

▶▶ TRIBUNAL SUPREMO: DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES

- Sentencia de 12 de diciembre de 2012. 2

▶▶ CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS MAYO-JUNIO 2012

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Transmisión de maquinaria por particulares a empresarios 4
- Transmisión de un crédito hipotecario realizada por quien no ostenta la condición de empresario o profesional 4
- Cooperativas de Viviendas 4
- Dación en pago de deuda con cargo a un bien inmueble común tras la liquidación de la sociedad legal de gananciales 5
- Operación de reestructuración que cumple los requisitos para poder ser considerada como una escisión parcial financiera 6
- Fusión por absorción 6
- Obtención por parte de la sociedad B del control de la sociedad A adquiriendo el 100% de sus valores en el mercado secundario 6
- Operación de reestructuración por el concepto de canje de valores 6
- Elevación a documento público de un documento privado de compraventa de vivienda 7
- Liquidación y disolución de la sociedad en cuyo activo se incluye la propiedad de una finca rústica 7
- Transmisión de la opción de compra sobre un bien 7
- Tributación del préstamos garantizado 8
- Arrendamiento de finca rústica que cuenta con almacén, invernaderos, sombraje, pozo de agua e instalación de riego 8
- Expropiación de un propietario que no quiere formar parte de una Junta de Compensación 9
- Escritura de rectificación de responsabilidad hipotecaria 9
- Emisiones de bonos y obligaciones por un plazo superior a 18 meses 10
- Novación del crédito sin modificación de la responsabilidad recayente sobre el inmueble hipotecado 10
- Hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria como garantía del aplazamiento de una deuda tributaria 10
- Asunción de deudas 11
- Disolución de Comunidades de bienes 11
- Transmisión de un crédito realizado por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido garantizado con hipoteca 11

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

- Fusión por absorción 12
- Adjudicación, por el comunero de una comunidad de bienes sobre un bien inmueble, de su cuota de participación a los otros dos comuneros 12
- Aportación a una sociedad de responsabilidad limitada de los bienes donados a los consultantes por sus padres, en la que se estableció una limitación de la facultad de disposición sin consentimiento de sus padres, así como una reserva de la facultad de disponer a favor de los donantes 12
- Resolución judicial del contrato de permuta 13
- Transmisión por herencia la mitad de un piso 13

▶▶ LIMITACION A LOS PAGOS EN EFECTIVO: PREGUNTAS Y RESPUESTAS DE LA AEAT MEDIANTE EL PROGRAMA INFORMA

- Ámbito de aplicación de la prohibición 14
- Concepto de operación a efectos limitación pagos en efectivo 15
- Cuantificación de las operaciones 15
- Pagos y cobros con personas / entidades domiciliadas en extranjero 16
- Infracciones y sanciones por incumplimiento de la prohibición 17

TRIBUNAL SUPREMO: DISOLUCIÓN DE COMUNIDAD DE BIENES

SENTENCIA DE 12 DE DICIEMBRE DE 2012

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación en Unificación de Doctrina, interpuesto por el Principado de Asturias, la sentencia de 21 de julio de 2010, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, por la que se decidió: “Estimar el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, D^a. Gabriela Cifuentes Juegas, en nombre y representación de D. Valentín, contra resolución dictada en fecha 13 de junio de 2008 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, representado por el Sr. Abogado del Estado, siendo codemandado el Principado de Asturias, a su vez representado en autos por la Letrada de su Servicio Jurídico, resolución que se anula por ser no ajustada a derecho, declarando el que tiene la recurrente a obtener la devolución de ingresos indebidos solicitada, por no estar sujeto a tributación por el concepto Trasmisiones Patrimoniales Onerosas el exceso de adjudicación declarado resultante de la disolución de la comunidad por ella practicada; sin hacer expresa imposición de costas.”.

El citado recurso había sido iniciado por D. Valentín contra la resolución del TEARA de fecha 13 de junio de 2008, desestimatoria de la reclamación formulada ante el mismo contra el acuerdo dictado el día 8 de enero de ese mismo año por la Oficina Liquidadora de Cangas de Onis del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, por el que se practica liquidación por el ITP por importe de 28.452,97 euros por exceso de adjudicación en aplicación del tipo impositivo del 7% en lugar del declarado del 1% por A.J.D. como consecuencia de la escritura pública otorgada el día 28 de diciembre de 2006 en virtud de la cual, D^a. Delia y D. Patricio, adjudicaron al recurrente, cada uno de ellos titulares de 1/4 parte indivisa de cuatro fincas sitas en el lugar del Allande, en Cangas de Onis, el pleno dominio de sus respectivas 1/4 indivisas por un precio de 225.379,54 euros, cada una de ellas. Interesa el recurrente que se anule la resolución impugnada, ordenando la devolución de la cantidad ingresada por tal concepto, así como sus correspondientes intereses de demora, argumentando para ello que se trata de una actividad no sujeta, por tratarse de un exceso de adjudicación por la disolución de una situación de comunidad de bienes, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2 B) del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del referido impuesto.

La sentencia de instancia estimó el recurso, y no conforme con ella, la entidad demandante interpone el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina que decidimos.

SEGUNDO.- Opone la entidad demandante del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina, favorecida por la sentencia, la inadmisibilidad del recurso por razón de la cuantía, pues al referirse a cuatro inmuebles su importe ha de dividirse entre los inmuebles transmitidos.

