

El IVA en la retribución concursal y el nuevo criterio jurisprudencial: ¿el camino hacia una tributación más justa?

La recientes Sentencias del TSJ de Castilla-La Mancha siguen la línea iniciada por el TSJ de Extremadura y desmontan la posición de la Administración sobre el devengo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de los aranceles concursales.

De acuerdo con el artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992 reguladora del impuesto, el devengo de las prestaciones de servicios se produce cuando se presten, efectúen o ejecuten las operaciones gravadas, salvo que existan pagos anteriores en cuyo caso, el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, tal y como previene el apartado dos del citado artículo.

El criterio de devengo recurrido es por tanto una cuestión interpretativa de la Dirección General de Tributos, que acude a la regulación concursal para determinar el momento en que se entienden finalizados (y por tanto devengados) los servicios profesionales prestados por la administración concursal: de esta forma distingue entre las distintas fases del procedimiento (fase común, de convenio y de liquidación) considerando que la administración concursal realiza funciones específicas en cada una de ellas. Tanto la finalización de cada fase como la cuantificación de los honorarios correspondientes a la misma quedan fijadas mediante resoluciones judiciales, resultando por tanto sencillo para la Administración determinar base imponible y su devengo, si bien desliga este último del momento del nacimiento del derecho de cobro de los honorarios.

En consecuencia, las retribuciones correspondientes a cada fase deben ser declaradas en el trimestre en el que se dicta el Auto que declara su finalización.

Este inusual soporte de la Administración en la normativa concursal no pasa desapercibido para el TSJ de Extremadura, que lo rechaza en su Sentencia 58/2020 al señalar que:

“el devengo de un impuesto no puede quedar establecido 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.”

El quid de la cuestión parece ser por tanto determinar si las actuaciones de la administración concursal son funciones separadas en distintas fases devengándose por tanto al finalizar las mismas, o por el contrario constituyen un servicio único, en cuyo caso el devengo se produciría al finalizar el mismo.

El TSJ de Castilla-La Mancha analiza en sus Sentencias 407/2020 y 413/2020 la exposición de motivos de la Ley Concursal, que reseña la unidad del procedimiento del concurso y conforma al juez y administrador como únicos órganos necesarios, estableciendo para este último funciones de distinta índole, tanto específicas para cada fase como comunes para todas ellas; concluyendo que el servicio que presta el administrador concursal es único a lo largo del procedimiento y produciéndose el devengo por tanto a la finalización del mismo.

Los que ejercemos como administradores concursales conocemos la frecuencia con que estas retribuciones resultan parcial o totalmente impagadas, por lo que un diligente cumplimiento del deber de declarar el IVA tras la finalización de los servicios (las propias Sentencias recriminan la omisión del deber de declaración por parte del actor de las cuotas correspondientes a las retribuciones no cobradas) puede dar lugar a situaciones que deriven en la obligación de ingresar cuotas no solo no cobradas, sino definitivamente incobrables, especialmente en el caso de concursos de personas jurídicas, en los que la conclusión del procedimiento por liquidación tiene como efecto la extinción de la sociedad.

El artículo 80.4 de la Ley del IVA permite modificar las bases imponibles de créditos no cobrados una vez transcurridos desde la fecha de devengo seis meses o un año, según el volumen de facturación, y se cumplan además una serie de requisitos, tales como el reflejo de la operación en los Libros Registros, que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o en otro caso, que la base imponible de la operación sea superior a 300 euros, y que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo.

La única forma por tanto de evitar el ingreso de las cuotas no cobradas, parece ser la elección del criterio de caja previsto en el capítulo X de la Ley, en virtud del cual el devengo se pospone al momento de cobro o en caso de no producirse este, al 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación; diferimiento que permitiría la modificación de la base imponible con carácter previo al ingreso de las cuotas de IVA, siempre que se cumplan el resto de requisitos contenidos en el citado artículo 80.

Y son precisamente estos requisitos los que plantean una nueva dificultad, ya que aunque desde la modificación introducida por el RDL 6/2010 se admite además de la vía judicial, la reclamación de las cantidades impagadas mediante requerimiento notarial, al producirse durante la fase de liquidación la suspensión de las facultades de los administradores sociales, ¿debe el administrador concursal dirigirse el requerimiento notarial a sí mismo? y en caso de hacerlo, ¿esta singular notificación tendría validez al ser el cese de la administración concursal precisamente uno de los efectos de la conclusión?

Por su parte el Reglamento del Impuesto recoge en su artículo 24 un nuevo escollo en forma de obligación formal relativa a la obligación de expedición y remisión al destinatario de la operación de una factura que rectifique o anule la cuota repercutida, debiendo acreditarse dicha remisión y planteando el mismo problema de comunicación a la representación de la sociedad extinguida.

De acuerdo con numerosos pronunciamientos de la Administración, los requisitos contenidos en las normas tributarias son de obligado cumplimiento. Sin embargo, estas obligaciones formales deben entenderse como vehículo que facilite la correcta aplicación del tributo y asegure que el contribuyente actúa diligentemente minimizando el riesgo de fraude fiscal, y no deberían convertirse en un obstáculo insalvable que cuestione la neutralidad del IVA, principio sobre el que se configura el tributo, y provoque un enriquecimiento injusto para la Administración. En este sentido se ha manifestado reiteradamente tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos *Collée* C-146/05, *Ecotrade* C95/07, *EMS-Bulgaria Transport* C-24/11, *Salomie* y *Oltean* C-183/14 entre otros) como la propia jurisprudencia espa-

ñola, que flexibiliza estas exigencias formales para garantizar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (STS 337/2014 y TEAR Murcia 30/01095/2016 entre otros).

El Tribunal europeo igualmente se posiciona en contra de la recaudación por parte de la Administración de las cuotas no cobradas por el sujeto pasivo:

“(...) un principio fundamental de la Directiva 2006/112 según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo” (Asuntos A-Pack CZ, C-127/18 y Tratave C-672/17 entre otros)

Es necesaria por tanto, una vez queda acreditada que las percepciones son definitivamente incobrables, una flexibilización en la aplicación de ciertos requisitos imposibles de cumplir, pues la pérdida del derecho a modificar las bases imposables de retribuciones fallidas desembocaría en la obligación de ingresar cuotas de IVA no cobradas, vulnerando los principios de neutralidad y proporcionalidad del impuesto, además del principio de capacidad económica, principio que constituye, a tenor del artículo 3 de la Ley General Tributaria, pilar de la ordenación del nuestro sistema tributario, junto con los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

Beatriz de la Rosa Navascués

Asesor Fiscal-Administradora Concursal

Miembro del REFOR