

MÓNICA ARRIBAS LEÓN

*Profesora. Doctora en Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

MONTserrat HERMOSÍN ÁLVAREZ

*Becaria FPU del Ministerio de Educación. Universidad Pablo
de Olavide de Sevilla*

Extracto:

ANÁLISIS del artículo 7, 1.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde el legislador declara como operación no sujeta a este tributo la transmisión de la empresa cuando el adquirente continúe con su explotación.

A modo de valoración general concluyen los autores que el tratamiento tributario dispensado a la transmisión *inter vivos* de la empresa por la normativa vigente no es el más adecuado. Discrepan con la calificación de la operación en la LIVA, con alguno de los requisitos exigidos para contemplar la falta de gravamen (la transmisión de la totalidad del patrimonio o la imposibilidad de desafectar bienes después de la operación) y con la posibilidad de declarar sujeta a TPO la transmisión de los inmuebles.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Normativa básica.
 1. Normativa comunitaria.
 2. Normativa española.
 3. Principales diferencias entre ambas normativas vigentes.
- III. Identificación de problemas y metodología.
- IV. Primer problema: ¿es realmente un supuesto de no sujeción al IVA o estamos más bien ante un caso de exención?
 1. Diferencia entre no sujeción y exención.
 2. ¿Es correcta la calificación efectuada por la LIVA de la operación como no sujeta?
- V. Segundo problema: ¿qué se entiende por «transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo»?
 1. El sentido del término legal «transmisión».
 2. El objeto de la transmisión: «totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo».
- VI. Tercer problema: ¿cómo interpretar el requisito de que la operación se realice «en favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»?
 1. Los requisitos de quién puede ser adquirente y cómo interpretar la expresión «un solo adquirente».
 2. El requisito de la continuidad en el ejercicio de las mismas actividades desarrolladas por el transmitente.
- VII. Cuarto problema: ¿implica la falta de gravamen de la operación al IVA una sujeción a la modalidad TPO del ITPAJD?
 1. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el ITPO.
 2. La transmisión de inmuebles en el ITPO.
- VIII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 38 de la Constitución Española reconoce la libertad de empresa y requiere a los poderes públicos para que garanticen y salvaguarden su ejercicio, así como la defensa de su productividad de acuerdo con las exigencias de la economía general.

Una manifestación de este mandato de nuestra Carta Magna lo encontramos en el artículo 7.1.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), donde el legislador declara como operación no sujeta a este tributo la transmisión de la empresa cuando el adquirente continúe con su explotación. Se trata de proteger, de esta manera, la continuidad del negocio, a través del establecimiento de un beneficio fiscal como es la ausencia de gravamen.

Sin embargo, esta realidad jurídica presenta notables incertidumbres; la regulación dista mucho de la claridad y coherencia deseadas. De ahí nuestro interés por el estudio del tema.

El debate acerca del régimen fiscal de estas transmisiones ha de efectuarse desde una perspectiva amplia, pues está claro que nuestro legislador ha mantenido la preocupación de separar el tratamiento tributario de los dos tipos de tráfico de bienes existentes: el mercantil y el privado. Por ello, también vamos a plantearnos si esta operación, como materia imponible, podría quedar dentro de la órbita de aplicación no sólo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) sino también de algún otro tributo; concretamente nos referimos a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD). Desde ahora advertimos que aunque la solución parezca evidente no está bien delimitada.

II. NORMATIVA BÁSICA

Comenzaremos el trabajo por exponer las normas jurídicas reguladoras del supuesto, en la esfera comunitaria e interior. Al análisis de este marco jurídico y al de sus implicaciones destinaremos las páginas que siguen.

1. Normativa comunitaria.

El IVA es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea; de ahí que los ordenamientos internos de los Estados miembros deban seguir lo establecido en las directivas comunitarias. En este sentido, y en relación a nuestra materia de estudio, es especialmente relevante el artículo 5.8 de la Directiva de 17 de mayo de 1977, 77/388/CEE, más conocida como Sexta Directiva ¹, que dispone:

«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 continúa 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».

Como se desprende del tenor literal de este precepto, los Estados integrantes de la Unión Europea tienen la posibilidad de instaurar un régimen jurídico especial para las transmisiones globales del patrimonio empresarial en su normativa del IVA.

2. Normativa española.

El Estado español ha aprovechado esta facultad. En la legislación anterior, Ley 30/1985, de 2 de agosto (en adelante, antigua LIVA), el artículo 5.1.º preceptuaba que quedaba no sujeta al impuesto ²:

«La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada a favor de uno o varios adquirentes, cuando éstos continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales del transmitente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se trate de transmisiones realizadas por actos inter vivos si el patrimonio se transmite por partes a distintos adquirentes.

En todo caso quedarán sujetas al impuesto las transmisiones de los bienes o derechos que se desafecten de aquellas actividades empresariales o profesionales que determinen la no sujeción de dichas transmisiones».

¹ Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas 145/1977, de 23 de junio de 1977, serie L (1977/80129).

² La Memoria del Proyecto de la Ley 30/1985 justificaba este supuesto de no sujeción por la necesidad de «evitar perturbaciones en las empresas transmitidas», ya que tendrían que adelantar la cuota del IVA y financiarla hasta que pudieran recuperar tales cuotas por la vía de las deducciones y, en su caso, de las devoluciones.

Esta disposición ha sufrido alteraciones con la aprobación de la vigente LIVA. Según consta en la propia Exposición de Motivos de este último texto, «*la regulación de este beneficio en la legislación anterior no estaba suficientemente armonizada con la Sexta Directiva*». En este sentido, el artículo 7.1.º a) de la LIVA define como supuesto de no sujeción:

*«La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente».*³

No existe un desarrollo reglamentario de esta norma legal, aun cuando parece que hubiera sido conveniente para despejar las importantes dudas que siembra.

Tal y como advertimos en la introducción, es el análisis de este supuesto el que centrará nuestra atención en las páginas posteriores.

3. Principales diferencias entre ambas normativas vigentes.

Para dar por concluido este apartado es conveniente efectuar una somera comparación entre el tenor literal de ambas normas (art. 5.8 de la Sexta Directiva y art. 7.1.º a) de la LIVA). Fruto de ello se obtiene que ambos textos califican de modo expreso la operación como un caso de no sujeción, aunque aparecen los siguientes puntos discordantes:

DIFERENCIAS ENTRE LA SEXTA DIRECTIVA Y LA LIVA	
Artículo 5.8 Sexta Directiva	Artículo 7.1.º a) LIVA
«... la transmisión... no supone la realización de una entrega de bienes...»	«No estarán sujetas...»
«... universalidad total o parcial de bienes...»	«... totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo...»
«... el beneficiario continúa la personalidad del cedente...»	«... adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»
–	«... en favor de un solo adquirente...»