La alegación ha de ser rechazada. Efectivamente, no puede olvidarse que uno de los inmuebles tiene un valor superior a 735.000 euros, razón por la que la aplicación del tipo del Impuesto de Trasmisiones sobre el exceso que recae en este inmueble produce una cuota superior a 18.000 euros. Ello sin olvidar que el recurrente sostiene la unidad de los inmuebles lo que produce la indivisibilidad de los mismos, desde los propios presupuestos de razonamientos de la entidad recurrente.

TERCERO.- El artículo 7.2 B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849),

establece: "... B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil (LEG 1889, 27) y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento..."

Por su parte, el artículo 1062 del Código Civil afirma: "Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero. Pero bastará que uno solo de los herederos pida su venta en pública subasta y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga."

CUARTO.- La excepción prevista en el artículo 7.2 B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), requiere que se produzca, en el supuesto del artículo 1062 del Código Civil (LEG 1889, 27), la adjudicación a "uno".

En el litigio que decidimos los hechos relevantes son los siguientes:

- a. Se trata de 4 inmuebles sobre los que hay constituida una comunidad hereditaria integrada por cuatro hermanos, correspondiendo a cada uno de ellos una cuarta parte, en cada uno de los inmuebles.
- b. El exceso controvertido se produce como consecuencia de la transmisión de su parte en la comunidad de dos hermanos a un tercero.
- c. Por efecto de la operación descrita la comunidad no desaparece, sino que queda constituida por un hermano que ahora tiene 3/4 partes de la comunidad en todos los inmuebles, cuya contemplación unitaria no ha sido discutida, y, otro, al que corresponde 1/4 parte restante.

QUINTO.- Es claro que por la operación descrita no se produce la «adjudicación a uno» que es la previsión contenida en el artículo 1062.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) y a la que se remite el citado artículo 7.2 B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849).

Lo que aquí realmente se ha producido es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca.

A nuestro entender esta situación no es la prevista en el artículo 7.2 B) del texto citado. Contrariamente, tiene su asiento en el apartado uno del artículo 7 que considera transmisiones patrimoniales, sujetas al Impuesto, las que lo son de toda clase de «bienes y derechos» que integren el patrimonio.

Lo dicho comporta la estimación del Recurso de Casación en Unificación de Doctrina y la anulación de la sentencia impugnada, pues es evidente que está en contradicción con las que se cita de contraste, cuyos razonamientos, según lo expuesto, se ajustan a derecho.

SEXTO.- De todo lo razonado se infiere la necesidad de estimar el recurso sin hacer pronunciamiento expreso de las costas causadas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

1º

Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación en Unificación de Doctrina interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico de la Administración del Principado de Asturias .

2º

Anulamos la sentencia dictada el 21 de julio de 2010, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Oviedo, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias .

3º

Que desestimamos el Recurso Contencioso-Administrativo número 1437/08.

4º

No hacemos imposición de las costas causadas, ni en la instancia, ni en la casación.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS MAYO-JUNIO 2012

Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados

TRANSMISIÓN DE MAQUINARIA POR PARTICULARES A EMPRESARIOS. (CONSULTA N° V0999-12 DE 9 DE MAYO DE 2012)

Constituye, en principio, una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

No obstante, la sujeción a esta modalidad del ITPAJD queda condicionada a que la operación en cuestión no sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional (lo cual no ocurre, pues el consultante manifiesta que compra a particulares) y a que no constituya una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor.

Si la maquinaria objeto de la presente consulta es adquirida a un particular, su adquisición no constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuyo caso ha de recordarse que el artículo 6.1.A) del TRLITPAJD establece que se gravarán en España las transmisiones onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España.

En el caso planteado el consultante es el sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ya que es el adquirente de la maquinaria y el tipo de gravamen a aplicar será el 4 por 100.

TRANSMISIÓN DE UN CRÉDITO HIPOTECARIO REALIZADA POR QUIEN NO OSTENTA LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL. (CONSULTA N° V1081-12 DE 17 DE MAYO DE 2012)

Constituye una operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que tributará como transmisión de derechos al tipo del 1%, y no estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial por incompatibilidad con la misma (artículo 31.2).

La transmisión del crédito no queda incluida en el ámbito de la exención del artículo 45.I.B) 15 del Texto Refundido, que restringe el ámbito de la exención en orden a la transmisión del crédito, limitándola al aspecto documental de la operación.

Asimismo tampoco resulta de aplicación la exención prevista en la Ley 2/1994, de 30 de marzo.

COOPERATIVAS DE VIVIENDAS. (CONSULTA N° V1084-12 DE 21 DE MAYO DE 2012)

La exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

para las cooperativas, viene definida por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, a la que se remite, para aplicar los beneficios en sus propios términos, el texto refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en su artículo 45.I. C) 15.

El artículo 6º de la Ley 20/1990 considera cooperativas protegidas las que, cualquiera que sea la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas (Ley 27/1999), o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, y no incurran en ninguna de las causas de exclusión del artículo 13 de la Ley 20/1990.

Por otra parte, el artículo 7º de la misma Ley establece que:

“se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- a. Cooperativas de Trabajo Asociado.*
- b. Cooperativas Agrarias.*
- c. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.*
- d. Cooperativas del Mar.*
- e. Cooperativas de Consumidores y Usuarios*

En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35.”

