

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC060124

DGT: 11-05-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2031/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de recaudación. Procedimiento de apremio. Embargo de bienes. Bienes inembargables.** *Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA-*. Resulta de aplicación la doctrina del TEAC en materia de embargabilidad de las cuotas repercutidas de IVA conforme a la cual las cuotas devengadas repercutidas del IVA de una operación aislada no conforman la deuda tributaria, sino que constituyen un elemento que pasará a formar parte de las cuotas devengadas, de cuyo importe se deducen las cuotas que se hayan soportado debidamente y la cantidad dada, en el caso de que las cuotas devengadas sean superiores a las soportadas deducibles, darán lugar a la cantidad a ingresar. Es por ello que la cuota devengada repercutida del IVA sería embargable, ya que al no tener la consideración de deuda tributaria, resulta de libre disposición para el sujeto pasivo del IVA [Vid., Resolución TEAC, de 22 de febrero de 2001, RG 3087/2000 (NFJ013165)]. Así las cosas, si las cuotas devengadas y repercutidas debidamente por el IVA forman parte de las cantidades a embargar deben beneficiarse también de los límites de embargabilidad, en tanto en cuanto resulten de aplicación.

En otro orden de cosas, con carácter general los límites de embargabilidad del art. 607 Ley 1/2000 (LEC) se aplican a aquellas percepciones que tengan la consideración de salario, concepto, este último, que se determina, de acuerdo con la normativa laboral, y que se fundamenta, como se desprende del art. 26.1 RDLeg. 2/2015 (TRET), en la existencia de una relación laboral por cuenta ajena. En consecuencia, se puede afirmar que el carácter laboral dependiente que conlleva la concurrencia de una percepción en forma de salario implica, con carácter general, la no sujeción al IVA -art. 7.5º Ley 37/1992 (Ley IVA)- y, por tanto, la incompatibilidad legal de la aplicación de los límites de embargabilidad del art. 607 de la LEC a los importes correspondientes a las cuotas de IVA devengado y repercutido; no obstante, si hubiera algún caso -trabajadores autónomos dependientes-, en los que pudieran coexistir en unas mismas cantidades cuotas de IVA devengadas y repercutidas y la consideración de salario conforme el art. 607.6 de la LEC, sí resultarían de aplicación los límites de embargabilidad de ese artículo sobre dichas cantidades percibidas.

*Prestaciones recibidas por los trabajadores autónomos dependientes.* Los límites de embargabilidad del art. 82 RD 939/2002 (RGR) en relación con el art. 607 de la LEC se aplican exclusivamente a las cantidades que tengan la consideración de salarios. Sin embargo, ese último artículo dispone que los límites de embargabilidad que contiene se aplican también a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas. Eso sí, las limitaciones relativas a la embargabilidad no pueden aplicarse en abstracto a todo tipo de percepciones procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas, sino solo a aquellas que tienen un carácter similar o análogo a los salarios de acuerdo con el concepto de éstos señalado por el art. 26 TRET. Así, resultaría de aplicación a las percepciones percibidas por los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere el capítulo III del Título II de la Ley 20/2007 (Estatuto del trabajo autónomo).

**Sueldos, salarios y pensiones.** La indemnización por rescisión no tiene la consideración de salario y, en consecuencia, no se beneficia de los límites de embargabilidad recogidos en el art. 607 de la LEC. Y lo mismo resulta de aplicación respecto de los reembolsos de los gastos de locomoción, ya que tampoco tendrían la consideración de salarios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.2 TRET.

**PRECEPTOS:**

Ley 1/2000 (LEC), art. 607.  
RDLeg. 2/2015 (TRET), art. 26.  
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 7.5.º.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 7.2, 12 y 169.  
Código Civil, art. 3.  
RD 939/2005 (RGR), art. 82.  
Ley 20/2007 (Estatuto del trabajo autónomo).

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante recibe distintas notificaciones de embargo respecto a:

- Sueldo de trabajadores.
- Percepciones de promotores que tienen la consideración de trabajadores autónomos económicamente dependientes.
- Percepciones de promotores que tienen la consideración de trabajadores autónomos bajo el régimen mercantil normal.
- Percepciones derivadas de la realización de colaboraciones literarias habituales y esporádicas.
- Percepciones derivadas de prestaciones de servicios esporádicas (ejemplo, carpintero).

