



Roj: **STS 4647/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4647**

Id Cendoj: **28079130022022100470**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/12/2022**

Nº de Recurso: **3700/2021**

Nº de Resolución: **1681/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Castilla-La Mancha, 03-12-2018,**  
**STSJ CLM 92/2021,**  
**ATS 988/2022,**  
**STS 4647/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.681/2022**

Fecha de sentencia: 19/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3700/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/12/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3700/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1681/2022**

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3700/2021, promovido por don Francisco, representado por la procuradora de los Tribunales doña Belén Romero Muñoz, bajo su propia dirección letrada, contra la sentencia núm. 10/2021, de 18 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 96/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, con la postulación y defensa de la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por don Francisco contra la sentencia núm. 10/2021, de 18 de enero, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, desestimatoria del recurso núm. 96/2019 deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de Castilla-La Mancha, de 3 de diciembre de 2018, estimatoria parcial de la reclamación núm. NUM000 formulada contra el acuerdo de liquidación de 21 de noviembre de 2014 dictado por la Dependencia Regional de Inspección -sede Toledo- de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha, resultante del acta de disconformidad A02- NUM001 de 31 de octubre de 2014, relativa al impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] períodos 2011 y 2012, comprensiva de una deuda tributaria (clave de liquidación NUM002) por importe de 12.445,86 euros, integrada por cuota de 11.413,92 euros más 1.031,94 euros de intereses de demora.

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO.- Resolución de la controversia, desestimación del recurso contencioso administrativo.

[...]

Por ello, la postura de la AEAT es razonada y razonable, pues se ciñe a las fechas de exigibilidad del devengo del IVA con arreglo a lo que establece el Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, y no a la fecha de finalización del concurso de acreedores, al estar claramente diferenciada, a los efectos fiscales que interesan, la retribución concreta de la fase común. De hecho, la postura del recurrente implicaría aplicar un particular criterio de caja, al que no consta estuviese acogido, respecto a los honorarios no cobrados o que cobrasen tarde por falta de masa activa, cuando resulta claro que, en la fase común, a los Administradores concursales se les deben de abonar el 50% de los honorarios en los cinco días siguientes al de firmeza del auto que fije la retribución, y el otro 50% dentro de los cinco días siguientes al de la firmeza de la resolución con la que finaliza la fase común. La retribución de la fase común se fija legalmente en atención al periodo procesal, con independencia de su duración, complejidad, intensidad o actuaciones concretas que lo integren.

En las fases de convenio o de liquidación, sin embargo, salvo que el juez decida otros plazos, los honorarios se satisfacen por meses vencidos en los cinco primeros días del mes inmediato posterior al vencimiento.

En resumen, en la Sala coincidimos con la conclusión de que el devengo del IVA por los servicios prestados por el actor en la fase común se produce cuando se concluye la prestación del servicio del Administrador en dicha fase, según la normativa concursal, y cuando en el supuesto de autos no se discute su designación por auto de 1/09/2010, que en auto de fecha 23/09/2010 se fija una retribución de la fase común de 108.702,25 euros para cada uno de los miembros de la administración concursal, y como en auto de fecha 30/10/2012 se decreta la finalización de la fase común, salvo que existan pagos anteriores, respecto de los que el Impuesto se devengará en el momento del cobro. Y todo ello no impide que la base imponible podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, según el artículo 80.cuatro, siempre que se trate, como es el caso, de créditos nacidos después del auto de declaración de concurso".

El procurador de don Francisco preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 4 de mayo de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 4, 11 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.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de mayo de 2021.

**TERCERO.**- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 26 de enero de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) 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.

3º) 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".