Los artículos 33 y 34 de la Ley 20/1990 establecen los beneficios fiscales de que disfrutaran estas entidades en diversos tributos, entre ellos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Conforme al primero de ellos las cooperativas protegidas gozan de exención por cualquiera de los conceptos del impuesto que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del texto refundido, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- a. Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.*
- b. La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.*
- c. Las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines.”*

En cuanto al segundo de los citados preceptos, el artículo 34 establece las exenciones que corresponden a las cooperativas especialmente protegidas, las cuales disfrutarán de los mismos beneficios que las anteriores y además gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

Actualmente las cooperativas de vivienda se encuentran entre las cooperativas protegidas, y no podrán acogerse a la exención establecida para las cooperativas especialmente protegidas, como es la exención para las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales; únicamente le podrán resultar aplicables los hechos imposables que puedan encuadrarse entre los supuestos que el artículo 33 considera merecedores de protección fiscal.

DACIÓN EN PAGO DE DEUDA CON CARGO A UN BIEN INMUEBLE COMÚN TRAS LA LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD LEGAL DE GANANCIALES. (CONSULTA Nº V1410-12 DE 27 DE JUNIO DE 2012)

El artículo 45 I.B) 3 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre establece que estarán exentas:

- “3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.”*

A su vez el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria establece que:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de

las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”

De acuerdo con la normativa anteriormente expuesta, una vez que está disuelta la sociedad de gananciales, las transmisiones que realicen la consultante y su exmarido no podrán acogerse a dicha exención.

**OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN QUE CUMPLE LOS REQUISITOS PARA PODER SER CONSIDERADA COMO UNA ESCISIÓN PARCIAL FINANCIERA.
(CONSULTA N°V1021-12 DE 10 DE MAYO DE 2012)**

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Por lo tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de escisión parcial de participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas–, estaría no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

FUSIÓN POR ABSORCIÓN. (CONSULTA N° V1177-12 DE 31 DE MAYO DE 2012)

Si la operación descrita en el escrito de consulta tuviera la consideración de operación de reestructuración, estaría no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho Impuesto.

Por otro lado, respecto a la aplicación del artículo 108 de la LMV, dado que la entidad consultante ya tenía previamente a la operación planteada el control total de las entidades que va a absorber, no se cumple el requisito de que la obtención de la titularidad total del patrimonio de las entidades o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre las mismas, sea consecuencia de la adquisición actual.

**OBTENCIÓN POR PARTE DE LA SOCIEDAD B DEL CONTROL DE LA SOCIEDAD A ADQUIRIENDO EL 100% DE SUS VALORES EN EL MERCADO SECUNDARIO.
(CONSULTA N° V1251-12 DE 11 DE JUNIO DE 2012)**

Las operaciones de reestructuración por el concepto de canje de valores están no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho Impuesto.

Por otro lado, la obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50% por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen.

**OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN POR EL CONCEPTO DE CANJE DE VALORES.
(CONSULTA N° V1347-12 DE 21 DE JUNIO DE 2012)**

Las operaciones de reestructuración por el concepto de canje de valores, conforme a lo dispuesto en el Texto

Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, están no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD (art. 19.2) y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido.

Por otro lado, a obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen

ELEVACIÓN A DOCUMENTO PÚBLICO DE UN DOCUMENTO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE VIVIENDA. (CONSULTA N° V1350-12 DE 21 DE JUNIO DE 2012)

En el caso de elevación a documento público de un documento privado de compraventa de vivienda sin que concurra ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos de la prescripción es la de la escritura pública.

Dicha fecha será también la que debe tomarse en consideración a efectos del devengo del impuesto para determinar las condiciones de la liquidación (base imponible, tipo de gravamen, momento al que debe referirse la valoración, etc.).

El hecho imponible será la transmisión patrimonial onerosa de un bien inmueble en los términos que resultan del art. 7.1.A) del Texto Refundido, y artículos 8.a), 10.1 y 11.1, que regulan, respectivamente, el sujeto pasivo, base imponible (referida a la fecha determinada conforme al art. 50.3) y tipo impositivo.

LIQUIDACIÓN Y DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD EN CUYO ACTIVO SE INCLUYE LA PROPIEDAD DE UNA FINCA RÚSTICA. (CONSULTA N° V1352-12 DE 21 DE JUNIO DE 2012)

La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos.

La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos que se le adjudiquen, valor real que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y al que se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100.

TRANSMISIÓN DE LA OPCIÓN DE COMPRA SOBRE UN BIEN. (CONSULTA N° V0976-12 DE 7 DE MAYO DE 2012)

En estos términos, la transmisión por un empresario o profesional de su participación en una opción de compra sobre un bien inmueble afecto a su actividad empresarial o profesional es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo anteriormente transcrito, se considerará prestación de servicios, por cuanto la concesión de dicha opción no supone la transmisión del poder de disposición sobre el inmueble objeto de la opción y no se trata de una entrega de bienes, sino de la constitución de un mero derecho a favor del beneficiario de la opción, que podrá o no ejercitarla llegado el momento.

No obstante lo anterior, puede conceptuarse como entrega de bienes la transmisión de una opción de compra si el beneficiario se compromete formalmente al ejercicio de la misma, en cuyo caso, más que ante una verdadera opción de compra, se está ante un contrato de promesa bilateral de compraventa. En esta hipótesis, serían de aplicación todas las normas previstas para las entregas de bienes inmuebles por la normativa reguladora del Impuesto.

