincular la exigibilidad del crédito del administrador concursal con el final de la fase común, permite fijar con claridad el momento en que dejan de prestarse los servicios propios de esa fase.

Ello no significa, como parece interpretar la sentencia impugnada, que nos encontremos ante un supuesto de determinación del devengo en una norma reglamentaria y extrafiscal (RD 1860/2004, de arancel de los administradores concursales), ni que la determinación de la fecha de devengo quede al arbitrio del Juez. Antes al contrario, ya se ha expuesto reiteradamente que el momento del devengo del impuesto, conforme al artículo 75.Dos LIVA, se produce con la prestación del servicio, pero en el caso de los servicios prestados por los administradores concursales, lo que implica es que sí es posible diferenciar servicios individualizados y singularizados que se prestan en cada una de las fases, sin perjuicio de que se relacionen entre sí, por lo que el devengo del impuesto se producirá a la finalización de cada una de las fases del procedimiento concursal.

2.4. Un elemento que, a criterio de esta Sala, resulta decisivo a los fines examinados viene constituido por la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, que en sentencias número 391/2016 y 392/2016, ambas de 8 de junio; 629/2016, de 25 de octubre; 169/2017 y 170/2017, ambas de 8 de marzo; 560/2017, de 16 de octubre; 288/2018, de 21 de mayo, y 119/2019, de 26 de febrero, se pronuncia sobre el vencimiento - escalonado- del crédito por honorarios de la Administración concursal. La doctrina que se sienta por la Sala Primera, en lo que aquí interesa, es la siguiente:

"[...] En consecuencia, en ningún caso cabe considerar que la fecha de vencimiento del crédito contra la masa correspondiente a la retribución de la administración concursal sea la de aceptación del cargo, sino que será la de prestación efectiva de los servicios y con los hitos temporales de vencimiento previstos en el mencionado Real Decreto. Es decir, respecto de la primera mitad de los honorarios correspondientes a la fase común, será el quinto día siguiente a la fecha de firmeza del auto de su fijación; y respecto de la segunda mitad, el quinto día siguiente a la firmeza del auto que ponga fin a la fase común. Y en cuanto a las fases de convenio y liquidación, por meses vencidos, el quinto día posterior a cada mensualidad. Salvo que el juez, por causa justificada y razonada, altere dichas fechas en relación a concretos servicios ya prestados. Nunca respecto de los servicios que estén pendientes de prestación".

Asimismo, en relación con las retribuciones en la fase de liquidación, procede hacer referencia a la sentencia de la Sala Primera, núm. 349/2020 de 23 junio (RJ 2020\2180)

que versa sobre la aplicación de la Disposición Transitoria 3ª de la Ley 25/2015, precepto que establece una limitación temporal de doce meses en el derecho a cobrar los honorarios en fase de liquidación.

En definitiva, del tenor de las referidas sentencias se desprende que el Tribunal Supremo sí individualiza los servicios que se retribuyen en cada fase a los administradores concursales, aludiendo a los distintos hitos temporales y a la efectividad de su prestación en cada fase, lo que comporta, a efectos del presente recurso, que sí es posible diferenciar los distintos servicios que se prestan en cada fase, pues dan lugar a una retribución individualizada.

2.5. La conclusión alcanzada no resulta desvirtuada por la abundante jurisprudencia del TJUE citada por la parte recurrida en su escrito de oposición, pues amén de que la cita de las sentencias es excesivamente genérica, pues no se indica número de asunto, caso examinado etc. es que, además, no se acredita, ni siquiera se aduce, que dichos pronunciamientos versen sobre los honorarios de los administradores concursales. Es más, si como sostiene la parte recurrente en la instancia, la idea central de esas sentencias radica en la consideración de que debe entenderse que existe una única prestación cuando dos o más actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran íntimamente ligados, por lo que su desglose resultaría artificial, es ese presupuesto el que no concurre en el caso analizado, pues lo que se ha constatado en esta sentencia es que, en el caso de los servicios prestados por los administradores concursales, es posible diferenciar servicios individualizados y singularizados que se prestan en cada una de las fases, lo que permite que el devengo del impuesto se produzca a la finalización de cada una de las fases del procedimiento concursal.

Es cierto que la exigencia por fases del devengo del IVA por el administrador del concurso podría ser "prematura", dado el eventual desconocimiento de la base imponible en el momento del pretendido devengo seccionado por fases, pero no puede olvidarse que la normativa del IVA (Directiva de 2006 y LIVA), que no aborda de modo específico la cuestión examinada, sí establece mecanismos para revertir estas situaciones.

En último término, en relación al criterio de la Dirección General de Tributos plasmado en las consultas vinculantes citadas por ambas partes, procede hacer las siguientes consideraciones. La Consulta V-2226/2013, citada e invocada por el Abogado del Estado en su recurso, se emite en el sentido de separar por fases el devengo, en interpretación del art. 75 LIVA, por lo que no respalda la posición de la parte recurrida.

La Consulta V1537-13 de la Dirección General de Tributos de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7 de mayo de 2013, invocada por la parte recurrida, se refiere, en interpretación del mismo precepto (75.Uno, 2º, en relación con el 84 LIVA) y de la cuestión de si el devengo, en servicios continuados, se produce en un momento único o al terminar cada fase singularizada, a un caso muy diferente, que no guarda relación con el caso ahora debatido, pues los servicios sobre los que se pronuncia son diferentes a los aquí examinados.

3. En suma, ni la sentencia ni la oposición del recurrido explican las razones por las que, habiendo normas que regulan la percepción de honorarios por los administradores concursales, con división en fases -común, convenio o liquidación, estas dos alternativas-, el devengo del impuesto sería único y habría de posponerse a la finalización del concurso.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal [...]"

QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede desestimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don Francisco pues el criterio establecido por la Sala de instancia es conforme a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.