

TRIBUTACIÓN	LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL COMO REQUISITO DE NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	Núm. 31/2004
--------------------	--	-------------------------

JAVIER LASARTE ÁLVAREZ

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Pablo de Olavide. Sevilla*

Extracto:

ANÁLISIS del artículo 7.1.º, a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al IVA. Concluye el autor que no impide la aplicación de este artículo el hecho de que no se transmita al adquirente el dinero en caja o bancos, así como determinados créditos o deudas frente a terceros, que sólo se hubieran traducido en mayor o menor precio de la transmisión pero no en perjuicio de la actividad propiamente dicha, o cualquier otro concreto elemento patrimonial que no resulte necesario para el desarrollo de la correspondiente actividad.

Sumario:

- I. Normativa aplicable y objetivo del trabajo.
- II. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Doctrina administrativa y jurisprudencial.
- III. Método de interpretación del artículo 7.1.º, a) de la Ley 37/1992. El artículo 23.1 de la Ley General Tributaria y los «criterios admitidos en Derecho».
- IV. La Sexta Directiva comunitaria como texto básico regulador del IVA en la Unión Europea.
- V. El supuesto de sucesión de empresa del artículo 72 de la Ley General Tributaria y de los correspondientes preceptos del Estatuto de los Trabajadores y de la normativa de la Seguridad Social.
- VI. Función o finalidad del artículo 7.1.º, a) de la Ley reguladora del IVA. La continuidad de las actividades empresariales.
- VII. Consideraciones críticas sobre otros argumentos aducidos por la inspección.
- VIII. Conclusiones.

Bibliografía.

I. NORMATIVA APLICABLE Y OBJETIVO DEL TRABAJO

Las contraprestaciones percibidas por la transmisión de la totalidad de los activos empresariales a favor de un único adquirente que continúe la actividad del transmitente no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en virtud de lo establecido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este tributo. Transcribimos la norma para mayor claridad de la exposición.

ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY 37/1992 REGULADORA DEL IVA

«Operaciones no sujetas al impuesto

No estarán sujetas al impuesto:

1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.»

Éste es el único precepto de la Ley dedicado a la delimitación de tal supuesto de no sujeción. En cuanto al Reglamento del IVA, contenido en el Real Decreto 1624/1992, no dice nada sobre el tema. Tampoco conocemos ninguna otra disposición reglamentaria que se haya ocupado del asunto. Así que la norma que acabamos de transcribir es la única aplicable y en ella debemos centrar nuestro análisis. Su simple lectura induce a pensar que hubiera sido conveniente su desarrollo reglamentario para conocer con cierta precisión qué se entiende por «totalidad» del patrimonio empresarial así como los requisitos o características de la continuidad en el ejercicio de la misma actividad. Pero hemos de reiterar que ése es el único precepto que la actual normativa del IVA dedica a esta cuestión.

Los **requisitos exigidos por la norma** para que nos encontremos ante tal supuesto de no sujeción, como ya hemos dicho, son tres:

- **Que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial.**
- **Que dicha transmisión se efectúe a favor de un solo adquirente.**
- **Que el adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad empresarial del transmitente.**

La escasa regulación de estas tres condiciones para la no aplicación del tributo, la estricta interpretación que suele hacer de las mismas la Administración Tributaria y la carencia de conclusiones doctrinales pacíficas hace que cada una de ellas sea fuente de frecuentes conflictos. A estos problemas hay que añadir además la cuestión de la posible sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las operaciones no sujetas al IVA, que se enmarcan en la difícil convivencia de ambos tributos.

En este trabajo nos ocuparemos sólo del primero de los temas enumerados, es decir, de qué debemos entender por «*totalidad del patrimonio empresarial o profesional*» como requisito inexcusable para la aplicación del precepto transcrito. En relación con los demás asuntos nos remitimos al trabajo de las Profesoras Mónica ARRIBAS y Montserrat HERMOSÍN sobre *La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido* que será publicado en el próximo número de esta Revista y cuyas conclusiones compartimos.

Hemos de dejar constancia de que el motivo inmediato que nos ha inducido a realizar este análisis ha sido el conocimiento de unas actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) formalizadas en un procedimiento de Inspección que parte de la premisa de una interpretación estricta del artículo 7.1, a) de la Ley reguladora del IVA y que, además, deduce conclusiones de los actos propios de los obligados tributarios que no podemos compartir, como veremos más adelante. Lógicamente, no debemos exponer el caso concreto ni individualizar dicho expediente; pero la oportuna autorización de los interesados nos permite transcribir algunos párrafos significativos del informe ampliatorio del acta directamente relacionados con el objeto de nuestro estudio. El primero de ellos dice lo siguiente:

«No es de aplicación, a juicio del actuario, lo dispuesto en el artículo 7, 1, a) de la Ley del Impuesto, que declara la no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente en base a los siguientes argumentos:

- a) Por cuanto en el texto legal se hace referencia a la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, lo que es entendido por la DGT en un sentido muy estricto, admitiéndose únicamente como excepciones los saldos en cuenta corriente, e incluso en*

alguna consulta se refiere a ellos como "cuantías o saldos residuales". En consecuencia, se ha de producir la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, de la empresa como "universitas". Y a tales efectos debe entenderse por la totalidad del patrimonio empresarial el conjunto de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión.

En el presente supuesto en el contrato suscrito por las partes se hace una relación pormenorizada de los elementos objeto de la transmisión, sin que en el mismo se haga referencia alguna a los "clientes" o a los "deudores" de la empresa, además del pasivo de la empresa. Nos encontramos en presencia de una transmisión parcial importante, no de la universalidad de la empresa.»

II. TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL

Ninguna norma jurídica, ni legal ni reglamentaria, nos explica qué debemos entender por «totalidad del patrimonio empresarial». Por tanto debemos proceder a la interpretación del artículo 7.1.º a) de la Ley 37/1992, antes transcrito. A tal efecto, nos referiremos en primer lugar a la doctrina administrativa y luego a la jurisprudencial. Por lo que respecta a la doctrina académica, nos remitimos al resumen de sus tesis que llevan a cabo M. ARRIBAS y M. HERMOSÍN así como a la bibliografía seleccionada que figura más adelante; en general, con significativas excepciones, predominan en las obras citadas la exposición de la normativa y las interpretaciones apegadas a su tenor literal.

1.º Doctrina de la Dirección General de Tributos.

Es cierto que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda ha sostenido que debe atenderse a la literalidad estricta de la norma y que, por tanto, esa expresión engloba «**el conjunto de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión**»; así lo ha afirmado, entre otras resoluciones, en sus respuestas a las Consultas 0490-03, de 4 de abril del 2003, y 0444-99, de 31 de marzo de 1999 (NFC 017572 y NFC 009186, respectivamente), por citar sólo las más recientes de las que tenemos conocimiento. En esta última respuesta incluso llega a decir que el supuesto de no sujeción no resultará aplicable en el caso de que «*la transmisión efectuada por la Sociedad consultante no comprendiese la totalidad de los bienes y derechos que integren su patrimonio empresarial en el momento en que tenga lugar dicha transmisión, por transmitir únicamente los elementos directamente afectos a su actividad de fabricación de textiles ("inmovilizado material", "existencias") y no ser objeto de transmisión y/o derechos integrantes del patrimonio empresarial ("inmovilizado financiero", "clientes y deudores diversos")...».*

Pero frente a estos estrictos pronunciamientos, en esas mismas resoluciones de la citada Dirección General de Tributos se han formulado excepciones que rompen ese rígido criterio y abren la puerta a una interpretación bien distinta.

Así, en las respuestas a las dos Consultas que acabamos de citar se afirma que procede la no sujeción cuando el transmitente retenga, a pesar de estar afecto al negocio, «*el dinero en caja y bancos*», que es doctrina reiterada de este centro directivo. Y en la segunda de ellas (número 0444-99) después de explicar en el primer apartado cuando es aplicable el artículo 7.1.º, a) y en el apartado segundo cuando no es así, se afirma:

«3.º Lo señalado en los apartados anteriores resulta aplicable con independencia de que el adquirente se subrogue o no en las deudas que tenga contraídas la Sociedad consultante ("préstamos", "proveedores y acreedores"), y del hecho de que dicha Sociedad inicie o no el desarrollo de una nueva actividad con posterioridad al momento en que hubiera realizado la transmisión a que se refiere el escrito de consulta».