TRIBUTACIÓN DEL PRÉSTAMO GARANTIZADO. (CONSULTA N° V1147-12 DE 25 DE MAYO DE 2012)

La tributación del préstamo va a depender de la naturaleza que ostente el prestamista, según se trate de un préstamo concedido por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad o por un particular. Si se trata de un préstamo concedido por un particular, constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”, conforme al artículo 7.1.B) del texto refundido, pero, a su vez, exenta del mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B) 15, por lo que, teniendo en cuenta que el artículo 15.1 establece la tributación única por el concepto de préstamo, aún en el caso de concurrir con una garantía real o personal, no se produciría tributación alguna por dicho concepto.

Por otro lado, tratándose de una operación sujeta, aunque exenta, a transmisiones patrimoniales onerosas, no se encontraría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del Texto Refundido, al no reunir uno de los requisitos exigidos por dicho artículo.

En consecuencia, en este caso no se devengaría cuota alguna por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ahora bien, si se considerara que el préstamo no es concedido por unos particulares sino por unos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no quedar la operación sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, la escritura de préstamo hipotecario quedaría sujeta al concepto de actos jurídicos documentados y será la base imponible la cantidad total garantizada.

ARRENDAMIENTO DE FINCA RÚSTICA QUE CUENTA CON ALMACÉN, INVERNADEROS, SOMBRAJE, POZO DE AGUA E INSTALACIÓN DE RIEGO. (CONSULTA N°V1268-12 DE DE 13 DE JUNIO DE 2012)

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que estarán sujetos al citado tributo 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.

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c), de la Ley del Impuesto preceptúa que se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

En consecuencia, el arrendamiento de un bien inmueble determina la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del arrendador, estando sujeto el referido arrendamiento a dicho Impuesto. 2.- No obstante, la actividad de arrendamiento desarrollada por el consultante, a pesar de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, podría estar exenta, en aplicación de lo dispuesto en el número 23º del apartado uno del artículo 20 de la mencionada Ley 37/1992, el cual establece que estarán exentos:

“Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo. (...).”

De acuerdo con lo anterior, el arrendamiento del terreno rústico destinado al cultivo y venta de planta ornamental, incluyendo las construcciones inmobiliarias de carácter agrario (equipamientos de almacén, invernaderos, sombraje, pozo de agua e instalación de riego), estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

EXPROPIACIÓN DE UN PROPIETARIO QUE NO QUIERE FORMAR PARTE DE UNA JUNTA DE COMPENSACIÓN. (CONSULTA N°V1339-12 DE 21 DE JUNIO DE 2012)

La expropiación llevada a cabo en favor de los juntacompensantes será una operación sujeta al Impuesto cuando concurren los requisitos establecidos por los precitados artículos 4 y 5 de la Ley en relación con el sujeto expropiado, en particular, que los terrenos expropiados estuvieran afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional llevada a cabo por aquél.

En relación con las actuaciones de urbanización y reparcelación de terrenos por quienes no tenían previamente a la realización de las mismas la condición de empresarios o profesionales, constituye doctrina reiterada de este Centro Directivo que los propietarios de los terrenos afectados por la unidad de ejecución no se convierten en empresarios o profesionales mientras no se les incorporen los costes de urbanización de dichos terrenos.

La persona física que con anterioridad al proyecto de actuación urbanística no ostentaba la condición de empresario o profesional adquiere esta consideración desde el momento en que se produce su anuncio público, prevaleciendo la que se produzca con anterioridad en el tiempo, siempre que dicha persona física haya decidido satisfacer las cargas de la urbanización que le corresponden a través de la cesión de parte de sus derechos de aprovechamiento urbanístico, tal y como se establece en las consultas vinculantes V1175-05, de 17 de junio de 2005, y V1988-06, de 9 de octubre de 2006.

Si el pago de los gastos de urbanización no se realiza en especie, sino en dinero, la condición de empresario o profesional se adquirirá desde el momento en que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización.

Es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, si la expropiación se lleva a cabo una vez producidas estas circunstancias, el propietario del terreno tendrá, en todo caso, la condición de empresario o profesional de acuerdo con el mencionado artículo 5.Uno.d) de la Ley 37/1992.

No obstante, aun cuando la operación estuviera sujeta al Impuesto, podría quedar finalmente exenta del mismo cuando concurriese lo dispuesto por el número 20º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, donde se establece la exención de las siguientes operaciones:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

- a. Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*
- b. Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”*

ESCRITURA DE RECTIFICACIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA. (CONSULTA N°V1054-12 DE 16 DE MAYO DE 2012)

El artículo 45.I.B.13 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que estarán exentas:

“Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.”

Por lo tanto, solamente en el caso de que la escritura inicial estuviese afectada de vicio que implique la inexistencia o nulidad del acto anterior, la escritura de subsanación estará exenta del concepto de actos jurídicos documentados.

En los demás casos dicha escritura tributará al reunir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto:

- ❖ Se trata de una primera copia de escritura.
- ❖ Se trata de un objeto valuable.
- ❖ Contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- ❖ No está sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas, ni a operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

EMISIONES DE BONOS Y OBLIGACIONES POR UN PLAZO SUPERIOR A 18 MESES.

(CONSULTA N° V1116-12 DE 23 DE MAYO DE 2012)

La emisión de bonos u obligaciones por un plazo superior a 18 meses no implica tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya sea en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o en la de Actos Jurídicos Documentados, ya sea por Documentos Notariales o por Documentos Mercantiles, en virtud de la modificación del art. 74 del Reglamento del Impuesto llevada a cabo por la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3 de noviembre de 1997, para adecuarse a la normativa comunitaria en este punto.