**Cuestión planteada:**

1. ¿Las cuotas repercutidas por el IVA devengado que en su caso concurren forman parte de la base sobre la que se aplican los límites del artículo 607 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, (BOE de 8 de enero), en adelante LEC?
2. ¿El artículo 607.6 de la LEC resulta de aplicación a las cantidades percibidas por promotores de publicidad y colaboradores literarios?
3. ¿A los efectos de la aplicación de la escala del artículo 607 de la LEC en el caso de emisión de 12 facturas mensuales durante el año por servicios profesionales el límite aplicable sería el resultado de dividir el salario mínimo interprofesional vigente entre 12?
4. ¿En las indemnizaciones percibidas por los trabajadores en caso de la rescisión del contrato laboral y reembolsos de gastos (por ejemplo, gastos de locomoción) son de aplicación los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC?
5. ¿En la indemnización percibida por un proveedor en caso de la rescisión del contrato mercantil son de aplicación los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC?

**Contestación:**

1. ¿Las cuotas repercutidas por el IVA devengado que en su caso concurren forman parte de la base sobre la que se aplican los límites del artículo 607 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, (BOE de 8 de enero), en adelante LEC?

La doctrina del TEAC en materia de embargabilidad de las cuotas relativas al IVA manifestada, entre otras, en la resolución de 22 de febrero de 2001, fundamentos de derecho tercero y cuarto, establece que las cuotas devengadas repercutidas del IVA de una operación aislada no conforman la deuda tributaria, sino que constituyen un elemento que pasará a formar parte de las cuotas devengadas de cuyo importe se deducen las cuotas que se hayan soportado debidamente y la cantidad dada, en el caso de que las cuotas devengadas sean superiores a las soportadas deducibles, darán lugar a la cantidad a ingresar.

Conforme a lo anterior, la cuota devengada repercutida del IVA sería embargable, ya que al no tener la consideración de deuda tributaria, resulta de libre disposición para el sujeto pasivo del IVA.

En concreto, los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la resolución citada del TEAC señalan que:

“Tercero.- Conforme al artículo párrafos 1 y 3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, "Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por si mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes ( ... ). El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural ( ...)".

El artículo 72 del citado Reglamento añade El ingreso de las cuotas resultantes de las declaraciones-liquidaciones y la solicitud de las devoluciones a favor del sujeto pasivo se efectuarán en los impresos y en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda". De los artículos anteriores se desprende, en general, que la determinación de la deuda tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se realiza a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones que con carácter periódico y a cuenta de la liquidación final se deban presentar.

Cuarto.- En lo que se refiere al caso que nos ocupa, el interesado a la base imponible del impuesto le aplicó el correspondiente tipo de gravamen con lo que calculó la cuota de I.V.A. devengado con relación a una operación aislada que a su vez repercutió a ... Sin embargo, esta cuota devengada no es la cantidad que debe de ingresar en el Tesoro, ya que es necesario deducir las cuotas de I.V.A. soportadas, y la diferencia entre ambas es la cantidad a ingresar o en su caso a compensar o a devolver.

(...).

En consecuencia, si es embargable la parte del crédito correspondiente al I.V.A. repercutido ya que es un componente de la liquidación del impuesto, que se efectuará con posterioridad, pudiendo disponer de dicha cantidad el sujeto pasivo que la percibe libremente, por tanto, al embargar la Administración dicho importe de libre disposición, no supone el embargo de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria.”.

Por tanto, si las cuotas devengadas y repercutidas debidamente por el IVA forman parte de las cantidades a embargar deben beneficiarse también de los límites de embargabilidad, en tanto en cuanto resulten de aplicación.

No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que, con carácter general, los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC se aplican a aquellas percepciones que tengan la consideración de salario, concepto, este último, que se determina, como ya se anticipa, de acuerdo con la normativa laboral, y que se fundamenta, como se desprende del artículo 26.1 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, (BOE de 24 de octubre), en la existencia de una relación laboral por cuenta ajena.

Asimismo, el artículo 7.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE de 12, señala que:

“No estarán sujetas al impuesto:

5.º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.”.

En consecuencia, se pueda afirmar que el carácter laboral dependiente que conlleva la concurrencia de una percepción en forma de salario implica, con carácter general, la no sujeción al IVA y, por tanto, la incompatibilidad legal de la aplicación de los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC a los importes señalados por el consultante correspondientes a las cuotas de IVA devengado y repercutido.

