

El Supremo declara que el devengo del IVA por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal

Se plantea en el recurso si el devengo del IVA 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, independientemente de sus diferentes fases, prestando un único servicio.

Declara la Sala que, conforme al art. 75.Uno 2.º de la LIVA, 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. Cuando los servicios son continuados en el tiempo existirá un solo hecho imponible y se devengará cuando concluyan, 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 del proceso concursal.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

SENTENCIA 1476/2022, DE 14 DE NOVIEMBRE DE 2022

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 1847/2021

Ponente Excmo. Sr. MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

En Madrid, a 14 de noviembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 1847/2021, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 18 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, relativa a liquidación por IVA, períodos 2010, 2011 y 2012.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Gloria de Oro-Pulido Sanz, en representación de don Jose Pedro.

Ha sido ponente la Excmo. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 18 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso núm. 52/2019 interpuesto don Jose Pedro contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 3 de diciembre de 2018, recaída en la reclamación nº NUM000 interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 29 de

abril de 2015 dictado por la Dependencia Regional de Inspección -sede Toledo- de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha, resultante del acta de disconformidad NUM006 de fecha 25 de marzo de 2015, relativa al IVA períodos 2010/11/12, comprensiva de una deuda tributaria (clave de liquidación NUM002) de importe 9.890,99 euros, integrada por cuota de 6.757,13 euros más 3.133,86 euros de intereses de demora.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: 1.- ESTIMAMOS el recurso interpuesto por D. Jose Pedro contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha de fecha 3 de diciembre de 2018, recaída en reclamación n.º NUM000 interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 29/4/2015 dictado por la Dependencia Regional de Inspección -sede Toledo- de la Delegación Especial de Castilla La Mancha, resultante del Acta de disconformidad NUM006 de fecha 25/3/2015, relativa a IVA períodos 2010/11/12, comprensiva de una deuda tributaria (clave de liquidación NUM002) de importe 9890'99.-€, integrada por cuota de 6.757'13.-€ más 3.133'86.-€ e intereses de demora; que anulamos.

2.- Firme que fuere la presente resolución, devuélvase al demandante la cantidad principal de 9.890,99 euros, más los intereses legales.

3.- Sin costas".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 4.1 y 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], en relación con el artículo 34.3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio) ["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 (BOE de 7 de septiembre).

2. La Sala de instancia, por auto de 23 de febrero de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente Administración General del Estado, y recurrida don Jose Pedro, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e Interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 6 de octubre de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia 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.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 4.1 y 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el artículo 34.3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 3 de noviembre de 2021, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que en las prestaciones de servicios, según el art. 75.Uno 2.º LIVA, 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, y prescindiendo del régimen de pagos anticipados, existirá un solo hecho imponible y se devengará cuando concluya el concurso, salvo que sea posible diferenciar o individualizar servicios distintos.

Considera que esto último es precisamente lo que ocurre en el caso de los servicios prestados por la administración concursal, ya que es posible diferenciar distintas fases, cuyo contenido legal permite individualizarlas a efectos del hecho imponible con su correspondiente devengo, al momento de conclusión de la prestación (art. 75.Uno 2.º LIVA), que coincide con la finalización de cada una de las fases (art. 34 LC y 8 y 10 RD 1860/2004).

Añade que, a los efectos del presente recurso, hay que hacer notar que la diferenciación de las funciones atribuidas a los administradores concursales en las distintas fases del concurso resulta más fácil desde la entrada en vigor de la Ley 17/2014. En efecto, la citada Ley da nueva redacción al art. 33 de la Ley Concursal, incorporando un listado exhaustivo de las funciones de la administración concursal, aclarando, en consonancia con lo que se sostiene en el presente recurso, que " *se ejercerán conforme a las previsiones específicas para las distintas clases de concursos y fases del proceso concursal*".

No obstante, con anterioridad a la Ley 17/2014 ya se asignaban funciones diferentes a cada una de las fases del concurso, si bien aparecían diseminadas por el articulado de la LC, reproduciendo las distintas fases que aparecen en el acuerdo de liquidación.

Asimismo, considera que en lo que afecta al momento de finalización de cada una de las fases del concurso, el art. 98 LC preveía el dictado de un auto poniendo fin a la fase común y abriendo la fase de convenio o liquidación, lo que facilitaba también la determinación del momento en que se devengaba el IVA, al constituir un hito que especificaba el final de una fase, y, en consecuencia, de la prestación de los servicios propios de esa fase. Y si bien este art. 98 LC fue derogado por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, sin embargo, ello no significa que desaparezca la individualidad de cada una de las fases.

Además, afirma que mientras no se proceda a dictar el reglamento que regule la actividad de la administración concursal y sus emolumentos, el momento del cobro de los aranceles sigue siendo el que fija el RD 1860/2004, sin que ello suponga, como parece apuntar la Sala de instancia, que estemos 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.