NOVACIÓN DEL CRÉDITO SIN MODIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD RECAYENTE SOBRE EL INMUEBLE HIPOTECADO. (CONSULTA N° V1201-12 DE 31 DE MAYO DE 2012)

Se trataría de una escritura de novación de una hipoteca en garantía de un crédito en cuenta corriente, es decir, una hipoteca de máximo, cuya naturaleza y alcance se caracteriza, frente a las ordinarias o de tráfico, porque con ellas se garantiza el cumplimiento de una obligación que está indeterminada, total o parcialmente, ya sea en su existencia, en su cuantía o en la persona del acreedor.

Esta indeterminación provoca la necesidad de que se fije un máximo en su cuantía, que les da nombre y que marca el límite en que pueden perjudicar a terceros con derechos inscritos o anotados con posterioridad.

En este sentido se pronuncia la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de 23 de enero de 2012.

Por lo tanto, siempre y cuando en la escritura de novación que pretenden realizar no haya incremento en el máximo garantizado, tal escritura carecerá de contenido económico, por lo que no estará sujeta a la cuota variable del Documento Notarial, sino tan solo a la cuota fija.

HIPOTECA UNILATERAL A FAVOR DE LA AGENCIA TRIBUTARIA COMO GARANTÍA DEL APLAZAMIENTO DE UNA DEUDA TRIBUTARIA. (CONSULTA N° V1209-12 DE 1 DE JUNIO DE 2012)

La hipoteca constituida por la entidad consultante a favor de la Administración Pública no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD, debiendo tributar por la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados al concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del citado cuerpo legal.

Si se trata de una hipoteca ordinaria el sujeto pasivo del impuesto será la Administración tributaria en aplicación del artículo 29, como adquirente del derecho de garantía constituido a su favor, quien sin embargo quedará exenta del pago del impuesto en virtud de la exención subjetiva establecida en el artículo 45.I.A) del Texto Refundido.

Si se trata de una hipoteca unilateral del art. 141 de la Ley Hipotecaria, pendiente de aceptación en el momento de su inscripción, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien, todavía indeterminado, por lo

que es necesario acudir, según la regla alternativa del art. 29, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que será el mismo que constituye la hipoteca.

La posterior aceptación de la hipoteca unilateral no se considera que tenga por objeto cantidad o cosa valuable por lo que no reúne los requisitos exigidos para tributar por el art. 31.2.

Lo valuable no es la aceptación de la garantía, sino la propia garantía, no siendo el acto de aceptación de la hipoteca unilateral un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino accesorio o complementario de ésta. Entender lo contrario supondría una doble imposición de un único objeto valuable, contrario a la finalidad de la Ley.

ASUNCIÓN DE DEUDAS. (CONSULTA Nº V1232-12 DE 5 DE JUNIO DE 2012)

La asunción de deudas no está contemplada como hecho imponible en el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otro lado, el supuesto que ahora se examina lo constituye una operación que no tiene la condición de inscribible por lo que quedará excluida la aplicación del gravamen gradual.

Por el contrario sí resulta de aplicación la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31, en cuanto a la matriz y las copias de la escritura pública, que deberán ser extendidas en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

DISOLUCIÓN DE COMUNIDADES DE BIENES. (CONSULTA Nº V1248-12 DE 11 DE JUNIO DE 2012)

Una comunidad de bienes hereditaria sobre un inmueble, nacida por la adjudicación pro indiviso de una única herencia a favor de los tres consultantes y otra comunidad de bienes sobre otros inmuebles constituida por donación, no forman una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes con los mismos comuneros.

La disolución de las dos comunidades de bienes constituyen negocios jurídicos diferentes y deben ser tratadas de forma separada a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que sea obstáculo para ello el hecho de que los comuneros de ambas sean las mismas personas.

En consecuencia, las reglas de tributación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados deben ser aplicadas separadamente a cada disolución a efectos de determinar el devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por la disolución si no hay excesos de adjudicación ni realizaban actividades empresariales, así como, en su caso, el devengo de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por las permutas y excesos de adjudicación no exceptuados de gravamen que se puedan producir.

TRANSMISIÓN DE UN CRÉDITO REALIZADO POR UN SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO GARANTIZADO CON HIPOTECA. (CONSULTA Nº V1208-12 DE 1 DE JUNIO DE 2012)

La escritura de transmisión de un crédito realizado por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, garantizado con hipoteca, lo que supone la subrogación del acreedor hipotecario, reúne todos los requisitos para tributar por la cuota fija y la cuota variable del documento notarial en los términos establecidos en el artículo 31 del Texto Refundido del ITP y AJD, sin que resulten de aplicación las exenciones establecidas en el art. 45.I.B.15 del Texto Refundido y en el art. 7 de la Ley 2/1994, de 30 marzo.

La base imponible está constituida por la total cantidad garantizada por la hipoteca, que comprende, además del principal, la suma de los importes previstos para intereses ordinarios, intereses de demora, costas y gastos de ejecución.

Dado que la Comunidad Autónoma Andaluza ha hecho uso de las atribuciones que le confiere la Ley 22/2009 en materia normativa, en cuanto al tipo impositivo de la cuota variable del Documento Notarial de Actos Jurídicos Documentados, la contestación a las consultas tributarias sobre dicha cuestión no es

competencia de esta Dirección General, sino de la referida Comunidad Autónoma.