No obstante, si hubiera algún caso (trabajadores autónomos dependientes), en los que pudieran coexistir en unas mismas cantidades cuotas de IVA devengadas y repercutidas y la consideración de salario conforme el artículo 607.6 de la LEC, sí resultarían de aplicación los límites de embargabilidad del artículo 607.1 de la LEC sobre dichas cantidades percibidas.

**2. ¿El artículo 607.6 de la LEC resulta de aplicación a las cantidades percibidas por promotores de publicidad y colaboradores literarios?**

El artículo 169.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, enumera como bienes embargables los sueldos, salarios y pensiones.

Por otro lado, el artículo 82.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGR, determina que:

“1. El embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

La diligencia de embargo se presentará al pagador. Este quedará obligado a retener las cantidades procedentes en cada caso sobre las sucesivas cuantías satisfechas como sueldo, salario o pensión y a ingresar en el Tesoro el importe detráido hasta el límite de la cantidad adeudada.”.

Así, el artículo 607 de la LEC señala que:

“1. Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional .

2. Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 %.

Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 %.

Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 %.

Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 %.

Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 %.

3. Si el ejecutado es beneficiario de más de una percepción, se acumularán todas ellas para deducir una sola vez la parte inembargable. Igualmente serán acumulables los salarios, sueldos y pensiones, retribuciones o equivalentes de los cónyuges cuando el régimen económico que les rija no sea el de separación de bienes y rentas de toda clase, circunstancia que habrán de acreditar al Secretario judicial.

4. En atención a las cargas familiares del ejecutado, el Secretario judicial podrá aplicar una rebaja de entre un 10 a un 15 % en los porcentajes establecidos en los números 1, 2, 3 y 4 del apartado 2 del presente artículo.

5. Si los salarios, sueldos, pensiones o retribuciones estuvieron gravados con descuentos permanentes o transitorios de carácter público, en razón de la legislación fiscal, tributaria o de Seguridad Social, la cantidad líquida que percibiera el ejecutado, deducidos éstos, será la que sirva de tipo para regular el embargo.

6. Los anteriores apartados de este artículo serán de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas.

7. Las cantidades embargadas de conformidad con lo previsto en este precepto podrán ser entregadas directamente a la parte ejecutante, en la cuenta que ésta designe previamente, si así lo acuerda el Secretario judicial encargado de la ejecución.

En este caso, tanto la persona o entidad que practique la retención y su posterior entrega como el ejecutante, deberán informar trimestralmente al Secretario judicial sobre las sumas remitidas y recibidas, respectivamente, quedando a salvo en todo caso las alegaciones que el ejecutado pueda formular, ya sea porque considere que la deuda se halla abonada totalmente y en consecuencia debe dejarse sin efecto la traba, o porque las retenciones o entregas no se estuvieran realizando conforme a lo acordado por el Secretario judicial.

Contra la resolución del Secretario judicial acordando tal entrega directa cabrá recurso directo de revisión ante el Tribunal.”.

Conforme con lo anterior, los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC son aplicables a los ingresos en la medida en que estos tengan la consideración de sueldos, salarios y pensiones. Si bien dichos conceptos no son determinados por la normativa tributaria. De tal suerte que para su determinación en virtud del sistema de fuentes del artículo 7.2 de la LGT hay que remitirse a la normativa laboral.

En este sentido, los apartados 1 y 2 del artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores establecen, respectivamente, que:

“1. Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo.

(...).

2. No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.”.

Por lo tanto, los límites de embargabilidad del artículo 82.1 del RGR en relación con el artículo 607.1 de la LEC se aplicarían exclusivamente a las percepciones que tuvieran la consideración de salario de acuerdo con lo preceptuado en los apartados 1 y 2 del artículo 26.2 del Estatuto de los trabajadores. Esta interpretación es conforme a la doctrina de este Centro Directivo manifestada en las consultas vinculantes con número de referencia V1730-10, de 27 de julio y V2803-11, de 28 de noviembre.

Ahora bien, el apartado 6 del artículo 607 de la LEC dispone que los límites de embargabilidad señalados en dicho precepto se aplican también a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas. Dicha remisión debe interpretarse con los criterios hermenéuticos del artículo 3.1 del Código Civil (artículo 12.1 de la LGT) en un sentido finalista. De modo que las limitaciones relativas a la embargabilidad no pueden aplicarse en abstracto a todo tipo de percepciones procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas, sino solo a aquellas que tienen un carácter similar o análogo a los salarios de acuerdo con el concepto de éstos señalado por el artículo 26 del Estatuto de los trabajadores.

Así, resultaría de aplicación a las percepciones percibidas por los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere el capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajador Autónomo, BOE de 12.