Así pues, el hecho de que el adquirente se subrogue o no se subrogue en las deudas del transmitente contraídas por el ejercicio de su actividad (más aún, añadimos, si es por causa diversa) no tiene que condicionar la aplicación del artículo 7.1.º, a). Y a ello debemos añadir la afirmación que encontramos en la respuesta a la Consulta 0490-03, de 4 de abril de 2003 (donde insiste en la posible exclusión de los saldos en caja y bancos), sobre la necesidad de que se transmita «*el auténtico patrimonio de una empresa o actividad profesional en funcionamiento*».

Como puede comprenderse, no pretendemos citar en el contexto de este estudio todo el nutrido grupo de resoluciones dictadas en respuestas a consultas de los contribuyentes. Nos hemos limitado a dos de ellas, entre las más recientes, que son suficientemente significativas de la pauta interpretativa de la Dirección General de Tributos. Pero lo que nos interesa destacar ahora es que ni en las dos citadas ni en ninguna otra de las resoluciones a las que hemos tenido acceso hay ningún tipo de explicación sobre los argumentos en que se basan las respuestas. Simplemente, la Dirección General de Tributos se aferra a una estricta interpretación literal del precepto de la que sólo excluye con claridad el dinero en caja en bancos, restando importancia a la no subrogación en las deudas; tampoco da ninguna explicación de la razón de estas exclusiones.

- **No compartimos la línea interpretativa de las referidas resoluciones, de la que no hacemos responsable tanto a la Dirección General de Tributos como a la ausencia de normas legales y reglamentarias sobre estas cuestiones. Sus respuestas llevan a cabo una lectura demasiado literal o estricta del repetido precepto sin preguntarse en ningún caso por la función que cumple el mismo en el esquema normativo del IVA.**

Sólo estamos de acuerdo con las excepciones que formulan; y si nos preguntamos por el posible fundamento de dichas excepciones y por lo que llama el «*auténtico patrimonio*» de una empresa en funcionamiento, como haremos más adelante, nos adentraremos por una vía que nos llevará, a nuestro juicio, a un resultado mucho más convincente. Así lo ha hecho el Tribunal Económico-Administrativo Central, como vemos a continuación.

2.º Doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Como en el caso anterior, tampoco pretendemos analizar las diversas resoluciones de este Tribunal (TEAC) sobre el supuesto de no sujeción del artículo 7.1, a) de la Ley 37/1992. Nos parece suficiente la referencia a algunos de los pronunciamientos recientes y significativos de su posición.

A) Interpretación estricta del artículo 7.1.º, a). Breves consideraciones críticas.

En principio, el TEAC mantiene igualmente una interpretación literal estricta del precepto comentado. Podrían citarse varios pronunciamientos que parten de un concepto de patrimonio empresarial expuesto en la Resolución 29 de enero de 1998 (NFJ 015422), repetido en algunas posteriores, según el cual debe ser entendido *«como una diferencia aritmética que resulta de entre, por un lado, la valoración de los distintos bienes y derechos que integran el activo y, por otro lado, de los débitos y obligaciones frente a terceros que conforman el pasivo de las empresas»*. O sea, el patrimonio neto. Volveremos sobre esta definición, que, en nuestra opinión, lleva a conclusiones bien distintas de las que formula el TEAC en varios de esos pronunciamientos.

Esa tendencia a la interpretación literal ha provocado que el Tribunal mantenga algunas tesis que hoy no pueden ser defendidas si atendemos al contenido del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992.

Así, en la Resolución de 21 de septiembre de 1995 (NFJ 003812) niega la no sujeción al IVA en un caso de venta de una farmacia porque el transmitente era además propietario de un laboratorio que no fue objeto de transmisión, lo que implicaba que ésta no había tenido por objeto la totalidad del patrimonio. Idéntica tesis mantuvo en la Resolución de 4 de octubre de ese mismo año en relación con un local. No debemos entrar en el análisis de estos supuestos que nos alejarían del caso estudiado; pero es evidente que este tipo de interpretación chocaría con lo previsto en el artículo 7.1.º.b), que configura como no sujeta al IVA la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a una rama de actividad. Lo aducimos como ejemplo de tesis estrictas del TEAC que no son difíciles de criticar y superar en el contexto normativo actual.

Igual sucede con la consideración contenida en la Resolución de 29 de enero de 1998 (NFJ 015422), citada con cierta frecuencia, según la cual en la configuración del patrimonio empresarial *«intervienen no sólo los elementos de activo cuya transmisión consta en el contrato de compraventa, sino además el resto de componentes de activo (créditos y derechos, por ejemplo) y del pasivo exigible (débitos y obligaciones frente a terceros, por ejemplo) que en su conjunto otorgan a la empresa el factor de dinamismo que le imprime su carácter diferenciador»*. Leeríamos con mayor respeto este párrafo si el Tribunal hubiera explicado lo que significa esta última frase, que nos parece mera literatura vacía de contenido económico y jurídico a efectos de su razonamiento.

B) Nueva línea interpretativa sobre la delimitación del patrimonio empresarial.

Afortunadamente, el 29 de mayo de ese mismo año 1998 (NFJ 010420) el TEAC dictó una resolución que rompe esa línea interpretativa a partir de un planteamiento que consideramos más convincente y mejor ajustado a Derecho, aunque, paradójicamente, lo hace en este caso en defensa de las actuaciones de la AEAT.

En primer lugar, después de exponer los requisitos exigidos por el repetido artículo 7.1.º, a) procede a la definición de patrimonio de manera más simple y certera como «*el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión*». En segundo lugar, y esto es lo que verdaderamente interesa ahora, comentando el contrato debatido según el cual «*El activo adquirido comprende todo el activo empleado por el vendedor en relación con el negocio necesario para llevar a cabo el negocio*» (cláusula que estimamos muy atinada, al margen de su deficiente redacción, para comprender el sentido de la no sujeción al IVA de estas operaciones, como luego veremos) el Tribunal hace una extensa consideración sobre el tema en su fundamento de derecho cuarto, que transcribimos, dada su significación para el caso que nos ocupa. Dice:

«Del propio contrato se desprende que el reclamante adquiere un negocio en funcionamiento, que la masa patrimonial adquirida le capacita para desarrollar la actividad de acondicionamiento de aire para autobuses objeto de la transmisión. El hecho de que el vendedor se quede con "la caja, cuentas a cobrar y valores y pólizas de seguros de daños y responsabilidad relativa al negocio", no obsta para que se entienda que ha habido transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial; tal conclusión resulta lógica, dado que a la hora de fijar el precio de la transmisión se puede bien incorporar el dinero de caja y bancos en el precio de venta, o bien descontarlo, con lo que dicho precio de venta se minorará en el importe retenido, siendo el efecto final el mismo, por cuanto, en definitiva, el dinero constituye un bien de los denominados fungibles, que faculta para que los pagos se realicen con unos documentos de pago (billetes) de la misma especie y calidad, sin que se requiera que sean unos concretos y específicos. Tampoco perjudica, a que se entienda que ha habido una transmisión de todo el patrimonio empresarial, el hecho de que el vendedor se reserve parte del pasivo, el denominado, en el contrato de compraventa, "pasivo excluido" contenido en el artículo III.2 del contrato, dado que los elementos allí relacionados se refieren a operaciones generadas con anterioridad a la propia transmisión: proveedores, garantías y reclamaciones del negocio relativos a productos fabricados antes de la operación, etc., que en absoluto influyen en la continuidad de funcionamiento del negocio transmitido, tan es así que en el propio contrato, artículo VII.8 se señala "negocio del producto. A partir de la fecha de cierre el vendedor se compromete por el presente contrato a pasar, dirigir y asignar al comprador todas las peticiones, solicitudes, ofertas y pedidos relativos a los productos pertinentes del negocio". De lo expuesto se puede concluir que la transmisión abarca la totalidad del patrimonio empresarial sin que aquellas partidas retenidas por el vendedor permitan considerar la sujeción al Impuesto de la operación en

cuestión y, por ende, someterla a tributación dado que constituye uno de los supuestos de no sujeción contenidos en la propia Ley del Impuesto. El artículo 92.Uno de la Ley del Impuesto, por su parte, establece que "los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas..." y dado que en el presente caso se trata de una operación no sujeta al Impuesto, ésta no está, por tanto, gravada por el Impuesto debiendo, en consecuencia, declarar ajustada a Derecho la minoración del IVA soportado deducible realizada por la Administración.»