³ No estamos ante una redacción original del legislador de 1992. La letra de la norma vigente transcrita procede de las modificaciones introducidas a la antigua LIVA por el artículo 35 del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

Sobre la base de las diferencias anteriores, resulta patente que la LIVA es más estricta que la Sexta Directiva.

III. IDENTIFICACIÓN DE PROBLEMAS Y METODOLOGÍA

Tras la lectura del precepto que nos incumbe, hemos identificado varios problemas. A efectos sistemáticos, en este apartado vamos sólo a ponerlos de manifiesto, reflexionando individualmente y de forma pormenorizada sobre los mismos en los epígrafes sucesivos.

Los principales conflictos detectados con relación a la regulación de la transmisión *inter vivos* de la empresa en la LIVA son los siguientes:

- ¿Es un supuesto de no sujeción o de exención al impuesto?
- ¿Cómo debe entenderse la expresión «transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo»?
- ¿Qué significa «en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»?
- ¿Implica la falta de gravamen de la transmisión de la empresa en el IVA una sujeción a la modalidad TPO del ITPAJD?

El último problema citado no se deriva de manera directa del artículo que estamos analizando; sin embargo, dada su estrecha relación con el tema, creemos oportuno proceder a su observación.

Antes de dar inicio al estudio de cada una de las dificultades señaladas, debemos efectuar una advertencia metodológica. El esquema que nos hemos propuesto seguir para tratar las cuestiones controvertidas es el siguiente: partiendo de la normativa vigente, tomaremos en consideración la interpretación defendida por los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT); a continuación, tendremos en cuenta la postura de la doctrina científica, y, tras todo ello, efectuaremos una valoración global.

- Normativa vigente
- Jurisprudencia y doctrina de la DGT
- Doctrina científica
- Valoración final

Una vez localizados los problemas fundamentales y definidos los parámetros de orden metodológico que vamos a seguir, comencemos.

IV. PRIMER PROBLEMA: ¿ES REALMENTE UN SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN AL IVA O ESTAMOS MÁS BIEN ANTE UN CASO DE EXENCIÓN?

Para poder contestar a la pregunta formulada, debemos dedicar unas primeras líneas a intentar esbozar de forma breve las diferencias entre un supuesto de no sujeción y un supuesto de exención.

1. Diferencia entre no sujeción y exención.

El artículo 20 de la nueva Ley General Tributaria⁴ define el hecho imponible como «*el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*»⁵. De esta definición podemos extraer dos consecuencias fundamentales; en primer lugar, el hecho imponible es el presupuesto que hace nacer la obligación tributaria principal o pago de la cuota⁶; en segundo término, el hecho imponible también permite clasificar objetivamente los tributos, distinguiendo unos de otros.

Sin embargo, no siempre la verificación del hecho imponible determina el devengo de la mencionada obligación⁷. Como dispone la nueva ley en su artículo 22, puede realizarse el presupuesto fáctico sin surgir la obligación; en ese caso estaremos ante un supuesto de exención⁸.

La exención constituye una regla especial en la configuración del hecho imponible, cuyo efecto inmediato va a ser el impedir que se origine la obligación tributaria principal, a pesar de su consumación. Esta excepción a la generalidad de las normas siempre ha de estar justificada por la concurrencia de circunstancias previstas por el legislador; en todo caso, el establecimiento de exenciones tributarias debe asentarse en principios constitucionales y, precisamente, para garantizar ese fundamento, su creación está reservada a la ley en virtud de los artículos 133.3 de la Constitución y 8.d) de la nueva Ley General Tributaria⁹.

⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicada en el BOE número 302 de 18 de diciembre de 2003. A pesar de que este texto no entrará en vigor hasta el 1 de julio de 2004, todas las referencias que efectuemos en este trabajo de investigación estarán enlazadas con esta nueva Ley, sin perjuicio de traer a colación en nota al pie algún comentario sobre la Ley de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria).

⁵ Poco ha variado esta definición con respecto a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley de 1963; simplemente se ha suprimido la controvertida expresión «de naturaleza jurídica o económica», añadiéndose la coletilla final de que la obligación que nace por la realización del hecho imponible es la «principal», que consiste, según preceptúa el artículo 19 de la nueva Ley, en «el pago de la cuota tributaria».

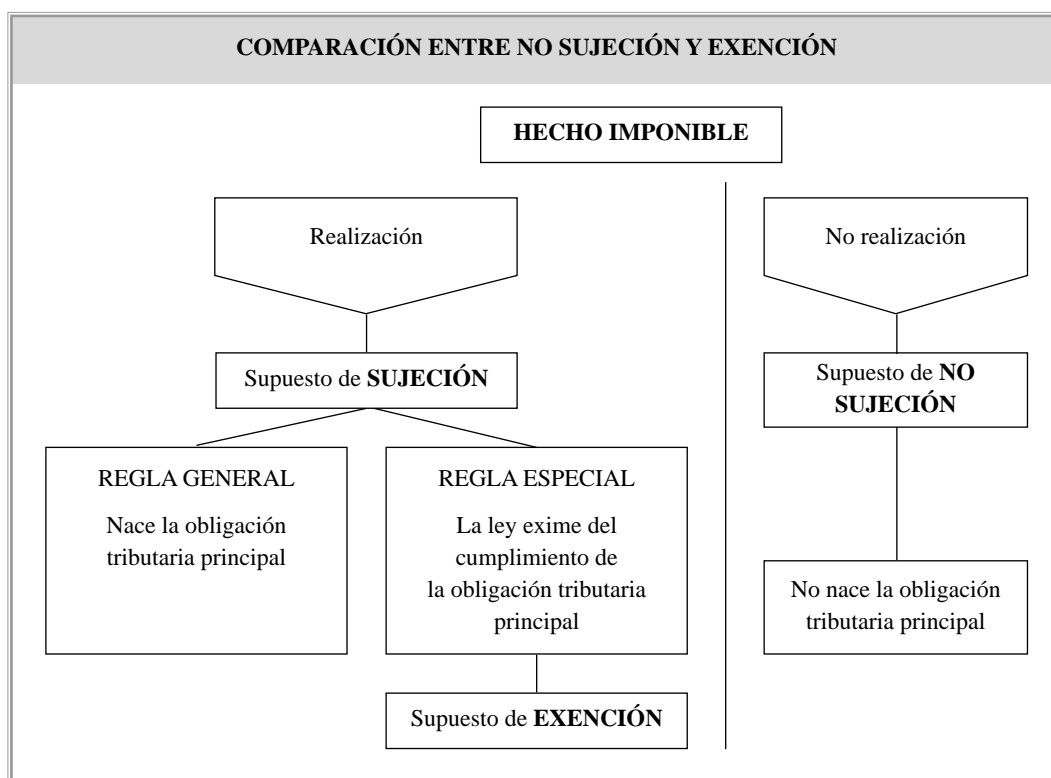
⁶ El artículo 19 de la nueva Ley General Tributaria establece: «La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria».