**CUARTO.**- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación del Sr. Francisco, mediante escrito registrado el 18 de marzo de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que, atendiendo a la normativa que considera infringida "[...]" y, principalmente de la Jurisprudencia de las Salas de los Tribunales Superiores de Justicia, se considera que la actuación de los Administradores Concursales es un Servicio ÚNICO Y CONTINUADO, y que EL DEVENGO DEL **IVA** SE PRODUCE A LA TERMINACIÓN DEL MISMO", puesto que "[...] DE POCO SERVÍA FIJAR LA RETRIBUCION "POR NORMA" SI NO HAY DINERO PARA COBRAR DICHOS IMPORTES, como así sucedió, de tal forma que, debiéndose considerar los cobros de dichos importe como "pagos a cuenta", ÚNICAMENTE CABRÍA SU DEVENGO EN EL MOMENTO EN EL QUE SE PRODUJERE DICHO COBRO". De lo contrario -añade-, "[...] el Devengo del impuesto SIN EL PREVIO Y CORRELATIVO COBRO DEL IMPORTE supondría un especial gravamen para el contribuyente, además de un cobro indebido por parte de la Administración [...]" (págs. 21-22 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia que, "[...] a tenor de la jurisprudencia contradictoria existente sobre cuestión aquí planteada, [...] case y anule la resolución recurrida, de conformidad con los motivos del presente recurso, acordando Estimar el presente Recurso de Casación determinando que el devengo del **IVA**, por los servicios prestados por [su] mandante NO se produce al momento de la finalización de la fase común, sino a la finalización de sus servicios en el procedimiento **concursal** o al momento de su efectivo cobro (como pago anticipado de honorarios), por ser un servicio continuado y homogéneo, y con obligación, en el caso particular de [su] mandante, que la Administración le devuelva el importe por él ingresado (12.445,86 €.-), en concepto de **IVA**, más los intereses correspondientes; y todo ello según dejamos expuesto y manifestado en el cuerpo del presente escrito, con expresa imposición de las costas a la contraparte".

**QUINTO.**- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 29 de abril de 2022, escrito de oposición en el que sostiene 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)", y con base en el sobre la base en el art. 75.Uno 2º LIVA, defiende "[...] que el **IVA** se devenga al finalizar cada fase del concurso" (pág. 14 del escrito de oposición), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos que se exponen en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

**SEXTO.**- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 3 de diciembre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- *Objeto del recurso de casación y cuestión de interés casacional.*



Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 10/2021, de 18 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que desestimó el recurso núm. 96/2019 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de Castilla-La Mancha, de 3 de diciembre de 2018, estimatoria parcial de la reclamación núm. NUM000 formulada frente al acuerdo de liquidación de 21 de noviembre de 2014, dictado por la Dependencia Regional de Inspección -sede Toledo- de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha, resultante del acta de disconformidad A02- NUM001 de 31 de octubre de 2014, relativa al impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] períodos 2011 y 2012, comprensiva de una deuda tributaria (clave de liquidación NUM002) por importe de 12.445,86 euros, integrada por cuota de 11.413,92 euros más 1.031,94 euros de intereses de demora.

El auto de 26 de enero de 2022 de la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para dilucidar la siguientes cuestión de interés casacional:

"2º) 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.

3º) 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".

**SEGUNDO.-** *Antecedentes fácticos y argumentación de la sentencia recurrida.*

Los antecedentes fácticos de la sentencia recurrida y argumentación de la sentencia recurrida son como sigue:

1º) El obligado tributario fue designado administrador **concursal** de Layo Salud, S.L., en auto de fecha 1 de septiembre de 2010. En auto de 23 de septiembre de 2010 se fija una retribución de la fase común de 108.702,25 euros para cada uno de los miembros de la administración **concursal**.

2º) En la contabilidad de Bufete Muñoz Perea S.L.P., de la que el obligado tributario es administrador, se han computado en el ejercicio 2011 los ingresos correspondientes al 50% de la retribución de la fase común, ingresos que a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"] han sido imputados a la persona física en el seno de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo en relación con la misma. En los citados cobros se ha repercutido el **IVA** correspondiente a los mismos al tipo vigente en el ejercicio 2011, por importe de 9.781,49 euros.

3º) En auto judicial de 30 de octubre de 2012 se decreta la finalización de la fase común, estando pendiente de cobro en ese momento el 50% de la retribución total citada (54.351,12 euros además del **IVA** correspondiente). En esta última fecha el tipo de gravamen general del **IVA** es el 21%. Asimismo, en un informe de la administración **concursal** de 27 de enero 2014, se pone de manifiesto que a dicha fecha están pendientes de cobro 65.764,86 euros (**IVA** incluido) de la fase común y 118.376,76 euros (**IVA** incluido) correspondientes al primer año de la fase de liquidación.