Puede que las últimas dos líneas nos den la clave de tan novedoso razonamiento del Tribunal: en este supuesto no se trata de que el transmitente reclame la no sujeción al tributo, sino de que la AEAT niega al adquirente el derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de los activos. Pero ello nos resulta secundario; aquí lo importante es la tesis básica que defiende el TEAC sobre qué debe entenderse por transmisión del patrimonio empresarial para considerarla no sujeta al IVA. Es evidente que esa tesis será válida tanto si el transmitente reclama la no sujeción como si la Administración niega al adquirente la deducción de la cuotas soportadas de este tributo. Nuestro idioma ha expresado con máxima claridad ese doble efecto cuando ha acuñado la frase de que «*hay que estar a las duras y a las maduras*», máxima de la que no debe escapar la Agencia Tributaria.

No es el único pronunciamiento del Tribunal en este sentido. Veamos ahora lo que dice en su Resolución de 28 de enero de 2000 en un caso similar al anterior. Volvemos a transcribir un largo párrafo de su fundamento de derecho segundo, también en atención a su relevancia para pronunciarnos sobre las cuestiones estudiadas.

«El concepto de patrimonio al que se refiere la Ley del Impuesto en el artículo señalada ha sido analizado por este Tribunal Central en su resolución de 29 de mayo de 1998, en la que se establece que el mismo puede ser expresado como el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión, sin que el hecho de que el vendedor retenga la tesorería y determinadas cuentas a cobrar y a pagar sea un obstáculo para que se entienda que ha habido una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, siempre que esa retención no influya en absoluto en la continuidad del funcionamiento del negocio transmitido. En el presente caso, si bien en el balance de la vendedora elaborado tras la transmisión existen saldos de las cuentas de tesorería y deudores y acreedores a corto plazo, se da esta última circunstancia, pues en la escritura de compraventa que obra en el expediente se pone de manifiesto que el conjunto de los bienes transmitidos forman una unidad de explotación turística y comercial equipada con instalaciones suficientes para atender al fin que se destina, ostentando... la explotación directa de los referidos bienes, que pasan a ser explotados, tras su transmisión, por el adquirente. Al no figurar en dicho balance ningún activo real o pasivo exigible distinto de los indicados que permitan concluir que... continúa ejerciendo su actividad empresarial de explotación de apartamentos turísticos o cualquier otra, o que impidan su continuación por... se ha de mantener lo señalado por la Inspección en los documentos que integran el expediente y entender que la compraventa realizada el 8 de septiembre de 1994 abar-

có la totalidad del patrimonio empresarial de la transmitente, continuando el único adquirente el ejercicio de las mismas actividades empresariales de aquélla, no estando, por tanto, esta transmisión sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1 a) de la Ley 37/1992 y, en consecuencia, no siendo deducible la cuota indebidamente repercutida en esta operación.»

C) *Conclusión sobre las resoluciones anteriores.*

Las resoluciones que acabamos de exponer siguen un esquema básico de razonamiento que compartimos y que, a nuestro entender, puede resumirse en los siguientes puntos:

- **El patrimonio empresarial del transmitente es el conjunto de bienes y derechos (patrimonio neto) de que es titular en el momento de la transmisión. Es la masa patrimonial afecta a su negocio que le permite el desarrollo de su actividad.**
- **El hecho de que no se entregue al adquirente el dinero en caja o bancos ni se le transmitan determinados créditos frente a terceros carece de importancia a efectos de aplicar el artículo 7.1.º, a) de la Ley 37/1992, porque ello sólo significa menor precio de la transmisión (o mayor precio en el caso contrario) pero no la exclusión de activos necesarios para el ejercicio de la actividad, en cuanto que el dinero es el bien fungible más característico.**
- **Igual sucede con el pasivo exigible procedente de las operaciones anteriores a la transmisión.**
- **Lo verdaderamente importante para que la operación sea considerada como supuesto de no sujeción al IVA por haberse transmitido la totalidad del patrimonio empresarial es que se transmita un negocio en funcionamiento, una unidad de explotación que puede ser continuada como tal por el adquirente, de manera que queda claro que el transmitente no va a continuar en el ejercicio de dicho negocio.**

3.º Doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

No hemos considerado necesario incluir en este estudio el análisis de las diversas resoluciones dictadas recientemente por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales; son muchas, de no fácil acceso y de contenido dispar, aunque, lógicamente, comienzan a seguir las vías interpretativas abiertas por el TEAC. Sin embargo, si haremos una breve referencia a dos recientes pronunciamientos sobre el tema dictados por el TEARA.

El primero de ellos es la **Resolución de 27 de marzo de 2003**. Es digno de reseñar que sigue el concepto de patrimonio empresarial formulado por el TEAC en su Resolución de 29 de mayo de 1998, que invoca expresamente, es decir, *«el conjunto de bienes y derechos que inte-*

gran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión». El segundo, **Resolución de 24 de julio del mismo año**, responde también a ese mismo planteamiento.

La Resolución de 27 de marzo aplica ese concepto con evidente flexibilidad, como puede verse en su fundamento de derecho cuarto, a la hora de valorar si el caso analizado constituye un supuesto de no sujeción conforme al artículo 7.1.º de la Ley del IVA. Declara que así es puesto que se transmitió *«una licencia municipal de autotaxi y el vehículo automóvil afecto, lo que debe considerarse, a los efectos de la no sujeción postulada, como la totalidad del patrimonio afecto a la actividad de autotaxi desarrollada por el transmitente»*. Para el TEARA es suficiente con ello, anulando el acto administrativo que pretendía el devengo del IVA sin necesidad de mayor investigación sobre posible existencia, por ejemplo, de créditos y deudas derivados de la actividad, declarando en este caso que nada tiene que ver con el reconocimiento de la no sujeción el hecho de que el transmitente desarrollara además una actividad agrícola.

- **El TEARA se opone pues a la tesis extrema de que ha de transmitirse la totalidad del patrimonio, no sólo los elementos patrimoniales afectos a una concreta actividad, tesis que, verdaderamente, no encuentra fundamento en nuestro Derecho.**

En cuanto a la Resolución de 24 de julio de 2003, estima que no se ha producido tal supuesto de no sujeción. Pero es comprensible esta decisión que no implica interpretación restrictiva alguna del artículo 7.1.º, a) Como dice el fundamento de derecho quinto, sólo se transmitió una parcela, deduciéndose del expediente que el comprador *«no adquiere un negocio en funcionamiento y además, la masa patrimonial adquirida no la destina a desarrollar la misma actividad del reclamante»*.

- **Deducimos de su lectura que lo importante es la transmisión de una masa patrimonial que continúe afecta a la misma actividad empresarial. El Tribunal no concede mayor importancia, aunque la cita expresamente, a la cuenta de deudores que mantiene en su activo el transmitente.**

4.º Doctrina jurisprudencial.

Citaremos sólo algunas sentencias recientes de las Salas de lo Contencioso-Administrativo que estimamos especialmente significativas.

A) *Justificación del supuesto de no sujeción.*

Por lo que respecta al motivo por el que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial se declara operación no sujeta al IVA (que es cuestión de la que no nos hemos ocupado hasta este momento) el **Tribunal Supremo** ha facilitado breves y convincentes explicaciones en sus

Sentencias de 1 de octubre de 1996 (NFJ 003497), con ocasión de un recurso de apelación, **y de 23 de junio de 2001**, en la que se pronuncia sobre un recurso de casación. En la primera de ellas dice lo siguiente en el fundamento de derecho quinto:

«La transmisión en bloque de una empresa que continúa activa bajo la titularidad del adquirente, no afecta en absoluto a la economía productiva, pues no genera valor añadido alguno, ni aumenta un ápice la corriente real de bienes y servicios y, del mismo modo, como el valor añadido se corresponde con las rentas generadas en el proceso productivo, como remuneración de los factores (salarios, alquileres, intereses, beneficios de la empresa, etc.), es indiscutible que el cambio de titularidad de las empresas no afecta, ni al valor añadido, ni a la generación de rentas, pero sí, por supuesto, a las posibles ganancias o pérdidas de capital, de carácter individual, pero no al capital productivo global que continúa siendo el mismo.»

Reitera esta misma explicación en la segunda de las sentencias citadas. Ambos pronunciamientos razonan sobre la normativa del IVA anterior a la Ley 37/1992 (art. 5 de la Ley 30/1985) pero es evidente que sus consideraciones son válidas para comprender el artículo 7.1.º, a) de este texto legal.

- **Efectivamente, si no hay valor añadido en el proceso de producción y distribución de bienes y servicios no podemos considerar que se haya producido el hecho imponible que fundamenta la exigencia de este tributo (de ahí su configuración, añadimos, como supuesto de no sujeción en lugar de declararlo exento).**

B) Patrimonio empresarial transmitido.