⁷ La nueva Ley General Tributaria no deja lugar a dudas cuando, por primera vez, en su artículo 21.1 señala que el «devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

⁸ Artículo 22 de la nueva Ley General Tributaria: «Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

⁹ El tema de las exenciones tributarias ha sido ampliamente tratado por la doctrina. Al margen de los manuales generales de la asignatura de Derecho Financiero y Tributario, que obviamente dedican epígrafes específicos a esta cuestión, también contamos con numerosas aportaciones científicas de los autores, entre las que destacan: SAINZ DE BUJANDA, F.,

Los supuestos de exención deben diferenciarse de los casos de no sujeción. La no sujeción tampoco ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria principal, pero por razones totalmente distintas ¹⁰. En estos supuestos la obligación tributaria no surge porque el hecho imponible nunca se llega a consumir. El artículo 20.2 de la nueva Ley General Tributaria, en términos muy similares al artículo 29 de la antigua ley, dispone que la «*ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción*».



«Teoría jurídica de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, páginas 428-430; LASARTE ÁLVAREZ, J., «Impuesto de Lujo. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención», en *Crónica Tributaria*, número 8, 1974, páginas 247-256; CALVO ORTEGA, R., «Las exenciones tributarias en la jurisprudencia», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, número 3, 1974; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El tipo cero y las exenciones tributarias», en *Hacienda Pública Española*, número 84, 1983, páginas 65-82; MARTÍN QUERALT, J., «Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, número 6, 1985, páginas 247-267; LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988; PONT CLEMENTE, J. F., *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Edersa, Madrid, 1986; HERRERA MOLINA, P., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.

¹⁰ Las leyes tributarias españolas, señala FERREIRO LAPATZA, «utilizan tradicionalmente y con frecuencia la técnica de determinar de modo expreso supuestos concretos de no sujeción, con el fin de aclarar los casos dudosos y de perfilar mejor, por vía de ejemplo, los contornos del hecho imponible, sin que hasta ahora la diferenciación de estos supuestos de no sujeción respecto a las exenciones hubiese planteado graves problemas prácticos, aunque sí los haya planteado a nivel teórico» («Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directrices comunitarias», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, número 49, 1986, página 13).

A la vista de estas genéricas diferencias, ¿es realmente un supuesto de no sujeción al IVA la operación contemplada en el artículo 7.1.º a)? ¿Es la calificación dada por el legislador acertada?

2. ¿Es correcta la calificación efectuada por la LIVA de la operación como no sujeta?

2.1. Normativa.

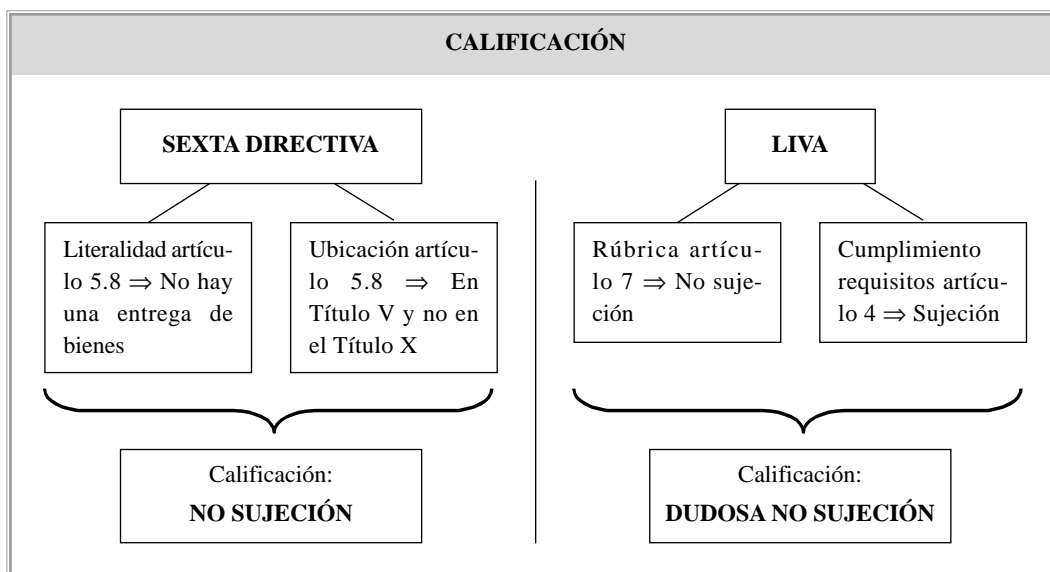
Siguiendo la metodología apuntada, veamos en primer lugar qué dicen las normas. Dentro de la Sexta Directiva encontramos dos razones que avalan la calificación del supuesto como una no sujeción. Por una parte, hay una lista común de exenciones establecida en el Título X (arts. 13 a 16) y en ella no se incluye el supuesto que estamos analizando ¹¹; la transmisión global del patrimonio empresarial está contemplada en el Título V, en sede del hecho imponible. Así pues, si atendemos a lo dispuesto en la propia norma comunitaria, queda claro que no estamos ante una exención, sino ante un caso que afecta a la propia definición del hecho imponible: un supuesto de no sujeción.

En segundo lugar, de la literalidad del propio artículo 5.8 de la Directiva se extrae que nos encontramos ante una inequívoca no sujeción. Dicho precepto ofrece a los Estados miembros la facultad de optar entre la sujeción de la operación al IVA o considerar que la transmisión global del patrimonio empresarial «no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente». En este último caso, según el tenor literal de la propia Directiva, la transmisión del patrimonio empresarial o profesional no supone una entrega de bienes, siendo palmario que nos encontramos ante una no sujeción al faltar uno de los requisitos para que surja el hecho imponible.

En resumen, según la Directiva, estaremos ante una operación no sujeta a efectos del IVA, ya que al no realizarse con plenitud el hecho imponible del tributo no puede quedar sujeta al impuesto, ni tampoco, en consecuencia, exenta.

La normativa estatal española, por su parte, lo considera de modo expreso como una no sujeción. No hay más que observar la rúbrica del artículo 7 de la LIVA: «Operaciones no sujetas al Impuesto». Sin embargo, a pesar de la aparente simplicidad con que esta calificación se lleva a cabo, surgen serias dudas si ponemos la figura en conexión con la definición del hecho imponible contenida en el artículo 4 de la LIVA. Atendiendo a este último precepto, la transmisión podría estar sujeta al impuesto, por concurrir todos los elementos que configuran el presupuesto de hecho genérico del IVA. La polémica parece estar servida: el artículo 7 establece una no sujeción, aunque se cumplan todos los requisitos del artículo 4 para declarar una sujeción. Estudiemos qué dice la jurisprudencia, la DGT y la doctrina científica al respecto, antes de adoptar una posición personal.

¹¹ Entre los objetivos de la Sexta Directiva figura el conseguir la armonización comunitaria; para ello, uno de sus fines es «establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros» (Considerando undécimo). Al respecto, conviene consultar a CARBAJO VASCO, D., «Los supuestos de no sujeción en el IVA», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 175, 1985, páginas 13-38.