4º) Según la Inspección tributaria, el devengo del impuesto en cuanto a las retribuciones establecidas por el juez se produjo el 30 de octubre de 2012, fecha en que se dicta el auto de finalización de la fase común; no obstante, entiende que durante el ejercicio 2011 se facturó un importe equivalente al 50% de la retribución total fijada, 54.351,12 euros, habiéndose repercutido el **IVA** correspondiente, 9.781,49 euros, cantidad declarada e ingresada por el obligado tributario, que la inspección reputa que tiene el carácter de cobro anticipado, al haberse producido con anterioridad al devengo de las operación, que se produce el día en que se dicta el auto judicial por el que se da por finalizada la fase común del concurso de acreedores, habiendo transcurrido el plazo señalado para modificar la base imponible, así como para efectuar la repercusión de la cuota.

Por ello, la Inspección consideró que, al quedar pendiente de cobro y facturación el 50% restante de los honorarios señalados por el juez mercantil, 54.351,12 euros, debe entenderse devengado el **IVA** correspondiente a la prestación de los servicios derivada de la condición de administrador **concursal**, al tipo vigente del 21%, descontado el impuesto liquidado correspondiente a los cobros anticipados antes indicados, procediendo liquidar el impuesto correspondiente a los honorarios pendientes de cobro a 30 de octubre de



2014, incrementando la base imponible del período 4T 2012 en 54.351,12 euros, resultando una cuota de 11.413,92 euros.

5º) El 21 de noviembre de 2014 se dictó acuerdo de liquidación (A23 núm. Ref.: NUM001 ; clave " NUM002 "), en el que se confirmó la propuesta de resolución, si bien recalculando los intereses de demora, ascendiendo el importe liquidado a 12.445,86 euros a ingresar, de los que 11.413,92 euros corresponden a cuota y 1.031,94 euros a intereses de demora.

6º) Contra el acuerdo de liquidación el contribuyente formuló reclamación ante el TEAR, siendo estimada en parte por acuerdo de 3 de diciembre de 2018, al considerar que cada fase del procedimiento **concurzal** 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 **concurzal**, tal y como establece la Inspección en aplicación del criterio fijado por la Dirección General de Tributos en la Consulta vinculante V2226-2013.

7º) Este planteamiento fue confirmado por la sentencia aquí recurrida, al considerar correcto tomar como referencia el criterio recogido en dicha consulta.

Así, la sala *a quo* razona lo siguiente:

"[...] resulta claro que, en la fase común, a los Administradores concursales se les deben de abonar el 50% de los honorarios en los cinco días siguientes al de firmeza del auto que fije la retribución, y el otro 50% dentro de los cinco días siguientes al de la firmeza de la resolución con la que finaliza la fase común. La retribución de la fase común se fija legalmente en atención al periodo procesal, con independencia de su duración, complejidad, intensidad o actuaciones concretas que lo integren.

En las fases de convenio o de liquidación, sin embargo, salvo que el juez decida otros plazos, los honorarios se satisfacen por meses vencidos en los cinco primeros días del mes inmediato posterior al vencimiento.

En resumen, en la Sala coincidimos con la conclusión de que el devengo del **IVA** por los servicios prestados por el actor en la fase común se produce cuando se concluye la prestación del servicio del Administrador en dicha fase, según la normativa **concurzal**".

**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, **Concurzal** ["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 **concurzal**.

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 **concurzal**. 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 **concurzal** 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 **concurzal**.

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.

**SEXTO.-** *Las 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, se mantiene el pronunciamiento de la sentencia de instancia.

## FALLO

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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico cuarto de la STS 1476/2022, de 14 de noviembre (recurso de casación 1847/2021).
- 2.- No haber lugar al recurso de casación 3700/2021 interpuesto por la representación procesal de don Francisco contra la sentencia núm. 10/2021, de 18 de enero, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, desestimatoria del recurso núm. 96/2019. Confirmar la sentencia recurrida.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.