En cuanto a qué debemos entender por transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, debemos destacar el fundamento de derecho segundo de la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2002** (NFJ 013158), igualmente referida a la Ley 30/1985 pero con argumentos que estimamos procedentes para la aplicación de la Ley vigente:

«Antes de continuar, hemos de recordar que esta Sala ha declarado que para entender que nos encontramos ante una transmisión del patrimonio empresarial, es necesario que sean transmitidos todos aquellos elementos patrimoniales necesarios para continuar la actividad empresarial, pero no es necesario que sean transmitidos todos y cada uno de los elementos patrimoniales del transmitente, pues, como veremos, la esencia del precepto de aplicación radica sobre la transmisión de una empresa que pueda ser reconocida como tal una vez continúe con su actividad el nuevo titular.

...

Pues bien, el precepto admite desafectación de bienes –que quedarán sujetos al impuesto– lo que implica que no es necesario una transmisión total del patrimonio del transmitente, sino aquel que merece la consideración de patrimonio empresarial y que son

elementos necesarios para la continuación en la actividad. Se trata pues de un cambio de titularidad de la actividad empresarial manteniéndose ésta, lo que constituye el supuesto de la no sujeción.»

Por tanto, dice el Tribunal, son correctas las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo en las que no se había incluido IVA correspondiente a la operación.

Similar planteamiento subyace en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 24 de junio de 2002**, que niega la no sujeción al IVA a la operación de compra de determinados enseres de un hotel porque se trata de elementos aislados que no alcanzan a configurar «*un complejo negocial hotelero*».

- **Lo importante según estos pronunciamientos no es pues si se transmiten todos y cada uno de los elementos patrimoniales, sino aquellos necesarios para la continuidad de la empresa como tal.**

III. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY 37/1992. EL ARTÍCULO 23.1 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LOS «CRITERIOS ADMITIDOS EN DERECHO»

Después de cuanto se ha expuesto en los apartados anteriores nos corresponde ahora formular nuestra interpretación del repetido artículo 7.1.º, a) para pronunciarnos sobre si ha existido un supuesto de no sujeción al IVA en el caso estudiado.

Para ello no podemos limitarnos a la literalidad del único precepto que regula directamente esta cuestión, siendo ésta la premisa errónea, a nuestro juicio, de algunas de las interpretaciones estrictas antes referidas, que, en nuestra opinión, conducen a resultados inaceptables, incompatibles con el espíritu de la norma. Conforme al **artículo 3.1 del Código Civil**, existen otros criterios hermenéuticos, además del gramatical. Para conocer las normas jurídicas no sólo hay que tener en cuenta «*el sentido propio de sus palabras*», sino también sus antecedentes, el contexto en que aparecen o se encuadran, la realidad social y todo ello «*atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*». A todas estas pautas interpretativas nos remite el **artículo 23.1 de la Ley General Tributaria** cuando dice que las normas tributarias «*se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho*», remisión aún más inequívoca en el **artículo 12.1 del nuevo texto aprobado por la Ley 58/2003**. Estas consideraciones generales son pacíficamente admitidas por la generalidad de la doctrina; no es pues necesario insistir en las mismas.

Opinamos que para la correcta interpretación del artículo 7.1.º,a) es necesario introducir algunas nuevas cuestiones a las que hasta ahora no hemos hecho referencia:

- **La normativa de la Unión Europea de la que trae causa la Ley española reguladora del IVA.**

- **La delimitación del supuesto de sucesión de empresa del artículo 72 de la Ley General Tributaria que permite derivar al adquirente las obligaciones fiscales del transmitente y del artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, que le obliga a mantener los contratos de trabajo existentes, así como del artículo 10.1 del Reglamento de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social.**
- **La función o finalidad de precepto.**

Estudiaremos cada uno de estos asuntos en los siguientes apartados.

IV. LA SEXTA DIRECTIVA COMUNITARIA COMO TEXTO BÁSICO REGULADOR DEL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA

El IVA es un tributo armonizado en la Unión Europea. Su exigencia es obligatoria en todos los Estados miembros, dado su carácter de instrumento fiscal que facilita los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios (es decir, según el lenguaje tradicional, las exportaciones e importaciones en el ámbito comunitario) sin necesidad de controles ni formalidades aduaneras, puesto que la construcción del llamado Mercado Interior implica la desaparición real de las fronteras entre los Estados miembros a efectos del comercio en el contexto de la libertad de movimiento de personas, capitales, bienes y servicios. Cada ordenamiento nacional está por ello obligado a configurar un IVA conforme a las directivas dictadas por Bruselas; el texto básico es la conocida como **Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977, 77/388/CEE**, a cuya versión actual, tras las diversas modificaciones de que ha sido objeto, nos vamos a referir.

1.º El artículo 5.8 de la Sexta Directiva.

La Sexta Directiva contiene en su Título V sobre el hecho imponible del tributo el artículo 5, que define lo que se entiende a efectos del mismo como entrega de bienes. Su apartado 8, en la versión oficial en nuestro idioma, dice lo siguiente:

IVA
ARTÍCULO 5.8 DE LA SEXTA DIRECTIVA

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continua la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.»

Esta es la norma que ha sido objeto de transposición a nuestro ordenamiento a través del artículo 7.1.º de la vigente Ley 37/1992. Como puede apreciarse, hay algunas **diferencias** que saltan a la vista entre el texto comunitario transcrito y el precepto español, aunque atenderemos sólo a aquellas que nos interesan en relación con el caso estudiado.

El primero habla de «*universalidad total o parcial de bienes*»; nuestra Ley distingue entre la transmisión de todo el patrimonio empresarial en el apartado a) del artículo 7.1 y del patrimonio afecto a una rama de actividad en el apartado b) pero la terminología usada es notoriamente diferente: **la Directiva se refiere a «universalidad de bienes» y la Ley española a «totalidad del patrimonio empresarial»; y está claro que estas dos expresiones nos remiten a realidades distintas.**

La «*universalidad de bienes*» no debe ser entendida como la «*totalidad del patrimonio*» del transmitente afecto a esa actividad, porque en tal caso reduciríamos al absurdo este precepto comunitario en cuanto habla al mismo tiempo de «*universalidad parcial*». Esa «*universitas*» no son todos los bienes y derechos sino el conjunto necesario para desarrollar una determinada actividad empresarial. La distinción entre la totalidad del patrimonio empresarial de una persona (art. 7.1.º, a) y la totalidad del patrimonio empresarial afecto a una rama de actividad (art. 7.1.º, b) que hemos introducido en nuestro ordenamiento no es, a nuestro entender, una medida suficiente para respetar el espíritu de la norma comunitaria.

Además de ello, el artículo 5.8 de la Sexta Directiva dice que «*el beneficiario continua la personalidad del cedente*», mientras que el artículo 7.1.º, a) exige que el adquirente «*continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales*» y añade el nuevo requisito de que la transmisión se realice «*a favor de un solo adquirente*». Pero no comentamos estas diferencias, dado que en estas páginas no nos ocupamos de la continuidad del negocio (aunque este requisito es básico para comprender la función de la norma, como ya hemos dicho) ni de la existencia de un solo adquirente; nos remitimos de nuevo al trabajo citado de las Profesoras ARRIBAS y HERMOSÍN.

- **Bastan estas observaciones para deducir que la Ley 37/1992 es mucho más restrictiva que la Sexta Directiva a la hora de configurar este supuesto de no sujeción al IVA. Y en lo que afecta a la cuestión básica objeto de nuestro estudio, esa diferencia es particularmente visible, ya que el artículo 5.8 transcrito no exige la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.**

2.º La Doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En los conflictos planteados ante el Tribunal de Luxemburgo las partes no han venido invocando el artículo 5.8 de la Sexta Directiva. Hasta fecha muy reciente carecíamos de un pronunciamiento de este Tribunal en que se hubiera analizado el contenido o alcance de este precepto, con la excepción parcial de la Sentencia de 22 de febrero de 2001 (NFJ 010200), Asunto C-408/98, con motivo del planteamiento de algunas cuestiones prejudiciales por la High Court of Justice del Reino Unido con motivo del conflicto que la Administración de aduanas la entidad Abbey National plc, en la que se hacen algunas breves consideraciones sobre ese precepto, ajenas al tema que estudiamos.

Pero mientras redactábamos este trabajo se ha hecho pública la **Sentencia de 27 de noviembre del 2003 de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia, Asunto C-497/01** (NFJ 015629), que ofrece un primer análisis e interpretación de dicho precepto con motivo de la petición que le dirige el Tribunal d'arrondissement de Luxemburgo en el conflicto que mantiene con la entidad Zita Modes Sàrl. Veamos las principales apreciaciones formuladas en este Sentencia.