2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

Ninguna sentencia judicial ni resolución administrativa se ha cuestionado la calificación dada por la LIVA a esta operación. Todos los pronunciamientos analizados la dan por buena, sin plantearse siquiera la posibilidad de que estuviéramos ante una exención¹². A pesar de ello, algunos fallos motivan esta no sujeción; la principal argumentación aducida es la siguiente:

¹² Buena muestra de este proceder lo constituyen las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497), 11 de noviembre de 1996 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 1996/8466), 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088) y 22 de octubre de 2002 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013178). De igual forma pueden observarse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 1998 (Fundamento de Derecho 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ006524), 11 de enero de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ014062), 22 de marzo de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013158) y 19 de abril de 2002 (Fundamento de Derecho 11.º, JT 2003/856). También encontramos ejemplos entre los Tribunales Superiores de Justicia de varias Comunidades Autónomas, como el de Castilla-La Mancha, en la Sentencia de 22 de mayo de 2000 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ009487), o Baleares, en la Sentencia de 24 de junio de 2002 (Fundamento de Derecho 3.º, JT 2002/909). El Tribunal Económico-Administrativo Central asimismo sigue esta línea en las Resoluciones de 22 de julio de 1993 (Considerando 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003061), 5 de abril de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/711), 21 de septiembre de 1995 (Considerando 3.º y 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003812), 4 de octubre de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/1518), 29 de enero de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015422), 27 de febrero de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 1998/568), 29 de mayo de 1998 (Fundamento de Derecho 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010420), 24 de junio de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 1999/1499), 12 de febrero de 1999 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007835) y 28 de enero de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 2000/731). Finalmente cabría citar las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, sede de Sevilla, de 27 de marzo de 2003 (Fundamento de Derecho 4.º) y 24 de julio de 2003 (Fundamento de Derecho 5.º).

«En la transmisión en bloque de una empresa, cuya actividad será continuada por el adquirente, no se crea como se ha dicho valor añadido, y por eso no está sujeta al IVA»¹³.

Tampoco la DGT examina la cuestión; todas las contestaciones encontradas ratifican, sin más, la calificación del artículo 7 de la LIVA¹⁴.

2.3. Doctrina científica.

La doctrina ha discutido si estamos ante una no sujeción en sentido propio o, más bien, ante una exención tributaria. Aunque las consecuencias jurídicas sean similares, al no quedar en última instancia sometida a gravamen la operación, el presupuesto de hecho, como se ha concretado con anterioridad, es distinto: mientras la no sujeción se caracteriza por la falta de realización del hecho imponible, la nota básica de la exención es precisamente el cumplimiento de todas las condiciones exigidas por la norma que define el hecho imponible.

Podemos apreciar dos corrientes enfrentadas. Un primer sector acepta la calificación de no sujeción contenida en la LIVA; tras dejar constancia de que, en principio, estas operaciones transaccionales integran el hecho imponible del impuesto, al verificarse todos los requisitos exigidos por el artículo 4 del texto regulador de este tributo, concluyen volviendo la mirada hacia la ley, que juzga el supuesto de forma explícita como de no sujeción¹⁵.

¹³ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497). Este razonamiento es transcrito posteriormente por el propio Tribunal Supremo en las Sentencias de 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088) y 22 de octubre de 2002 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013178) así como por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en la Sentencia de 19 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ011166).

¹⁴ Consultas número 0525/97, de 19 de marzo de 1997; número 1280/98, de 15 de julio de 1998; número 1281/98, de 15 de julio de 1998; número 1964/98, de 16 de diciembre de 1998; número 0329/99, de 16 de marzo de 1999; número 0444/99, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186); número 1900/2000, de 25 de octubre de 2000; número 0642/02, de 29 de abril de 2002; V0025/03, de 12 de marzo de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFC017491); número 0490/03, de 4 de abril de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFC017572).

¹⁵ ABELLA POBLET, E. y POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA, El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, 1986, páginas 75-76; BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor Añadido», en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo X, Edersa, Madrid, 1990, página 62; CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 7.ª edición, CISS, Valencia, 2002, página 47; CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión en la empresa. Algunas cuestiones fiscales», en *Crónica Tributaria*, número 70, 1994, página 67; CHECA GONZÁLEZ, C., *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*, Aranzadi, Pamplona, 1998, página 19; FERNÁNDEZ SEVILLANO, M. S., «Tributación de la transmisión del patrimonio empresarial», en *Actualidad Tributaria*, número 48, 1993-1994, página 899; 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*, 2.ª edición, Dijusa, Madrid, 2001, página 335; JIMÉNEZ BLANCO, J. I., «El IVA y el ITP en la transmisión de la empresa tras la Ley 29/1991 de adecuación a las Directivas CEE», en *Noticias CEE*, número 96, 1993, páginas 92 y 94.

El otro bloque de autores se decanta de modo expreso por sostener que el supuesto del artículo 7.1.º a) de la LIVA no es un caso de no sujeción sino que nos encontramos ante una exención técnica¹⁶, definida por ALBIÑANA como aquella que no constituye una excepción al régimen general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema¹⁷.

2.4. Valoración final.

En principio, el apoyo más simple y obvio para sostener la designación de operación no sujeta la encontramos en la literalidad de los preceptos específicos que regulan el tema: artículo 5.8 de la Sexta Directiva y artículo 7.1.º a) de la LIVA. Considerando la estricta letra de ambas normas, llegamos a la conclusión de que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción.

Sin embargo, parafraseando a HERRERA MOLINA, «*resulta indiferente que la Ley califique una hipótesis como "no sujeta" o "exenta", lo decisivo es determinar si la obligación tributaria nacería de no existir el precepto que se analiza*»¹⁸.

¿Quedaría o no sujeta al Impuesto la transmisión de no existir el artículo 7.1.º a)? Para dar una respuesta debemos observar si concurren los requisitos exigidos en el artículo 4 de la LIVA, relativo al hecho imponible del tributo, especialmente si nos encontramos ante una entrega de bienes realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad económica.

Según nuestro parecer, los principales problemas a abordar son dos: si estamos ante una entrega de bienes y si cabe reputar la operación como realizada en el ejercicio de la actividad económica.

¹⁶ DELGADO GONZÁLEZ, A. F., «El ITP y AJD y el IVA», en *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, número 2, 1989, página 180; FALCÓN Y TELLA, R., «La compatibilidad del IVA con transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», en *Impuestos*, tomo II, 1993, página 1163; 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)», en *Noticias CEE*, número 107, página 88; 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)», en *Quincena Fiscal*, número 13, 1997, páginas 43-44.

Junto a los autores anteriores, destaca la opinión de LASARTE ÁLVAREZ, para quien el precepto «está inoportunamente ubicado en una relación de operaciones no sujetas»; según este autor, estamos más bien ante casos de exención, que sí tienen el amparo de las autorizaciones de la Directiva («El hecho imponible de las operaciones interiores del Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis de la Ley 37/1992 en relación con la Sexta Directiva», en *Monografías de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, número 14, julio 1999, páginas 207-208).