Considera que puede concluirse con el TEAR que " cada fase del procedimiento concursal implica la prestación de unos servicios específicos y delimitados por la Ley, existiendo una individualidad de los servicios comprendidos en cada fase [que] *constituyen prestaciones autónomas, aunque estén relacionadas entre sí, por lo que el devengo del impuesto se produce a la finalización de cada uno de los servicios unitarios, es decir, a la finalización de cada una de las fases del procedimiento concursal.*"

La fijación de la cuantía de la retribución no queda "al libre albedrío" del juez, sino que se realiza "conforme al arancel" (art 34.3 LC). Fijación que también alcanza a los plazos en que debe ser satisfecha para cada una de las fases del concurso.

Afirma que el Tribunal Supremo sí individualiza los servicios que se retribuyen en cada fase, aludiendo a los distintos hitos temporales y a la efectividad de su prestación en cada fase.

En definitiva, aduce que no se puede compartir la posición de la Sala que viene a aceptar que el administrador presta sus servicios " *de forma continuada y homogénea durante todo el procedimiento concursal, independientemente de sus diferentes fases*" pues es posible diferenciar los servicios que corresponden a cada una de las fases, como servicios con sustantividad propia, cada uno de los cuales se devenga cuando, con arreglo a las normas concursales, concluye la respectiva fase.

En último término, se refiere a la distinción entre devengo del IVA y devengo y exigibilidad del crédito del administrador concursal. Cita el art. 64.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto de la Directiva que se ha incorporado al art. 75.Uno 7.º LIVA y ha sido interpretado por la sentencia del TJUE 3 de septiembre de 2015, asunto C-463/14, *Asparuhovo Lake*, cuyas consideraciones recoge. A la vista de su contenido, considera que en un caso como el presente en el que estamos ante servicios continuados y la normativa concursal establece unos plazos en los que resulta exigible la retribución, el IVA se devengaría en el momento en que es exigible el pago (aunque no se produzca el cobro efectivo). Añade que si bien la regla del art. 75.Uno 7.º LIVA no ha formado parte del debate y no puede aplicarse para resolver el caso, sin embargo la trae aquí porque acredita que la normativa del IVA no es ajena, cuando la prestación de servicios es continuada en el tiempo, a la vinculación entre devengo y periodo de exigibilidad del crédito. Por eso, en un sentido general y con ese alcance, la regla del art. 75.Uno 7.º LIVA constituye un argumento más para vincular el devengo del IVA a las distintas fases del concurso, pues la legislación concursal define con toda claridad y para cada una de las fases, el momento en que es exigible el crédito por parte del administrador concursal.

Solicita de la Sala que fije la siguiente doctrina:

"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".

La pretensión que ejercita se concreta en lo siguiente:

"[...] que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido 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 y, en su virtud, se solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 3-12-2018 impugnada en la instancia, como la liquidación de la que trae causa".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

La representación procesal de don Jose Pedro, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito fechado el 1 de diciembre de 2021, en el que aduce que la primera idea que debe ponerse de manifiesto es la unicidad del procedimiento concursal, que es único, a pesar de sus diversas fases, todas ellas previstas en la Ley Concursal. Cita sentencias del TJUE (sentencia de 8 de enero de 2018 de su Sala Novena, apartado 22; sentencia de la Sala Tercera el 10 de marzo de 2011, apartado 53; sentencia de la Sala Cuarta de 10 de noviembre de 2016, apartado 70; sentencia de la Sala Primera de 27 de octubre de 2005, apartado 21; sentencia de la Sala Tercera de 29 de marzo de 2007). Considera que la jurisprudencia citada debe aplicarse al presente caso, confirmando por tanto

que el IVA devengado por los administradores concursales se produce a la finalización del concurso, salvo en el supuesto de que hubiera habido pagos anticipados, por la razón de que existe una prestación única y por aplicación del artículo 75, uno, 2.º.

Añade que cuando el juez de lo mercantil designa a un profesional, o a una persona jurídica, como administrador concursal, no lo hace solo para que desempeñe el cargo en una fase determinada sino, por el contrario, para que lo haga hasta la finalización del procedimiento, hecho este que destaca y confirma su unidad. Y, además, a cada concurso de acreedores se le asigna un solo número de identificación, que permanece invariable hasta su finalización.

Considera que la tesis que mantiene la Administración recurrente se opone y choca, a su juicio, con el criterio vertido en la consulta vinculante V1537-13 de la Dirección General de Tributos de la Secretaría de Estado de Hacienda de 7 de mayo de 2013.