Según expone, esa entidad vendió a otra sociedad un establecimiento comercial de artículos de confección, girándole factura sin repercusión de IVA. La Administración de Luxemburgo exigió el IVA correspondiente porque no se había continuado la actividad y porque para aplicar la no sujeción era necesario que el adquirente estuviera legalmente autorizado para ejercer esa misma actividad. La entidad transmitente opuso que según la normativa nacional de este tributo no se exigía tal continuación de la actividad económica, afirmando además, según consta en el número 12 de la Sentencia, que *«dado que ambos eran sujetos pasivos, si la cesión hubiera estado sujeta al IVA se habría devuelto éste en su totalidad»*.

El Tribunal d'arrondissement, ante la dificultad del tema, planteó al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales. Nos limitamos a la transcripción de las dos primeras, que son las que ahora nos interesan. Figuran en el número 19 de la Sentencia en los siguientes términos:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (...) en el sentido de que la transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo constituye un requisito suficiente para que la operación no esté sujeta al impuesto sobre el valor añadido, con independencia de la actividad del sujeto pasivo o de la utilización que haga de los bienes transmitidos?»

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva en el sentido de que por transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo debe entenderse una transmisión total o parcial de una empresa a un sujeto pasivo que continúe la actividad total de la empresa cedente o continúe la actividad del sector correspondiente a la universalidad parcial cedida, o simplemente en el sentido de una transmisión total o parcial de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo que continúe el tipo de actividad total o parcial del cedente, sin que haya transmisión de empresa o de un área de empresa?»

Nos permitimos recordar que sólo estamos interesados en conocer cómo debemos interpretar la exigencia de la Ley española de que se transmita *«la totalidad del patrimonio empresarial»*, de manera que atenderemos exclusivamente a las observaciones de las partes y consideraciones del Tribunal relacionadas con esta cuestión y con la finalidad general de la norma.

La Comisión Europea, como compareciente, expuso (número 24) que el repetido artículo 5.8 *«tiene sólo una finalidad de simplificación administrativa y de protección de la tesorería de los sujetos pasivos. Desde el punto de vista fiscal, conforme al principio de neutralidad, la aplicación de*

esta disposición debe dar lugar exactamente al mismo resultado, con independencia de si el IVA es facturado por el cedente y después deducido por el cesionario o de si la operación no está gravada». Por lo que respecta a la transmisión de una «universalidad de bienes», la Comisión recuerda que es «un concepto de Derecho comunitario cuya interpretación corresponde al Tribunal de Justicia» (número 26) pero afirma que, en su opinión, por tal universalidad debemos entender «la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica» (número 27).

Por su parte, el Tribunal reconoce en sus apreciaciones que la Sexta Directiva no contiene, en efecto, ninguna definición del concepto «universalidad total o parcial de bienes» (número 33), lo que significa, según su reiterada jurisprudencia, «que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance (como es el caso que nos ocupa) normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate» (número 34). Insistimos en sus pautas interpretativas: el contexto y el objetivo o finalidad de la norma.

Procediendo con esta metodología, el Tribunal de Justicia hace las siguientes afirmaciones:

«39. A la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo de ésta... queda de manifiesto que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, se recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado.

40. Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

41. En efecto, como el Abogado General señaló correctamente en el punto 39 de sus conclusiones, está justificado un tratamiento especial en estas circunstancias, puesto que es posible que el importe del IVA que debe anticiparse por la transmisión sea especialmente elevado en comparación con los recursos de la empresa de que se trate.»

El Tribunal de Justicia contesta:

**ARTÍCULO 5.8 DE LA SEXTA DIRECTIVA DECLARACIÓN
DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA**

«El artículo 5, apartado 8... debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad, conferida por la primera frase de dicho apartado, de considerar que, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de lo no entrega se aplica... a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.»

La claridad de los párrafos anteriores nos exime de comentar esta Sentencia.

3.º Conclusiones sobre el artículo 5.8 de la Sexta Directiva.

- Por lo que respecta a la **finalidad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva**, el resumen de las alegaciones de las partes que figura en la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo expuesta nos permite conocer que **en opinión de la propia Comisión Europea, ese precepto pretende la simplificación administrativa y la protección de la tesorería de la empresas**, puesto que el pago del IVA por parte del adquirente y la posterior deducción por el mismo de las cuotas satisfechas produce igual efecto recaudatorio que la no sujeción, pero, al contrario que ésta, obliga al cumplimiento de deberes formales y al desembolso de las cuotas en el momento de la transmisión, debiendo esperar a la práctica de la autoliquidación en que las deduce para la recuperación de la cantidad satisfecha.
- **El Tribunal de Justicia comparte este planteamiento**, como explica en el número 39 de dicha Sentencia: el artículo 5.8, además de simplificar las transmisiones, evita «*sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, se recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado*».
- **La norma comentada de la Sexta Directiva no se refiere a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino a una «universalidad total o parcial de bienes», una universitas, que vinculamos a un conjunto de elementos patrimoniales necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial.**

- **En esa misma línea razona la Comisión Europea** según consta en el número 27 de la Sentencia, pues entiende que ha de ser objeto de transmisión **«un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica» y no la totalidad de los elementos patrimoniales.**
- **En cuanto al Tribunal, sigue ese mismo planteamiento**, declarando que el artículo 5.8 debe interpretarse en el sentido de que no es necesario para que nos hallemos ante un supuesto de no sujeción la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino que **será suficiente con que se haya transmitido «un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa» que permita desarrollar al adquirente la correspondiente actividad**, insistiendo en su pronunciamiento de la importancia de la continuidad de la misma.
- Finalmente, recordemos que el concepto **«universalidad de bienes»** ha de ser interpretado por el Tribunal de Luxemburgo según dice la Comisión Europea y que, en efecto, así lo declara el Tribunal, afirmando que **«debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate»** (número 34).

V. EL SUPUESTO DE SUCESIÓN DE EMPRESA DEL ARTÍCULO 72 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y DE LOS CORRESPONDIENTES PRECEPTOS DEL ESTATUTO DE LOS TRABAJADORES Y DE LA NORMATIVA DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1.º La sucesión en la actividad empresarial ante el ordenamiento tributario.

Ya hemos dicho que, a nuestro juicio, para la correcta interpretación del artículo 7.1.º a) de la Ley 37/1992 conforme a los criterios del artículo 3.1 del Código Civil debemos traer a colación lo establecido en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, precepto que no ha conocido ninguna modificación, en lo que ahora nos interesa, desde que fue promulgado en 1963 hasta que ha sido aprobada la nueva Ley 58/2003. Este texto contiene una nueva regulación en el artículo 42.1, c), que aún no ha entrado en vigor en el momento de escribir estas páginas, ubicada correctamente en el ámbito de los responsables y no en el de las garantías del crédito, como había aconsejado el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales; también es positivo que se refiera a los sucesores en el «ejercicio de explotaciones o actividades económicas» y no sólo en la titularidad de las mismas. En cambio, en nuestra opinión, no merece tal valoración que se califique la sucesión como un supuesto de responsabilidad solidaria o que la responsabilidad pretenda alcanzar nada menos que a las sanciones impuestas al deudor principal.

Por supuesto, este no es el lugar adecuado para analizar el contenido de estas normas, que han dado lugar a una abundante bibliografía y a numerosos pronunciamientos administrativos y judiciales. Pero, aunque seremos breves, estimamos necesario establecer una vinculación entre estos preceptos y la no sujeción al IVA a efectos interpretativos del artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992.

Como es sabido, el artículo 72 de la Ley General Tributaria y el artículo 13 del vigente Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) disponen básicamente que quien suceda a otra persona física o jurídica en la titularidad de una empresa, responderá frente a Hacienda de todas las deudas y responsabilidades tributarias pendientes derivadas de esa actividad, salvo que la Administración no expidiera en el plazo de dos meses la certificación que se le solicitara sobre la existencia de tales deudas o que la expidiera con contenido negativo.

- **Ni la doctrina académica, ni las decisiones administrativas, ni las sentencias de los Tribunales de Justicia consideran necesaria la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial para que nos encontremos ante una caso de sucesión de empresa con la consiguiente derivación de las responsabilidades fiscales.**

Y así lo reconoce expresamente el **artículo 13.2 del Reglamento General de Recaudación**, según el cual:

«Esta responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de las empresas respectivas, salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación o actividad.»

Disposición que ha sido elevada a rango legal por el artículo 42.1, c) párrafo segundo, de la nueva Ley General Tributaria, que lleva a cabo una reproducción literal del mandato básico de la misma.