¹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Sistema tributario español y comparado*, 2.ª edición, Tecnos, Madrid, 1992, página 86. Según PÉREZ DE AYALA, «se dice que es exención técnica la que obedece al propósito de lograr una mejor perfección en el sistema fiscal y, en particular, al eliminar o atender los problemas de doble imposición» («El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 127, 1977, página 122). También HERRERA MOLINA trata este concepto de exención técnica; según este autor, se caracteriza por ser formalmente, es decir, desde el punto de vista de la técnica legislativa, un caso de exención, aunque substancialmente, lo sea de no sujeción («La exención...», *op. cit.*, páginas 43-44).

¹⁸ Este autor pone de relieve las incertidumbres que rodean a ciertos supuestos de no sujeción recogidos expresamente por las leyes fiscales. «En los casos claros, las normas de no sujeción serán superfluas. En cambio, cuando las dudas estén sólidamente fundadas, resultará difícil determinar si estamos ante un mero precepto didáctico o se trata de una verdadera exención. Pensamos en el artículo 5.1 de la Ley 30/1985...» («La exención...», *op. cit.*, página 38).

Por cuanto hace a la primera cuestión, dada la definición contenida en el artículo 8 de la LIVA, «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales», parece que sí estamos ante una entrega de bienes. Es verdad que podría objetarse que la empresa no es un bien corporal; pero en tal caso, cuando la transmisión fuese en favor de varios adquirentes, tampoco habría una sujeción al impuesto¹⁹; por tanto, a pesar de las dudas que pueda suscitar la apreciación de la empresa como bien corporal, es incuestionable que existe una entrega de bienes. En caso contrario, la no sujeción debería predicarse para toda transmisión de empresa, sean cuales fueran las condiciones particulares concurrentes, el número de adquirentes...

El otro extremo polémico aparece a la hora de considerar la transmisión como una operación realizada en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. Aquí es donde tradicionalmente se ha situado el núcleo del problema, porque la jurisprudencia vertida sobre la base de la antigua LIVA disponía que estas operaciones no podían reputarse efectuadas en el desarrollo de la actividad²⁰. Sin embargo, tras la publicación de la LIVA actual, el problema ha sido despejado, al disponer el artículo 4.Dos:

«Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros 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».

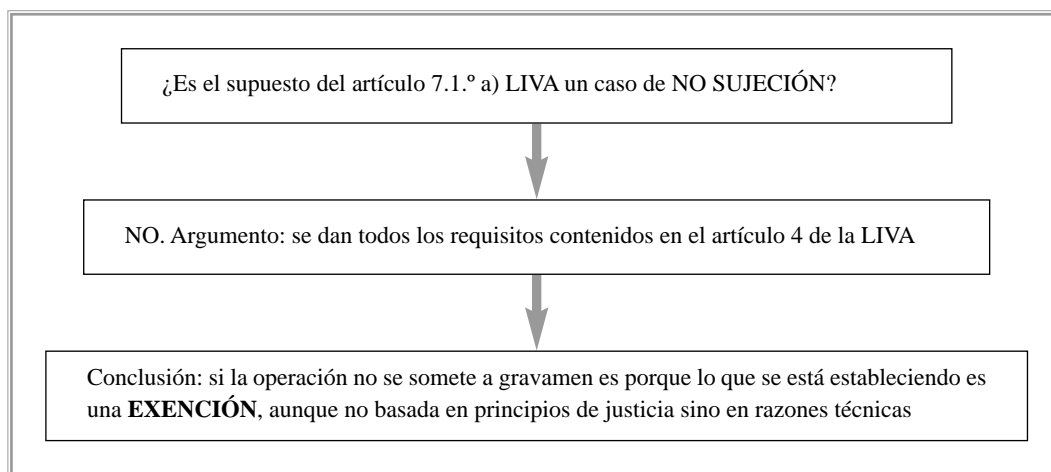
A nuestro juicio, se dan todos los requisitos exigidos por la LIVA para la existencia de una operación sujeta. En consecuencia, desde nuestro punto de vista, la opción seguida por el legislador al calificar la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional como una operación no sujeta al IVA, si bien es acorde con la normativa comunitaria, choca con la propia definición del hecho imponible de nuestra normativa interna; desde una perspectiva formalista, estaríamos ante un caso de exención, ya que la transmisión reúne todos los requisitos que configuran el hecho imponible del IVA.

Pensamos que es un supuesto de exención, aunque no puede calificarse como voluntaria y libremente otorgada por el legislador por razones de política fiscal; es una exoneración de carga impositiva reconocida en razón de la propia lógica del tributo; destaca la ausencia de principios de justicia que justifiquen la no tributación de esta transmisión. A raíz de ello, en puridad, nos encontramos ante un supuesto de exención por razones técnicas, del funcionamiento y finalidad del impuesto y no ante una no sujeción. En resumen, estamos ante una exención técnica: se realiza el hecho imponible aunque la operación debe entenderse fuera de su alcance como consecuencia de la propia finalidad y sistemática del tributo, no por la presencia de principios de justicia.

¹⁹ Así lo recoge la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 22 de mayo de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ09487).

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497) y de 23 de abril de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007670).

Al inicio de nuestro estudio ya acotamos el concepto de exención tributaria, tratándolo de delimitar de la figura de la no sujeción. A pesar de que esa labor delimitadora carezca de excesivo interés, porque la consecuencia jurídica será muy similar, debemos recordar que ambas técnicas no pueden ser utilizadas de manera indiferente al arbitrio del legislador. No alcanzamos a comprender por qué toda la doctrina que argumenta que nos hallamos ante un supuesto de no sujeción señala todo un elenco de principios o motivos para justificarla. Los supuestos de no sujeción no han de perseguir fines de justicia tributaria; simplemente no existe una realización del hecho imponible; por eso, estas normas no tienen otro mandato jurídico que el de perfilar la órbita de este presupuesto de hecho. En cambio, la exención tributaria, al enervar los efectos derivados de la realización del hecho imponible, sí debe estar basada en principios de justicia, tales como la continuidad de la empresa.



V. SEGUNDO PROBLEMA: ¿QUÉ SE ENTIENDE POR «TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL DEL SUJETO PASIVO»?

El análisis de este segundo problema puede dividirse en dos partes; por una, el significado atribuible a la palabra «transmisión», esto es, el modo en que debe llevarse a cabo la operación; de otra, el sentido de la expresión «totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo», es decir, el objeto de la transacción.

Veámoslos por separado.