En consecuencia, conforme con lo anterior, los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC solo se aplicarían a las cantidades percibidas que tuvieran la consideración de salarios en el sentido estricto apuntado por el artículo 26 del Estatuto de los trabajadores y las percepciones equivalentes a dichos salarios a los efectos del artículo 607.6 de la LEC que se corresponden con aquellas percepciones cobradas por las personas físicas

que tengan la consideración legal de trabajadores autónomos económicamente dependientes de acuerdo con el capítulo III del Título II de la Ley 20/2007.

**3.** ¿A los efectos de la aplicación de la escala del artículo 607 de la LEC en el caso de emisión de 12 facturas mensuales durante el año por servicios profesionales el límite aplicable sería el resultado de dividir el salario mínimo interprofesional vigente entre 12?

En primer lugar, hay que reiterar que los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC solo resultan de aplicación a los supuestos de sueldos y salarios conforme a lo previsto en los artículos 82.1 del RGR y 607.1 de la LEC. Por tanto, la escala del artículo 607 de la LEC no resulta de aplicación a las percepciones derivadas de servicios profesionales al no ser consideradas como salarios a los efectos de los artículos 82.1 del RGR y 607.1 de la LEC.

No obstante lo anterior, conforme a la interpretación señalada del artículo 607.6 de la LEC, en el caso de que las cantidades facturadas derivaran de una prestación profesional amparada en el régimen legal del trabajador autónomo dependiente al que se refiere el capítulo III del Título II de del Estatuto del Trabajador Autónomo, resultaría de aplicación la escala resultante de los apartados 1 y 2 del artículo 607 de la LEC.

A estos efectos, debe recordarse que el salario mínimo interprofesional (SMI) está regulado para el año 2016 por el Real Decreto 1171/2015, de 29 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2016, BOE de 30, cuyo artículo 1 establece que:

“El salario mínimo para cualesquiera actividades en la agricultura, en la industria y en los servicios, sin distinción de sexo ni edad de los trabajadores, queda fijado en 21,84 euros/día o 655,20 euros/mes, según que el salario esté fijado por días o por meses.

(...).”.

Conforme lo anterior, el SMI que debe tenerse en cuenta a efectos de la determinación del límite del salario mensual inembargable debe ser el importe del SMI mensual fijado en el propio Real Decreto regulador aplicable a la totalidad de las percepciones mensuales acumuladas percibidas por el embargado si fuera beneficiario de más de una a la vista de la redacción del artículo 607.3 de la LEC.

**4.** ¿En las indemnizaciones percibidas por los trabajadores en caso de la rescisión del contrato laboral y reembolsos de gastos (por ejemplo, gastos de locomoción) son de aplicación los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC?

En relación a las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la rescisión del contrato laboral, se vuelve a reiterar lo dicho con anterioridad, es decir, que los límites de embargabilidad del artículo 82.1 del RGR en relación con el artículo 607.1 de la LEC se aplicarán exclusivamente a las percepciones que tuvieran la consideración de salario de acuerdo con lo preceptuado en los apartados 1 y 2 del artículo 26 del Estatuto de los trabajadores. En este sentido, debe recordarse que el artículo 26.2 del Estatuto de los trabajadores señala que:

“2. No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.”.

En consecuencia, la indemnización por rescisión no tendría la consideración de salario y, en consecuencia, no se beneficiaría de los límites de embargabilidad recogidos en el artículo 607 de la LEC.

Asimismo, lo señalado anteriormente para las indemnizaciones también resulta de aplicación respecto de los reembolsos de los gastos de locomoción, ya que tampoco tendrían la consideración de salarios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.2 del Estatuto de los trabajadores.

Las afirmaciones realizadas con anterioridad son conformes con la doctrina expresada por este Centro Directivo en las consultas vinculantes con número de referencia V1730-10, de 27 de julio y V2803-11, de 28 de noviembre.

**5.** ¿En la indemnización percibida por un proveedor en caso de la rescisión del contrato mercantil son de aplicación los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC?

El artículo 82.1 del RGR en relación con el artículo 607.1 de la LEC determina que los límites de embargabilidad se aplican exclusivamente a las percepciones que tuvieran la consideración de salario de acuerdo con lo preceptuado en los apartados 1 y 2 del artículo 26 del Estatuto de los trabajadores. Consecuentemente, tales límites no resultan de aplicación a la indemnización a la que se refiere este apartado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1, del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.