Lógicamente, la interpretación de este precepto para determinar qué debe entenderse por elementos patrimoniales aislados que permitan la continuidad de la empresa viene dando lugar a múltiples conflictos entre los contribuyentes y la AEAT. Evitamos este debate, aunque advertimos que tanto la Administración Tributaria como los Tribunales de Justicia vienen aplicando reiteradamente este artículo 13.2 en los supuestos en que consideran que ha tenido lugar esa continuidad empresarial. Y puede afirmarse con rotundidad que no vienen exigiendo la transmisión del patrimonio empresarial para declarar que procede esa sucesión.

Ha de tenerse en cuenta además que el análisis de lo que debemos entender por transmisión de una empresa se ha hecho tradicionalmente en el ámbito fiscal a partir del artículo 72 de la Ley General Tributaria y no a partir de lo dispuesto en una norma particular de un concreto tributo, el artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA, cuyo contenido resulta sumamente problemático.

- **Llamamos la atención sobre el hecho de que a la hora de caracterizar como responsables tributarios a los adquirentes de empresas se extienda esa caracterización a quienes adquieren elementos patrimoniales aislados de las mismas, mientras que cuando llega el turno de declarar no sujeta a IVA la transmisión de una empresa se siga el estricto criterio de exigir que esa operación esté referida a la totalidad del patrimonio empresarial.**

- **La unidad dogmática y la lógica sistemática del Derecho tributario deben impedir semejantes contradicciones a la hora de formular e interpretar su normativa y que ello se traduzca en perjuicio de los contribuyentes cuando la causa última de esa situación deriva de la indeterminación legislativa.**

2.º La sucesión en la actividad empresarial ante el ordenamiento laboral.

El artículo 44 del **Estatuto de los Trabajadores**, contenido en el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, sirve de apoyo a nuestros comentarios anteriores. Establece en su número 1 que el cambio de titularidad *«de una empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma»* no extingue las relaciones laborales existentes, en las que se subrogará automáticamente. Y añade en su número 2 lo siguiente:

«A los efectos de lo previsto en el presente artículo, se considerará que existe sucesión de empresa cuando la transmisión afecte a una entidad económica que mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica, esencial o accesoria.»

Y si de aquí pasamos al ámbito de la Seguridad Social, nos encontramos con el artículo 10.1 del **Reglamento de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social** (Real Decreto 1637/1995, de 6 de octubre), que desarrollando la Ley General de la Seguridad Social (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio) conforme a la previsión de su artículo 127 y siguiendo la Ley General Tributaria, establece en su párrafo final, tras declarar la responsabilidad solidaria del comprador de la empresa frente a las obligaciones del anterior empresario:

«Tal responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de la explotación, industria o negocio respectivo, salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación, industria o negocio.»

- **¿Dudaría alguien, dudarían la Administración o los Tribunales de que la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales, no de la totalidad del patrimonio, que permite al adquirente continuar con el negocio del transmitente implica una sucesión de empresa a efectos de defender los derechos de los trabajadores o de la Seguridad Social?**
- **Y si se declara que tal sucesión ha tenido lugar, y sabemos todos que así sería, ¿podría admitirse la negativa de la AEAT a aplicar el artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA porque, en su opinión, no ha tenido lugar la transmisión de la *totalidad* del patrimonio empresarial?**

VI. FUNCIÓN O FINALIDAD DEL ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY REGULADORA DEL IVA. LA CONTINUIDAD DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Después de todo lo expuesto también este apartado puede caracterizarse por su brevedad. La declaración de la función que cumple una norma en el contexto del ordenamiento fiscal, de cuál sea su finalidad, es la consecuencia de un proceso interpretativo que nos llevará al objetivo final del mismo: el conocimiento de su contenido y alcance. Si acertamos al deducir y exponer esa función y en razón de la misma nos pronunciamos finalmente sobre su aplicación al caso estudiado, habremos cumplido la tarea propia de juristas.

A lo largo de las páginas anteriores sobre la finalidad del artículo 7.1, a) o del precepto correlativo de la Sexta Directiva, hemos recogido algunas opiniones que aparecen en cierta medida como complementarias más que como contradictorias; las resumimos y comentamos a continuación.

Así, nuestro **Tribunal Supremo** decía en las Sentencias de 1 de octubre de 1996 (NFJ 003497) y 23 de junio de 2001 que **su verdadero objetivo era evitar que se sometieran al IVA operaciones que no originaban ningún valor añadido** en la producción y distribución de bienes y servicios, de modo, podemos decir, que **no aparece en ellas el substrato básico del hecho imponible del tributo**, con independencia de que el transmitente pudiera obtener incrementos patrimoniales o sufrir pérdidas, que deberán ser tenidas en cuenta en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, pero que no pueden ser calificadas como entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA; simplemente, la empresa cambia de titular, sin que la transmisión en sí misma produzca ninguna mutación en esa unidad económica de producción y distribución de bienes y servicios. Precisamente por ello, podemos añadir, viene caracterizado por el legislador como un supuesto de no sujeción, no de exención. Conforme a la distinción teórica tradicional entre ambos conceptos, se trata de que no se ha llegado a producir el hecho imponible, no que una vez producido se le haya eximido de carga fiscal.

Por otra parte, tanto la **Comisión Europea** como el **Tribunal de Justicia de Luxemburgo** afirman, según hemos visto en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, antes resumida, que la finalidad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva consiste en **evitar daño a la tesorería de la persona o entidad que adquiere los elementos patrimoniales transmitidos**, daño que ni siquiera producirá el paralelo beneficio transitorio de tesorería a la Hacienda Pública, puesto que, en los supuestos normales, el transmitente liquidará e ingresará el IVA devengado al mismo tiempo que el adquirente lo deduce como soportado en su declaración-liquidación. **La no sujeción a este tributo aparece pues como una decisión del legislador para evitar daño donde la Hacienda no recibe ningún beneficio y que permite simplificar o aligerar las obligaciones fiscales materiales y formales de los sujetos pasivos.**

A todo ello hay que añadir un objetivo que está presente en las decisiones judiciales comentadas y que la doctrina académica suele explicar: **el legislador pretende no obstaculizar la continuidad de las actividades económicas ni incidir negativamente en el clima de competencia** exigido y defendido por las disposiciones comunitarias, de manera que las transmisiones empresariales (como en el caso de las fusiones y escisiones) en sí mismas consideradas no se vean gravadas por un tributo

que debe recaer sobre producción y distribución de bienes y servicios, porque ello perjudicaría y discriminaría decisiones de organización empresarial, que son premisas de esos procesos de producción y distribución sobre las que deben decidir los empresarios libremente, sin cargas fiscales adicionales.

Evidentemente, estos últimos objetivos podrían conseguirse también por la vía de la exención. La Sexta Directiva, y en consecuencia los ordenamientos nacionales de los Estados miembros, podían haber calificado como entrega de bienes la propia transmisión de los elementos patrimoniales de la empresa incluso cuando ello implicara el fin de su actividad, con independencia de que el adquirente de los mismos continuara o no con dicha actividad. Pero no lo ha hecho así. El legislador ha decidido que cuando se da esta última circunstancia existe un supuesto de no sujeción.

- **Y ello significa, a nuestro juicio, que la auténtica función de la norma es preservar la pervivencia o continuidad de las actividades empresariales mediante la liberación de la carga fiscal derivada del IVA.**
- **Así se deduce inequívocamente si comparamos el artículo 4.Dos, b) de la misma Ley 37/1992 con el precepto que comentamos.**

En efecto, ese artículo 4.Dos califica como entrega de bienes realizada en desarrollo de la actividad propia del empresario:

«b) Las transmisiones o cesiones de uso de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.»

Estas transmisiones están por tanto sujetas al IVA en cuanto tales entregas de bienes. Si se compara el precepto con el artículo 7.1, a) la diferencia que motiva que tales transmisiones se consideren no sujetas está, precisamente, en el hecho de que el adquirente «*continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente*». Luego entonces esta es la finalidad y justificación de la configuración legal de un supuesto de no sujeción.

- **Todo lo demás es secundario o instrumental en relación con este principal objetivo de la continuidad de la actividad; por eso se exige que se transmita una *universitas* de elementos patrimoniales que permitan la pervivencia del negocio.**

Y, al mismo tiempo, de ahí nacen las interpretaciones flexibles de nuestra formulación legal, tan rígida desde un punto de vista formal, que superan ese estricto e injustificado requisito de que se transmita la «*totalidad del patrimonio empresarial*». No es necesario llegar a tanto; es suficiente que pase al adquirente un «*conjunto coherente de activos*», como decía la Comisión Europea, «*un establecimiento mercantil*» o «*una parte autónoma de una empresa*», como afirmaba el Tribunal de Luxemburgo, que le permita continuar, y que de hecho continúe, con la actividad económica.