La autoliquidación deberá presentarse en la Comunidad Autónoma de Andalucía, lugar donde radica la finca en la que se debe inscribir la escritura de cesión de crédito presentada a liquidar.

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

FUSIÓN POR ABSORCIÓN. (CONSULTA Nº V1177-12 DE 31 DE MAYO DE 2012)

El no devengo del IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS, y se aplique el régimen fiscal del capítulo VIII de su título VII.

En caso de que no resulte aplicable el régimen fiscal del capítulo VIII del título VII del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos de dicho Impuesto las sociedades absorbidas.

ADJUDICACIÓN, POR EL COMUNERO DE UNA COMUNIDAD DE BIENES SOBRE UN BIEN INMUEBLE, DE SU CUOTA DE PARTICIPACIÓN A LOS OTROS DOS COMUNEROS. (CONSULTA Nº V1253-12 DE 11 DE JUNIO DE 2012).

Dado que no se trata de la mera división de la cosa común, sino de la transmisión de los derechos de propiedad de un comunero a los otros dos, se devengará el referido impuesto, que gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudiquen a los comuneros –los cónyuges en sociedad de gananciales– por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad.

El sujeto pasivo, dado que se trata de una transmisión a título oneroso, será la persona que efectúa la transmisión, es decir, el comunero no adjudicatario del inmueble (la hija).

APORTACIÓN A UNA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE LOS BIENES DONADOS A LOS CONSULTANTES POR SUS PADRES, EN LA QUE SE ESTABLECÍA UNA LIMITACIÓN DE LA FACULTAD DE DISPOSICIÓN SIN CONSENTIMIENTO DE SUS PADRES, ASÍ COMO UNA RESERVA DE LA FACULTAD DE DISPONER A FAVOR DE LOS DONANTES. (CONSULTA Nº V1258-12 DE 12 DE JUNIO DE 2012)

En principio, y salvo que los donantes (padres) hagan uso de la facultad de disponer que se reservaron para sí cuando realizaron en su día la donación, los donatarios son los verdaderos y plenos titulares de los bienes inmuebles que se pretende aportar a la sociedad mercantil, aun cuando necesiten el consentimiento de aquellos para disponer de los mismos.

Los consultantes pueden, con el consentimiento previo de sus padres, escrito y fehaciente, aportar los bienes a la sociedad mercantil, sin que ello implique la resolución de la donación, ni por tanto, la devolución del impuesto satisfecho en su día.

Por tanto, si son los consultantes quienes realizan la aportación de los bienes inmuebles urbanos a la sociedad de responsabilidad limitada, estaremos ante una transmisión onerosa de la propiedad que dará lugar a la sujeción y tributación por el IIVTNU. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRLRHL, serán sujetos pasivos a título de contribuyente, los consultantes, como transmitentes de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

En el caso de la aportación de las fincas rústicas a la sociedad, si los terrenos tienen la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la fecha de devengo del impuesto, es decir, la fecha en que se realice la aportación, no estará sujeta al IIVTNU.

La base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza

urbana, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (artículo 107 TRLRHL).

RESOLUCIÓN JUDICIAL DEL CONTRATO DE PERMUTA.

(CONSULTA N° V1296-12 DE 15 DE JUNIO DE 2012)

Procede la devolución del IIVTNU pagado por el consultante ya que se ha producido la resolución judicial del contrato de permuta, efectuándose la citada devolución de acuerdo con los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 109 del TRLRHL.

Es más, en el caso planteado no hubiera sido necesaria la resolución judicial para que procediera la devolución del IIVTNU, ya que en el contrato descrito media una condición resolutoria, de tal forma que, de acuerdo con el apartado 4 del citado precepto 109 del TRLRHL, el cumplimiento de dicha condición origina la oportuna devolución.

TRANSMISIÓN POR HERENCIA LA MITAD DE UN PISO.

(CONSULTA N° V1334-12 DE 19 DE JUNIO DE 2012)

La liquidación, o en su caso, la autoliquidación que se efectúe de acuerdo con los artículos 107 y siguientes del TRLRHL y la propia ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, deberá recaer sobre la mitad del valor catastral del citado terreno, ya que únicamente se transmite dicho porcentaje, siendo sujeto pasivo la consultante, al haberse efectuado la transmisión a título lucrativo.

LIMITACIONES A LOS PAGOS EN EFECTIVO: PREGUNTAS Y RESPUESTAS DE LA AEAT MEDIANTE EL PROGRAMA INFORMA

Ámbito de aplicación de la prohibición

ARRENDAMIENTO DE BIENES Y CONCEPTOS DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

Pregunta: Se plantea si se encuentran sometidos a las limitaciones a los pagos en efectivo los pagos mensuales por arrendamientos de bienes y, en especial, de inmuebles.

Respuesta: Las operaciones de arrendamiento de bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del arrendatario, estarán sujetas a la limitación a los pagos en efectivo. Por ejemplo, en caso de arrendamiento de un local de negocio o de una oficina, al menos una de las partes que intervienen en la operación, el arrendatario, será un empresario o profesional, por lo que la operación estará sometida a las limitaciones a los pagos en efectivo si el importe periódico del alquiler supera los 2.500 euros.

Asimismo, estarán sometidos a esta limitación los arrendamientos de bienes cuando el arrendador actúe en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En el caso de arrendamiento de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas en el que el arrendador sea una persona física, se entenderá que actúa en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional si concurre que cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad.