1. El sentido del término legal «transmisión».

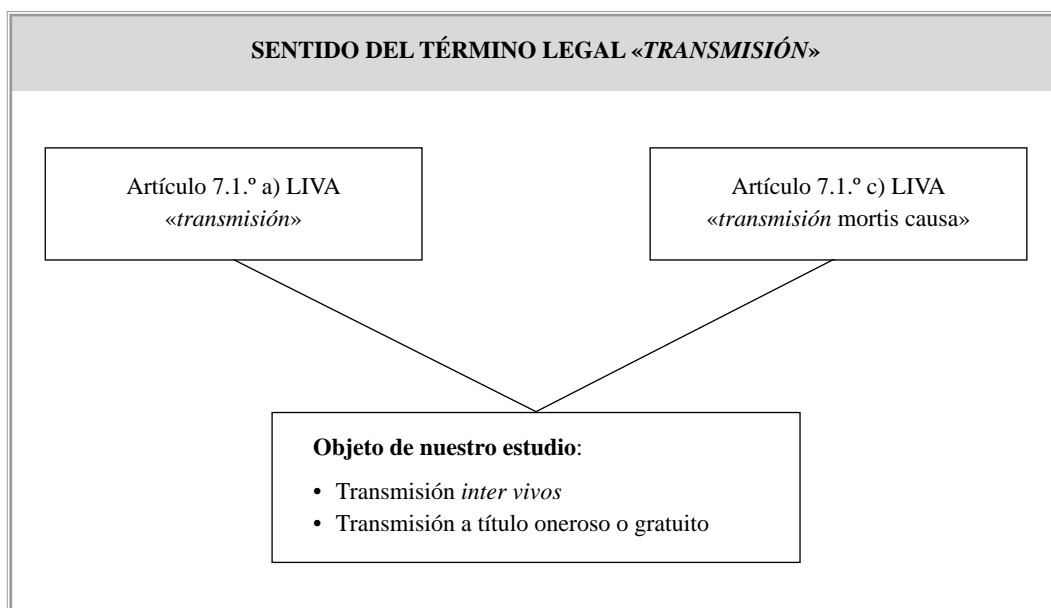
El vocablo «transmisión» no suscita grandes dudas. En teoría, es una acción predicable tanto *inter vivos* como *mortis causa*, dado el absoluto mutismo guardado al respecto por el artículo 7.1.º a) de la LIVA.

Sin embargo, hay que poner este mandato en contacto con el subyacente en el apartado c) del mismo precepto, que regula expresamente las transmisiones *mortis causa*, y además en términos más amplios que el artículo 7.1.º a):

«c) La transmisión "mortis causa" de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente».

De ahí que, al existir una norma específica para las transmisiones *mortis causa*, nuestro estudio se ciña a las *inter vivos*.

Tampoco genera demasiadas controversias el hecho de si la operación debe efectuarse a título gratuito u oneroso. Nuevamente el silencio de la norma nos permite encuadrar dentro del artículo 7.1.º a) ambos tipos de transmisiones ²¹.



²¹ Podría cuestionarse que cuando la operación es realizada a título gratuito exista una sujeción al impuesto, al faltar una de las condiciones exigidas por el artículo 4 de la LIVA: la onerosidad. Sin embargo, tal y como la doctrina ha precisado de manera casi unánime, éste no es un requisito efectivo; no hay más que acudir al artículo 9 del propio texto legal, donde se enumeran una serie de operaciones sin contraprestación asimiladas a las entregas de bienes sujetas al tributo, entre ellas la «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo».

2. El objeto de la transmisión: «totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo».

El profesor LASARTE ÁLVAREZ realiza un estudio detallado de este problema en su artículo «*La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido*». Nos remitimos a lo allí expuesto de manera pormenorizada. No obstante, dado el carácter general de nuestro trabajo, no podemos dejar de esbozar las líneas fundamentales que caracterizan a este problema ²².

El punto de arranque en el tratamiento de esta cuestión debe situarse en el concepto de patrimonio empresarial. Según reconoce el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, «*el concepto de patrimonio puede ser expresado 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 la empresa*» ²³.

Después de esta aproximación al concepto de patrimonio, debemos centrarnos en el aspecto que realmente presenta las dificultades: ¿debe transmitirse todo?

2.1. Normativa.

El artículo 7.1.º a) de la LIVA preceptúa que la operación debe afectar a «*la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo...*». ¿Cuál es el alcance imputable a esta expresión legal? Ninguna norma jurídica lo aclara.

2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

La jurisprudencia ha reiterado que no es imprescindible la transmisión de todos los bienes y derechos afectos; es suficiente con que la operación comprenda aquellos elementos indispensables para la continuidad de la misma actividad económica que venía desarrollándose ²⁴.

²² Publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 254 (mayo 2004).

²³ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 1998 (Fundamento de Derecho 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015422). Con posterioridad, las Resoluciones del mismo Tribunal de fecha 29 de mayo de 1998 (Fundamento de Derecho 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010420) y 28 de enero de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 2000/731) consideran de manera coincidente que por patrimonio debe entenderse «el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión», lo cual tampoco aporta excesiva luz, al ser una definición tautológica.

²⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013158), Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ014062).

En cambio, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha evolucionado en su línea discursiva. En un primer momento, tomando como referencia la antigua LIVA, defendía que para la entrada en juego de la no sujeción era indispensable que se transmitiese la integridad del patrimonio afecto a todos los negocios titularidad del sujeto pasivo, aun cuando fueran actividades perfectamente diferenciables²⁵. Con la entrada en vigor de la nueva LIVA cambia su discurso, matizando que no es un obstáculo para que se entienda que ha habido una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial el hecho de que el vendedor retenga la tesorería y determinadas cuentas a cobrar y a pagar²⁶.

La DGT, por su parte, ha interpretado que debe transmitirse todo el activo y pasivo empresarial de todas las actividades realizadas por el sujeto transmitente²⁷. Pero no se trata de una regla sin salvedades. La propia DGT ha admitido el hecho de que el transmitente retenga, a pesar de estar afectos, «el dinero en caja y bancos», sin que eso altere la posibilidad de aplicar la no sujeción²⁸. De igual manera, ha establecido que la no sujeción «*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")*»²⁹. De aquí se extrae que la propia doctrina administrativa reconoce ciertas excepciones al hecho de que tengan que transmitirse todos y cada uno de los bienes y derechos que integren el patrimonio.

2.3. Doctrina científica.

¿Cuál es la postura de la doctrina científica? Los autores, de modo mayoritario, han interpretado literalmente el precepto de la LIVA, de tal modo que el objeto transmitido ha de ser la totalidad del patrimonio empresarial, sin excepciones, con todo su activo y pasivo, y no sólo de una parte³⁰.

²⁵ La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 1995 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 implica que ésta no había tenido por objeto la totalidad del patrimonio (Considerandos 3.º y 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003812). En similar sentido se expresa la Resolución de 4 de octubre de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/1518).

²⁶ Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 1998 (Fundamento de Derecho 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010420) y de 28 de enero de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 2000/731).