- **La sustitución de una persona por otra como titular de una organización empresarial no origina, por sí misma, ningún valor añadido, como acertadamente observaba nuestro Tribunal Supremo. Desde un punto de vista técnico estamos ante un caso de no sujeción porque así lo ha configurado el legislador (que, como ha advertido la doctrina, no siempre distingue debidamente entre este supuesto y el de exención) considerando que se trata de operaciones que no implican generación de valor añadido en la producción de bienes y servicios.**

VII. CONSIDERACIONES CRÍTICAS SOBRE OTROS ARGUMENTOS ADUCIDOS POR LA INSPECCIÓN

Antes de deducir conclusiones sobre el contenido del artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA debemos aludir a otros argumentos jurídicos invocados por la Inspección en el informe ampliatorio del acta a que hemos aludido en apartado I. El actuario afirmaba que no se había producido la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y, en consecuencia, pretendía el pago del IVA, negando que se tratara de un supuesto de no sujeción. Los obligados tributarios reclamaban la aplicación del repetido artículo 7.1, a) a pesar de que inicialmente, en el momento de la operación, la habían considerado como sujeta a IVA. Y esta conducta servía de premisa al informe ampliatorio como argumento a su favor, dejando a un lado las circunstancias del caso que ahora no interesan. **Así, dicho informe mantenía, en primer lugar, que las partes han calificado el contrato de venta de activos que suscriben como un supuesto de sujeción al IVA y que nadie puede ir contra sus propios actos. Además, aducía que el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria impide aplicar analógicamente los beneficios y exenciones fiscales.** Analicemos ambos pretendidos argumentos jurídicos.

1.º Autonomía de la voluntad y configuración del hecho imponible de los tributos. La tesis del *contribuyente infalible* contraria a la legalidad fiscal.

La primera línea argumental está expuesta en dos apartados de dicho informe ampliatorio, que transcribimos:

«b) Porque las partes lo han configurado como una operación sujeta y no exenta. Se aportan todas las facturas derivadas de la transmisión, con la repercusión del Impuesto correspondiente. En la configuración del contrato rige plenamente el principio de autonomía de la voluntad, y como tal se han expresado los contratantes, manifestando la inclusión de aquellos elementos objeto de transmisión. Si hubieran querido transmitir la empresa como un todo, con invocación del beneficio fiscal del artículo 7, lo habrían configurado así, con la inclusión de la totalidad del patrimonio empresarial. Lo que el artículo 36 de la LGT impide es la alteración de la posición del sujeto pasivo y de los demás elementos de la relación tributaria,

pero no la eficacia plena del principio de la autonomía de la voluntad en el ámbito que le es propio. Además, desde el punto de vista fiscal, en el presente caso la adopción de una u otra postura hubiera sido totalmente neutral por cuanto no existen inmuebles entre los activos cedidos que podrían estar sujetos al ITP.

....

- c) *Porque a nadie le es lícito ir contra sus propios actos. La operación se ha concertado tal como las partes se manifiestan en el contrato. Pretender, una vez iniciada las actuaciones inspectoras, invocar el beneficio del artículo 7 de la Ley del Impuesto, cuando no se ha demostrado en el curso de las actuaciones inspectoras la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, ni se ha intentado una rectificación de las facturas emitidas con la consiguiente comunicación al adquirente, para regularizar bilateralmente la situación tributaria (en el supuesto de que fuese necesaria), vulnera principios jurídicos sólidamente asentados.»*

Estas afirmaciones sobre las consecuencias tributarias de la autonomía de la voluntad se deshacen velozmente si se someten a un análisis técnico de mínimo rigor. Contienen, en nuestra opinión, dos errores básicos.

Efectivamente, con formulación expresa en nuestro Derecho desde el Ordenamiento de Alcalá, las partes pueden convenir el contrato que tengan por conveniente, siempre que actúen dentro de lo permitido por la ley. Pero el régimen fiscal aplicable a sus acuerdos es independiente de su voluntad, porque sólo puede configurarlo el legislador; a cada convención entre los particulares se le aplicará el tributo que corresponda según una norma legal. Los contribuyentes no pagan los impuestos que quieren pagar, sino los que le exige en cada caso el ordenamiento jurídico. Los párrafos transcritos tal vez confunden entre la llamada «*economía de opción*» en virtud de la cual cada uno puede alcanzar sus objetivos eligiendo la vía jurídica que tenga menor coste fiscal y el principio de legalidad tributaria, que sólo permite exigir los tributos establecidos por una ley conforme al hecho imponible configurado por la misma. Este principio está inequívocamente formulado por los artículos 31 y 133 de la Constitución y por los artículos 2, 9 y 10 de la Ley General Tributaria de 1963 así como en los artículos 2, 4, 7 y 8 del nuevo texto de la misma aprobado por la Ley 58/2003. El artículo 36 de aquélla, citado en esos párrafos, es una simple consecuencia del carácter legal, no contractual, de la obligación tributaria y de su consiguiente indisponibilidad. **Lo que el informe comentado llama «*eficacia plena del principio de autonomía de la voluntad*» es una cuestión absolutamente ajena a la exigencia de los impuestos, ámbito en el que rige un estricto principio de legalidad.**

Además, los contribuyentes pueden equivocarse o estar mal asesorados en el complejo y variable mundo de la normativa tributaria, ¿qué sucederá en tal caso? La Inspección responde con claridad: nadie puede ir contra sus propios actos; lo que es tanto como decir que los particulares deben pechar con las erróneas consecuencias fiscales que hayan atribuido a sus acuerdos (si ello beneficia a Hacienda, claro está). Así que de nuevo nos vemos obligados a advertir que desconoce las exigencias del principio de legalidad. La función de la Inspección es aplicar los tributos según la ley como consecuencia de sus actuaciones comprobación e investigación, no exigir el pago de los tri-

butos que las partes hayan considerado procedentes aunque estén en un error. Como dice el artículo 1 de su Reglamento (Real Decreto 939/1986) tiene que verificar el exacto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones y deberes con la Hacienda Pública; tales obligaciones y deberes no nacen de la voluntad de los particulares, sino de la ley. Si hay un error por parte del contribuyente la obligación del actuario es corregirlo, no persistir en el mismo. ¿O es que podría negarse, por ejemplo, la devolución de un ingreso indebido aduciendo que el contribuyente lo practicó voluntariamente y que nadie puede ir contra sus propios actos?

En resumen:

- **A la hora en que comparece Hacienda para aplicar los tributos las cosas no son lo que las partes dicen que son, sino lo que son conforme a Derecho y no devengan las cargas fiscales que dicen los particulares, sino las previstas en las leyes.**
- **Las erróneas apreciaciones de los contribuyentes prueban que no son infalibles, que han buscado inoportunas vías de «economía de opción» o incluso que han intentado defraudar; pero no causan estado sobre el impuesto que debe ser satisfecho, lo que sólo puede derivar de la correcta aplicación de la ley.**
- **De modo que cualesquiera que sean las declaraciones de las partes que intervienen en un contrato sobre los tributos que se devengan, corresponde a la Inspección la exigencia de aquellos que resulten procedentes según ley.**

2.º Invocación del artículo 23.3 de la Ley General Tributaria: prohibición de aplicación analógica de un beneficio fiscal.

Veamos los términos en que el informe ampliatorio expone este otro argumento:

«c) Porque lo que contempla el artículo 7 de la ley del IVA no es otra cosa que un beneficio fiscal, una exención, aunque configurado técnicamente como un supuesto de no sujeción, pero un beneficio fiscal en definitiva, que no obstaculice la transmisión de las empresas. Y como tal beneficio fiscal hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 23.3 de la LGT».

Dejamos pues constancia de que **según se afirma en este procedimiento no estamos ante un supuesto de no sujeción propiamente dicho, sino ante una exención o beneficio fiscal.**

Y como se trata de un beneficio fiscal, dice, sólo puede concederse en aquellos casos en que así lo haya previsto en legislador, sin extenderlo analógicamente a supuestos similares, dado que ese artículo 23.3 prohíbe expresamente usar la analogía «para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones». Reitera este mandato el artículo 14 del nuevo texto de la Ley General Tributaria.