Normativa/Doctrina: *Artículo 7 de la Ley 7/2012*

PAGO DE NÓMINAS POR EMPRESARIO O PROFESIONAL

Pregunta: Se plantea si se encuentra sometido a las limitaciones al pago el abono por un empresario de la nómina mensual a su empleado que asciende a 3.000 euros.

Respuesta: Se trata de una prestación de servicios (operación) en la que una de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional, por lo que se encuentra sometido a la prohibición de pago en efectivo si su importe es igual o superior a 2.500 euros.

El art. 29.4 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo) permite que el pago se efectúe en efectivo («en moneda de curso legal»), pero si su importe es igual o mayor de 2.500 euros esta posibilidad se verá limitada por el art. 7 de la Ley 7/2012.

Normativa/Doctrina: *Art. 7.Uno.1 de la Ley 7/2012.*

Concepto de operación a efectos limitación pagos en efectivo

PROVISIONES DE FONDOS

Pregunta: Una persona hace una provisión de fondos a un abogado en relación a un proceso judicial por 3.000 euros. Una vez finalizada la actuación del abogado, este hace una liquidación por los servicios profesionales del abogado de 4.000 euros, y justifica haber pagado a terceros 600 euros en concepto de suplidos, por lo que reclama a su cliente 1.600 euros. Se plantea si esta operación está sometida a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: Los servicios profesionales del abogado constituyen una operación en la que participa al menos una persona que interviene en calidad de empresario o profesional (el abogado).

La finalidad de las provisiones de fondos puede ser doble, estar dirigidas al pago de gastos en nombre y por cuenta del cliente (normalmente denominados «suplidos») o estar dirigidas a retribuir con carácter de pago a cuenta la prestación de los servicios profesionales del abogado. En el caso de pagos a cuenta por sus honorarios profesionales, la provisión efectuada al abogado deberá realizarse por medios distintos al efectivo cuando el importe de sus servicios profesionales sea igual o superior a 2.500 euros. En el caso de los suplidos, se trata de un depósito efectuado al abogado, pero ello no impide que este deba pagar en nombre y por cuenta de su cliente por medios distintos del efectivo aquellos gastos que sean de importe igual o superior a 2.500 euros cuando su cliente o el cobrador actúen en calidad de empresario o profesional.

La carga de la prueba de la cuantía de la provisión que corresponde a suplidos incumbe a los interesados. Por ejemplo, distinguiendo en el momento de efectuarse la provisión la parte que corresponde a suplidos y la que es remuneración de los servicios profesionales.

En este caso, la operación se encuentra sometida a la limitación a los pagos en efectivo.

Normativa/Doctrina: Artículo 7.Uno.1 de la Ley 7/2012 de febrero de 2013

Cuantificación de las operaciones

PAGOS DE OPERACIONES A PLAZOS

Pregunta: Se compra a un concesionario un vehículo valorado en 24.000 euros que se paga en 12 plazos mensuales. Dado que cada pago mensual es de 2.000 euros, ¿se puede pagar en efectivo?

Respuesta: Se trata de una operación en la que una de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional, por lo que se encuentra sometido a la prohibición de pago en efectivo si el importe de la operación es igual o superior a 2.500 euros.

La norma establece que a efectos del cálculo de la cuantía de la operación «se sumarán los importes de todas las operaciones o pagos en que se haya podido fraccionar la entrega del bien o prestación del servicio». Por consiguiente, no se considera como doce operaciones de 2.000 euros, sino como una única operación de 24.000 euros, cuyo pago se ha fraccionado en doce mensualidades. Luego, esta operación no puede pagarse en efectivo.

Normativa/Doctrina: Artículo 7.Uno.1 y 2 de la Ley 7/2012

PRESUPUESTO INFERIOR A 2500 EUROS QUE DESPUÉS SE SUPERA

Pregunta: Se contrata la realización de una reparación con un empresario, que confecciona un presupuesto de 2.400 euros, y se hace un anticipo de 1.200 euros. En la realización de la obra, se constatan que los daños son mayores que los esperados y finalmente la reparación asciende en total a 3.000 euros. Se plantea si esa operación se encuentra sometida a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Respuesta: En este caso, se trata de una única operación que inicialmente se prevé que no alcanzará los 2.500 euros, pero en un momento posterior se constata que va a superar esa cifra. Como inicialmente se estimó, de acuerdo con el presupuesto efectuado, que la operación no alcanzaría los 2.500 euros, esta no se encontraba sometida a la limitación a los pagos en efectivo, y el pago inicial por 1.200 euros pudo realizarse en efectivo. Pero una vez constatado que esa operación superaría los 2.500 euros, los pagos posteriores debían efectuarse por un medio distinto al efectivo. Luego, el pago restante por 1.800 euros se encontraría sujeto a las limitaciones a los pagos en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Art.7.Uno.1 de la Ley 7/2012*

Pagos y cobros con personas/entidades domiciliadas en extranjero

AMBITO ESPACIAL DE LA NORMA

Pregunta: Los pagos realizados fuera del territorio español por una persona física o jurídica con domicilio fiscal en España a otra con domicilio en el extranjero, ¿se encuentran sometidos a las limitaciones a los pagos en efectivo?