²⁷ Consulta número 0444, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186). Por su parte, la Consulta de 13 de septiembre de 1996 indica que, a pesar de haberse transmitido «prácticamente la totalidad del activo», es claro que «no se transmite la totalidad del patrimonio empresarial... lo cual excluye la aplicación del artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992» (CISS JC003034).

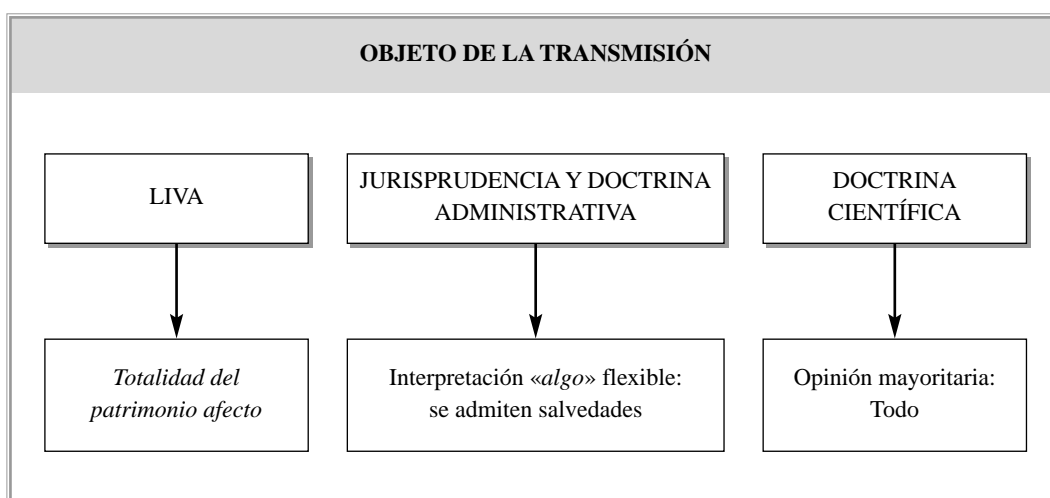
²⁸ Resolución vinculante de la DGT número 25/2003, de 12 de marzo (*Normacef Fiscal*, NFC017491). En idénticos términos se expresan las Consultas de 28 de mayo de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFC001484); número 0329-99, de 16 de marzo de 1999; número 0444-99, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186); número 0642-02, de 29 de abril de 2002; número 0490-03, de 4 de abril de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFC017572).

²⁹ Consulta número 0444-99, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186).

³⁰ BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor Añadido...», *op. cit.*, página 62; CENCERRADO MILLÁN, E., *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, Marcial Pons, Madrid, 1995, páginas 194-195; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: Supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 15; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...», *op. cit.*, página 336; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 88; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1999, página 60; VICTORIA SANCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 21, 2002, páginas 34-35.

De hecho, se manifiesta que quedarían sujetos al IVA los supuestos en que el transmitente realizase dos actividades y sólo transmitiese el patrimonio afecto a una de ellas ³¹. La operación tiene que englobar a todos los bienes, derechos, cargas, obligaciones y deudas afectas a cualquier negocio desarrollado por el sujeto pasivo.

Existen, no obstante, opiniones divergentes a las anteriores, destacando la defendida por ZURDO RUIZ-AYÚCAR, quien no comparte «*el criterio restrictivo de la diversidad de explotaciones o de negocios de que un mismo sujeto transmitente pueda ser titular, ni el hecho de que excluir el patrimonio "exterior" elimine también la condición de la totalidad*» ³².



2.4. Valoración final.

Compartimos plenamente las conclusiones expuestas por el Profesor LASARTE ÁLVAREZ en el estudio citado al comienzo de este epígrafe. La exégesis literal y aislada de la norma, del artículo 7.1.º a) de la LIVA, presenta algunos puntos oscuros. El artículo 12.1 de la nueva Ley General Tributaria remite de modo expreso a las pautas interpretativas del artículo 3.1 del Código Civil donde, además de la literalidad, se recogen otros criterios hermenéuticos; junto al «*sentido propio de sus palabras*», habrá que estar al contexto en que se insertan, a los antecedentes histórico-legislativos, a su finalidad, etc.

³¹ CABRERA FERNÁNDEZ, J.M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 47; CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP transmisión de empresa: en torno a la S.T.S. de 23 de junio de 2001», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 265, julio-septiembre 2002, página 653; MUNTANER PEDROSA, J., «Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», en *Carta Tributaria Monografías*, número 135, 1991, página 3.

³² ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1993, página 62.

Tomando como referencia el trabajo antedicho, encontramos tres razones fundamentales en aras a afirmar que no es necesario transmitir todo el patrimonio empresarial o profesional, todo el activo y todo el pasivo, para que pueda contemplarse este supuesto legal. Esos motivos son: 1. La normativa comunitaria; 2. La finalidad del supuesto; 3. La interpretación conjunta, y no inconexa, del mandato de la LIVA con otros preceptos tributarios, fundamentalmente con el artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, actual artículo 42.1.c) de la nueva Ley aprobada el 17 de diciembre de 2003.

1. Por cuanto hace a la normativa comunitaria, no puede perderse de vista, en ningún momento, que el origen de esta hipótesis específica se encuentra en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, que otorga a los Estados miembros la opción de considerar que las transmisiones «*de una universalidad total o parcial de bienes, no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente*». Se habla de universalidad de bienes, en ningún caso de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. Ambas expresiones no pueden ser equiparadas; 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*». Desde el plano de la normativa comunitaria, lo esencial es el mantenimiento de la empresa como unidad económica y no el dato fáctico de que se transmitan todos y cada uno de los elementos afectos al ejercicio de la actividad. Según la Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, por universalidad debe entenderse «*la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica*»³³; no se exige, por lo tanto, la transmisión efectiva de todos los elementos integrantes del patrimonio empresarial o profesional.

2. Por su parte, una interpretación teleológica del mandato legislativo nos conduce a observar el motivo, la causa o razón que fundamenta esta medida especial. La finalidad del mandato legal no es otra que preservar la pervivencia o continuidad de las actividades empresariales, mediante la liberación de la carga fiscal derivada del IVA³⁴. Por esto, el énfasis no debe ponerse en si se transmite

³³ Número 27. En el número 40 vuelve sobre esta idea, considerando que la transmisión debe comprender «un establecimiento mercantil o 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».

³⁴ Según recoge la Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, en el Asunto C-497/01 (*Normacef Fiscal*, NFJ015629), la «Comisión de las Comunidades Europeas señala... que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva tiene sólo una finalidad de simplificación administrativa y de protección de la tesorería de los sujetos pasivos» (número 24); más adelante, en el número 39, se recoge la opinión del propio Tribunal, que sostiene 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».

El Tribunal Supremo, por su parte, justifica la ausencia de gravamen en la falta de valor añadido, lo que conlleva la ausencia del sustrato básico del hecho imponible. Entre otras, pueden consultarse las Sentencias de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497), 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088) y 22 de octubre de 2002 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013178).