Afirma que no se debe pasar por alto, en apoyo de la tesis sostenida por la parte, el hecho de que el artículo 29 de la Ley 22/2003 establece que, una vez aceptado el cargo, el secretario judicial, ahora letrado de la Administración de Justicia, expida y entregue al designado un documento acreditativo de su condición de administrador concursal, documento que habrá de ser devuelto al juzgado cuando se produzca su cese por cualquier causa, siendo notorio que tal cese se produce al finalizar el concurso, salvo los supuestos extraordinarios de dimisión del administrador o de su apartamiento por resolución judicial. Asimismo, debe tomarse también en consideración, tal y como ya se alegó en el escrito de demanda, que el concursado puede pedir la apertura de la fase de liquidación en cualquier momento, aunque el administrador deba, pese a ello, continuar realizando actuaciones propias de la fase común, lo que implica que las diferentes fases se solapen, o que los incidentes se pueden incoar en cualquier momento del procedimiento concursal.

Alega que las fases del concurso de acreedores son varias, pero todas se encuentran tan estrechamente ligadas que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, según las invocadas sentencias.

Considera que debe concluirse que en el caso de los administradores concursales el artículo 75, uno 2.º de la Ley del IVA, que establece que el impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, debe interpretarse en el sentido de que tal devengo se producirá cuando concluya el procedimiento de concurso, sin perjuicio, claro está, en el supuesto de que se hubieran producido con anterioridad pagos parciales.

Alega que el momento del devengo del impuesto no puede regularse a través de una norma reglamentaria, pues ello es contrario a lo previsto en el artículo 8 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria. Cita también la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2226/2013, que, en lo que interesa al presente debate, decía: *El momento en que el juez fija las retribuciones es indiferente para determinar el devengo del impuesto*. Añade que el juez puede fijar el momento del cobro, pero no el del devengo del impuesto.

Considera que la jurisprudencia que debe fijarse es la siguiente: El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar el procedimiento, y no cada una de sus fases, salvo que se hubiesen producido pagos anticipados, en cuyo caso el devengo del impuesto se producirá en el momento de su cobro.

Termina solicitando a la Sala que:

"[...] finalmente dicte sentencia desestimando dicho recurso y estableciendo la jurisprudencia solicitada en el apartado tercero de este escrito. Igualmente se suplica a la Sala que condene a la Administración recurrente al pago de las costas causadas por la interposición del recurso".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 3 de diciembre de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 3 de octubre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D.^ª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 2 de noviembre de 2022, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 8 de noviembre siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, impugnada en casación por el Abogado del Estado, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente 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. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. El obligado tributario es administrador concursal de las siguientes empresas en las que presta servicios profesionales en los periodos comprobados (IVA de los periodos 1T/10 a 4T/11):

(i) Percata Construcciones y Reformas, S.L. De acuerdo con la documentación aportada por el obligado tributario, la fase común del proceso concursal de esta entidad discurre desde el 03/12/2008 al 26/04/2010, fijándose unas retribuciones para esta fase común de 15.601,65 euros, que a fecha de finalización de esta fase común (26/04/2010) estaban pendientes de cobro.

(ii) Euroaluminios Barbosa, S.L. De acuerdo con la documentación aportada por el obligado tributario, la fase común del proceso concursal de esta entidad discurre desde el 09/12/2008 al 31/08/2011, fijándose unas retribuciones para esta fase común de 52.719,73 euros. A fecha de finalización de esta fase común (31/08/2011) quedaban pendientes de cobro 7.175,16 euros.

(iii) Talleres Gráficos Peñalara, S.A. De acuerdo con la documentación aportada por el obligado tributario, la fase común del proceso concursal de esta entidad discurre desde el 23/03/2009 al 15/04/2011, fijándose unas retribuciones para esta fase común de 35.471,45 euros. A fecha de finalización de esta fase común (15/04/2011) quedaban pendientes de cobro 17.735,89 euros.

(iv) Juan Nicolás Gómez e Hijos Construcciones, S.A. De acuerdo con la documentación aportada por el obligado tributario, la fase común del proceso concursal de esta entidad discurre desde el 25/07/2008 al 27/11/2011, fijándose unas retribuciones para esta fase común de 270.886,54 euros. A fecha de finalización de esta fase común (27/11/2011) quedaban pendientes de cobro 135.443,27 euros.

2.2. En los cuatro casos descritos, la Inspección tributaria incrementó las cuotas de IVA devengado al producirse éste con la finalización de la fase común del proceso concursal.

2.3. Contra el acuerdo de liquidación dictado el 29 de abril de 2015 por la Dependencia Regional de Inspección -sede Toledo- de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha, el contribuyente interpuso

reclamación ante el TEARCM, que por resolución de 3 de diciembre de 2018 estimó parcialmente la reclamación, al considerar que cada fase del procedimiento concursal implica la prestación de unos servicios específicos y delimitados por la Ley, por lo que existiendo una individualidad de los servicios comprendidos en cada fase, éstos constituyen prestaciones autónomas, aunque estén relacionadas entre sí, por lo que el devengo del impuesto se produce a la finalización de cada uno de los servicios unitarios, es decir, a la finalización de cada una de las fases del procedimiento concursal, tal y como establece la Inspección en aplicación del criterio fijado por la Dirección General de Tributos en la Consulta V2226-2013.