Respuesta: El ámbito espacial de aplicación de la prohibición de pagos en efectivo por encima de 2.500 euros se limita al territorio español (art. 8.1 Código Civil). Por ello, las operaciones realizadas y pagadas fuera del territorio español no se encuentran afectadas por esta limitación.

Pero, a efectos de prueba, no resulta suficiente la mera alegación por parte de la persona o entidad con domicilio fiscal en territorio español de que el pago se ha efectuado en el extranjero. La AEAT podrá exigir que se justifique que los pagos superiores a 2.500 euros se han satisfecho efectivamente en el extranjero. En concreto, puede exigir que el pagador con domicilio fiscal en territorio español justifique que disponía de efectivo suficiente en el extranjero para efectuar dicho pago o que, en su caso, se ha presentado la declaración previa sobre movimientos de medios de pago por entradas o salidas en territorio nacional de efectivo a que se refiere el art. 2.3 del Real Decreto 925/1995, de 9 junio.

Normativa/Doctrina: *Artículos 7 de la Ley 7/2012 y 8.1 Código Civil.*

JUSTIFICACIÓN DE NO TENER DOMICILIO FISCAL EN ESPAÑA

Pregunta: A efectos del límite de 15.000 euros para la limitación a los pagos en efectivo por un pagador persona física que no actúe en calidad de empresario o profesional, ¿quién y cómo justifica que el pagador no tiene domicilio fiscal en España?

Respuesta: Para que un pago por cuantía entre 15.000 y 2.500 euros se pueda realizar en efectivo, el pagador debe justificar que es una persona física que no tiene domicilio fiscal en España y, de las características de la operación, se debe desprender que no actúa en calidad de empresario o profesional. Si el pagador no justifica su domicilio en el extranjero, el cobrador deberá exigirle que el pago se efectúe por un medio distinto al efectivo. La AEAT podrá exigir al cobrador que acredite que se cumplieron los requisitos para que dicho pago superior a 2.500 euros se realizara en efectivo, por lo que deberá conservar la justificación oportuna.

La justificación del domicilio fiscal del pagador se podrá efectuar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho. Por ejemplo, con el pasaporte o cualquier otra prueba documental suficiente que le sea facilitada o exhibida por el no residente y del que quede constancia.

Normativa/Doctrina: *Artículo 7.Uno.1 de la Ley 7/2012.*

OPERACIONES CON PERSONAS DOMICILIADAS EN EL EXTRANJERO

Pregunta: ¿Qué límite de pagos en efectivo corresponde a las operaciones efectuadas en territorio español por una persona que justifique no tener domicilio fiscal en España?

Respuesta: El importe por el que no se puede pagar en efectivo es de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador es una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional. Por lo tanto:

- ❖ Si ninguna de las partes que intervienen en la operación han actuado en calidad de empresario o profesional, la operación no se encuentra sometida a la limitación.
- ❖ Si el pagador es una persona jurídica o tiene domicilio fiscal en territorio español o actúa en calidad de empresario o profesional, el límite será de 2.500 euros.
- ❖ Si el pagador es persona física y no tiene domicilio fiscal en territorio español y no actúa en calidad de empresario o profesional, el límite será de 15.000 euros.

Normativa/Doctrina: *Artículo 7.Uno.1 de la Ley 7/2012.*

Infracciones y sanciones por incumplimiento de la prohibición

CÁLCULO Y EXIGENCIA DE LA SANCIÓN

Pregunta: Una operación entre dos empresarios por importe de 12.000 euros se paga en efectivo. Se plantea cual es el importe de la sanción y a quien se le puede exigir.

Respuesta: Se trata de una operación por importe igual o superior a 2.500 euros en la que al menos una de las partes intervinientes actúa en calidad de empresario o profesional, por lo que se encuentra sometido a la prohibición de pago en efectivo.

Se sanciona con el 25% sobre el pago en efectivo que son 12.000 euros, que supone una sanción de 3.000 euros. De esa sanción única por importe de 3.000 euros responden solidariamente ambos empresarios. No se trata de dos sanciones de 3.000 euros, sino de una única sanción por dicho importe, de la que ambos empresarios son sujetos infractores. La Administración tributaria puede dirigirse contra cualquiera de ellos para cobrar esa sanción.

Normativa/Doctrina: *Artículo 7.Dos.2 y 5 de la Ley 7/2012*

CUANTÍA DE LAS SANCIONES

Pregunta: ¿Las sanciones por incumplimiento de las limitaciones de pagos en efectivo son susceptibles de acogerse a la reducción del 30% por conformidad o del 25% por pronto pago del artículo 188 LGT?

Respuesta: La sanción por el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo no se trata de una sanción tributaria, sino de naturaleza financiera. Por ello, no se rige por la Ley General Tributaria ni le son aplicables las reducciones contempladas en dicha norma.

El artículo 8 del Real Decreto 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad reglamentaria, establece que en caso de pago voluntario de las sanciones pecuniarias con anterioridad a la resolución se podrán aplicar reducciones sobre el importe de la sanción «en los términos o períodos expresamente establecidos por las correspondientes disposiciones legales». Pero la Ley 7/2012 establece que la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 25 por ciento de la base de la sanción, sin contemplar ningún tipo de reducciones. Por lo tanto, no se regulan ni resulta aplicable ninguna reducción por conformidad o por pronto pago en las sanciones por el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivo.

Normativa/Doctrina: *Artículo 7.Dos.5 de la Ley 7/2012 y artículo 8 del Real Decreto 1398/1993.*