Manifestamos nuestra disconformidad con este razonamiento. Aunque nos gustaría saber por qué no se trata de un supuesto de no sujeción, sino de exención, en contra de la propia manifestación del legislador, ésta no es la cuestión que ahora interesa (nos remitimos también en este punto al estudio citado de las Profesoras ARRIBAS y HERMOSÍN). Lo importante es advertir que quien afirma que cumple el requisito legal sobre transmisión del patrimonio empresarial no pretende una aplicación analógica del artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA. No es eso. Lo que hace es esgrimir su interpretación de lo que debe entenderse por *totalidad* de ese patrimonio empresarial opuesta a la reiterada interpretación propia de la doctrina administrativa. No pide la aplicación analógica de un beneficio fiscal que no le corresponde, sino la aplicación de una disposición cuyos requisitos considera cumplidos. Da la impresión de que ese tema ha sido planteado en términos dialécticos para solazarse en una elemental respuesta negativa.

- **Por tanto, no concedemos valor a este argumento aducido por la Inspección sobre una cuestión ajena al planteamiento del problema interpretativo que plantea el artículo 7.1, a).**

VIII. CONCLUSIONES

Nuestra exposición anterior y las consideraciones que hemos ido formulando a lo largo de la misma nos permiten las siguientes conclusiones sobre el contenido del artículo 7.1.º, a) de la Ley reguladora del IVA en relación con las cuestiones analizadas.

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY DEL IVA

CONCLUSIONES

- 1.ª **Por transmisión de la «totalidad del patrimonio empresarial» hemos de entender el conjunto de bienes y derechos afectos a una determinada actividad y necesarios para el desarrollo de la misma. No debemos identificar esa expresión, incorrecta desde un punto de vista técnico, con la totalidad de los bienes y derechos del transmitente.**
- 2.ª **No impide la aplicación del precepto comentado el hecho de que no se transmita al adquirente el dinero en caja o bancos así como determinados créditos o deudas frente a terceros, que sólo se hubieran traducido en mayor o menor precio de la transmisión pero no en perjuicio de la actividad propiamente dicha, o cualquier otro concreto elemento patrimonial que no resulte necesario para el desarrollo de la correspondiente actividad.**
- 3.ª **Las conclusiones anteriores encuentran su fundamento en que la finalidad esencial del supuesto de no sujeción configurado por esta norma está en la protección de la continuidad de las actividades empresariales, de modo que ésta es requisito básico para su aplicación.**

.../...

.../...

- 4.^a Apoyamos esta interpretación en nuestra doctrina administrativa y en nuestra jurisprudencia, a cuyo análisis anterior nos remitimos, así como en las consideraciones expuestas sobre la Ley 37/1992 y sobre el artículo 72 de la Ley General Tributaria y en los preceptos sobre sucesión de empresas del Estatuto de los Trabajadores y de la normativa sobre Seguridad Social.**
- 5.^a Además de ello, invocamos como fundamento de nuestras conclusiones el artículo 5.8 de la Sexta Directiva de la Unión Europea y la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que hemos examinado.**
- 6.^a La decisión que hayan adoptado las partes en el momento de la transmisión de los activos sobre sujeción o no sujeción al IVA de la operación convenida no condiciona la aplicación o no aplicación del artículo 7.1, a) comentado, dado el carácter de las obligaciones tributarias y su estricto sometimiento al principio de legalidad, al margen de la voluntad de los sujetos pasivos.**

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA POBLET, E. y POZO LÓPEZ, J. *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 1986.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Deusto, Bilbao, 1994.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. «Análisis jurisprudencial de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica», *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 1, 2002.
- ARRIBAS LEÓN, M. *La responsabilidad tributaria en la sucesión de empresas*, trabajo inédito, 2003.
- BANACLOCHE PÉREZ, J. «Impuesto sobre el Valor Añadido», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo X, EDESA, Madrid, 1990.
- BARBERENA BELZUNCE, I. «La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Impuestos*, Tomo II, 1991.
- BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A. «La transmisión del patrimonio empresarial», *El IVA y la Inspección de Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- CABRERA FERNÁNDEZ, J.M. *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, CISS, 7.^a edición, Valencia, 2002.
- CALVO VÉRGEZ, J. «Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP. Transmisión de empresa: en torno a la STS de 23 de junio de 2001», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 265, 2002.
- CAÑABATE CLAU, D. «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa: análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 57, 1999.
- CARBAJO VASCO, D. «Los supuestos de no sujeción en el IVA», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 175, 1985.

- CARBAJO VASCO, D. «Transmisión y sucesión en la empresa. Algunas cuestiones fiscales», *Crónica Tributaria*, n.º 70, 1994.
- CASTILLO SOLSONA, M. «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas», *Carta Tributaria*, núms. 305 y 306, 1999.
- CENCERRADO MILLÁS, E. *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, M. Pons, Madrid, 1995.
- CHECA GONZÁLEZ, C. «La tributación de la transmisión global *inter vivos* del patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente que continúa realizando las mismas actividades que el transmitente», *Actualidad Tributaria*, n.º 5, 1994.
- CHECA GONZÁLEZ, C. *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- DELGADO GONZÁLEZ, A. «El ITP y AJD y el IVA», *Alcabala, Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, n.º 2, 1989.
- DELGADO PACHECO, A. y CARBAJO VASCO, D. «La transmisión global de la empresa individual y el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 171, 1984.
- FALCÓN Y TELLA, R. «La compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Impuestos*, Tomo II, 1993.
- FERNÁNDEZ SEVILLANO, M. «Tributación de la transmisión del patrimonio empresarial», *Actualidad Tributaria*, n.º 48, 1993-1994.
- GARCÍA GIL, J.L. y GARCÍA GIL, F.J. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Relaciones con el IVA. Jurisprudencia. Casos Prácticos*, DIJUSA, 2.ª edición, 2001.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. «La Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la Sentencia del TS de 1 de octubre de 1996)», *Quincena Fiscal*, n.º 13, 1997.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. «Entrega de Bienes», *El IVA en España*, CALVO ORTEGA, R., como director, y varios autores, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas. (Comentarios a la nueva Ley)*, Aranzadi, Pamplona, 1993.
- GUERRA REGUERA, M. *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1999.
- JIMÉNEZ BLANCO, J.L. «El IVA y el ITP en la transmisión de la empresa tras la Ley 29/1991 de adecuación a las Directivas CEE», *Noticias CEE*, n.º 96, 1993.
- LASARTE, J. «El hecho imponible de las operaciones interiores del Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis de la Ley 37/1992 en relación con la Sexta Directivas», *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*, varios autores, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, monografía n.º 14, 1999.
- LOZANO SERRANO, C. *La responsabilidad del adquirente de empresas por deudas anteriores a la transmisión*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el Derecho español: IVA e ITP», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 213, 1991.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre)», *Noticias CEE*, n.º 107, 1993.
- MORILLO MÉNDEZ, A. «La responsabilidad tributaria del sucesor en la titularidad de explotaciones económicas», *Carta Tributaria*, n.º 271, 1997.
- MUNTANER PEDROSA, J. «Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», *Carta Tributaria, Monografías*, n.º 135, 1991.
- PALAO TABOADA, C. «Alcance de la responsabilidad del sucesor en la empresa. Comentario de jurisprudencia», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 192, 1999.
- PÉREZ HERRERO, L.M. *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1999.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. «Artículo 72», *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, varios autores, EDESA, Madrid, 1982.
- RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», *Impuestos*, Tomo II, 1985.
- SARTORIO ARBALAT, S. *La responsabilidad tributaria del sucesor de empresa: análisis del artículo 72 de la LGT*, trabajo inédito, 1999.
- SERRANO SOBRADO, J. A. «Tributación de las transmisiones globales (Comentario a la STS de 1 de octubre de 1996)», *Crónica Tributaria*, n.º 86, 1998.
- SERRANO SOBRADO, J. A. y MONREAL LASHERAS, A. *Todo sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido 93*, Praxis, Barcelona, 1993.
- SIMÓN ACOSTA, E. «Sucesión en la titularidad de la empresa», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995.
- SIMÓN ACOSTA, E. «De nuevo sobre la naturaleza de la responsabilidad tributaria que procede como consecuencia de la sucesión de empresa. Comentario de la STSJ Murcia de 8 de marzo de 2000», *Jurisprudencia Tributaria*, 2000.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «Aspecto material del hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: Entregas de bienes y prestaciones de servicios», *Estudios sobre el IVA*, varios autores, Salamanca, 1986.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El Impuesto sobre el Valor Añadido», *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular*, varios autores, M. Pons, 19.ª edición, 2003.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. «Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 21, 2002.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. «El IVA en la cesión de empresas e industrias», *Impuestos*, Tomo I, 1987.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1993.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. y GIMÉNEZ-REYNA, E. «Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero», *Impuestos*, Tomo I, 1990.