2.4. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha dictó sentencia estimatoria en fecha 18 de diciembre de 2020, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia se contiene en el fundamento jurídico sexto con el siguiente tenor literal:

" SEXTO.- Como dice la STSJ de Extremadura de 18 de febrero de 2020 "el devengo del impuesto del IVA se debe recoger y recoge en su Ley reguladora por razones de reserva de ley y legalidad en materia Tributaria, tratándose de un extremo que se establece con claridad en el precepto mencionado (téngase en cuenta en este sentido la STSJ de Justicia de Andalucía, Sevilla, Sección 4.ª n.º 1378/2012 de 5 de octubre de 2012, rec.242/2011 (PROV 2013, 151034) ponente Sr. Sanchis Fernández- Mensaque, en cuyo F. JDCO tercero señala que tampoco podemos comentar gran cosa sobre la insistencia de la actora en la aplicación del criterio del cobro para el devengo del impuesto cuando el artículo 75 de la Ley del Impuesto es clara en cuanto a que la fecha del devengo es la de la prestación del servicio, con independencia de cuando se produzca el pago, salvo las excepciones previstas en caso de pagos anticipados), por lo que entendemos que la conducta de la Administración no es conforme a Derecho en el caso que nos ocupa al considerar un devengo al finalizar, en este caso, la fase común (ya que distinto sería el supuesto en el que con la fase común también terminara el concurso por acuerdo u otras circunstancias), y no la consideramos correcta sobre la base de que el devengo de un impuesto no puede quedar establecida en una norma de naturaleza reglamentaria y extrafiscal (como señala por razones de legalidad y reserva de ley en materia Tributaria el art. 8 de la LGT (RCL 2003, 2945)), como lo es el Reglamento de Retribuciones, y mucho menos al arbitrio del juez, como se debería concluir de la lectura del art. 8 mencionado del Reglamento de Retribuciones".

Consideramos, con el demandante, que el administrador presta sus servicios de forma continuada y homogénea durante todo el procedimiento concursal, independientemente de sus diferentes fases, prestando un único servicio; y que, con ello, el devengo del IVA se produce a la terminación del mismo. Sin perjuicio de que el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal pudiera afectar a la cuestión, por razón de la vigencia legal al tiempo de los hechos deberemos referirnos al tenor literal de la Ley concursal de 2003, en su redacción aplicable a los concursos a los que se refiere la liquidación provisional. La Exposición de Motivos de la Ley concursal que refiere la unidad del procedimiento del concurso, configura al administrador con el Juez como únicos órganos necesarios y de las funciones de los administradores concursales a lo largo del procedimiento independientemente de las diferentes fases, no solo las específicas de cada una (sin duda que en la fase común -a la que se refiere las liquidaciones- la más relevante es la emisión del informe al que habrán de unirse el inventario de la masa activa, la lista de acreedores - reconocimiento y clasificación de créditos- y, en su caso, la evaluación de las propuestas de convenio presentadas) sino el conjunto de las que le compete que fijaba LC de 2003, que se prestan o pueden prestar indiferentemente de cada una de ellas (dirigiendo la acción económica del concursado, intervenir los actos realizados por el deudor en ejercicio de sus facultades patrimoniales o

sustituir al deudor cuando haya sido suspendido en ese ejercicio, así como la de redactar el informe de la administración concursal), tal como amerita el demandante en su demanda".

SEGUNDO. Preceptos objeto de interpretación.

1. 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.

2. 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".

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".

TERCERO. Criterio interpretativo de esta sentencia y respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión.

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, lo que obligará -como veremos- a estimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado. Son las siguientes:

2.1. Ya se ha expuesto que, conforme al artículo 75.Uno.2.º 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 3.ª 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, 2.º, 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 estimar el recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Asimismo, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Jose Pedro, al ser ajustada a Derecho la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 3 de diciembre de 2018 y el acuerdo de liquidación de 29 de abril de 2015, relativo al IVA periodos 2010/2011/2012, de que trae causa.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y, en lo que respecta a las de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 18 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso contencioso-administrativo núm. 52/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 52/2019, interpuesto por la representación procesal de don Jose Pedro, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 3 de diciembre de 2018 y el acuerdo de liquidación de que trae causa de 29 de abril de 2015, relativo al IVA periodos 2010/2011/2012, declarando las expresadas resoluciones ajustadas a Derecho.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.