Los argumentos esgrimidos por la doctrina son de lo más variado: el mantenimiento de la vida de la empresa (GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas. Comentarios a la nueva Ley*, Aranzadi, Pamplona, 1993, página 84; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «Entrega de bienes», en la obra colectiva dirigida por CALVO ORTEGA, R., *El*

todo, sino en si se transmite *todo lo necesario* para entender que se continúa la actividad económica, independientemente de que algunos elementos aislados no imprescindibles para el desarrollo de la actividad queden en poder del transmitente. La Memoria del Proyecto de la antigua LIVA justificaba este supuesto por la necesidad de «evitar perturbaciones en las empresas transmitidas» y permitir su continuidad, ya que de otro modo tendrían que adelantar la cuota del IVA y financiarla hasta que pudieran recuperar tales cuotas por la vía de las deducciones y, en su caso de las devoluciones. En resumen, a través del criterio finalístico se llega a la conclusión de que el objeto a transmitir debe ser una unidad de explotación, una empresa o negocio en funcionamiento, en tales condiciones que sea posible la continuidad de la misma actividad por quien la adquiere.

3. Finalmente, hay que traer a colación el artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, que analiza qué sucede con los débitos pendientes cuando se produce una transmisión de la empresa. El mandato tributario declara la obligación de responder de quien suceda en la titularidad de la actividad, sin que sea un requisito, para considerar responsable de esas prestaciones pendientes al adquirente, el hecho de que éste haya recibido todos y cada uno de los elementos integrantes de la explotación económica; basta con que adquiera los elementos precisos para poder continuar con el negocio. Es palmario el artículo 13.2 del Reglamento General de Recaudación, dictado en desarrollo del precepto legal aludido:

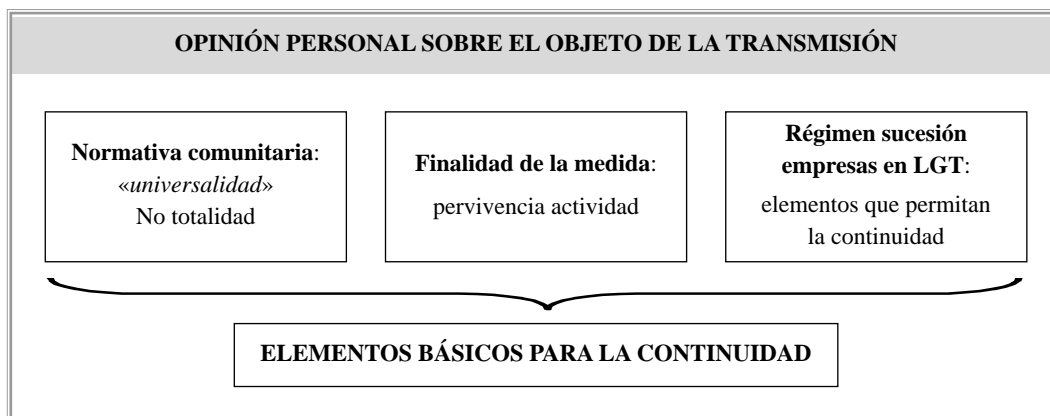
«Esta responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de las empresas respectivas, salvo que las adquisiciones aisladas... permitan la continuación de la explotación o actividad».

Luego, si para declarar sucesor en las deudas a un sujeto no es imprescindible probar que se ha ocasionado una transmisión en la totalidad del patrimonio empresarial, sino que es suficiente con que adquiera elementos puntuales de trascendencia notable, no juzgamos que deba interpretarse en ese sentido la condición de la LIVA. Si para reputar sucesor en las deudas no atendidas por el deudor originario no se requiere que el adquirente suceda en todo, tampoco para declarar la ausencia de gravamen en el IVA debería exigirse esa condición.

Sobre la base de los argumentos anteriores, más detalladamente tratados por el Profesor LASARTE ÁLVAREZ en el mencionado artículo, consideramos que el objeto de la transmisión, a efectos de apreciar el supuesto del artículo 7.1.º a) de la LIVA, debe ser la empresa como *universitas* de elementos patrimoniales que permitan la pervivencia del negocio, independientemente de que no alcance a la totalidad del patrimonio empresarial. Basta con la transmisión de los elementos básicos para continuar en el ejercicio del negocio, puesto que ahí se encuentra la condición indispensable para estimar el supuesto: que el adquirente continúe con las mismas actividades, para lo cual debe contar con los elementos necesarios a tal fin.

I.V.A. en España, Lex Nova, Valladolid, 1987, página 191; CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión en la empresa...», *op. cit.*, página 62; CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP...», *op. cit.*, página 654), la existencia de un proceso de reorganización en la explotación (ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., «Tratado sobre el IVA...», *op. cit.*, páginas 59-60), razones de mera oportunidad, para no perjudicar la tesorería de las empresas implicadas (VICTORIA SANCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio empresarial...», *op. cit.*, página 31).

Es más, es la propia mecánica del Impuesto la que obliga a considerar la inexistencia de un gravamen por el IVA cuando se transmita una explotación económica, al no generarse un valor añadido con la transacción; y ello a pesar de concurrir todos los condicionantes establecidos en el artículo 4 de la LIVA y de que la operación pudiera no comprender todos los bienes y derechos integrantes del patrimonio empresarial sino sólo los precisos.



VI. TERCER PROBLEMA: ¿CÓMO INTERPRETAR EL REQUISITO DE QUE LA OPERACIÓN SE REALICE «EN FAVOR DE UN SOLO ADQUIRENTE CUANDO ÉSTE CONTINÚE EL EJERCICIO DE LAS MISMAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES O PROFESIONALES DEL TRANSMITENTE»?

Bajo esta expresión pueden identificarse tres temas diferentes: 1. Quién puede ser adquirente. 2. Qué se entiende por «un solo» adquirente. 3. Cuál es el contenido atribuible a la continuidad.

1. Los requisitos de quién puede ser adquirente y cómo interpretar la expresión «un solo adquirente».

Estos dos puntos no suscitan excesivas complejidades. El adquirente podrá ser una persona física, jurídica o ente del artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963³⁵ (actual art. 35.4 del nuevo texto recientemente aprobado y que entrará en vigor el 1 de julio).

³⁵ El artículo 84 de la LIVA contempla la posibilidad de que los entes sin personalidad puedan ser sujetos pasivos de este Impuesto. La doctrina se ha pronunciado en este sentido; entre otros, RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 61; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., «Tratado sobre el IVA...», *op. cit.*, página 62. También la DGT considera que no está sujeta al IVA la transmisión en bloque de todo el patrimonio de una sociedad constructora a una comunidad de bienes constituida por los tres únicos accionistas de aquella sociedad, que continuará en el ejercicio de la misma actividad de la sociedad transmitente; en cambio, sí quedará sujeta al IVA si parte se transmite a la comunidad de bienes y el resto a los distintos accionistas (Resolución no vinculante de 7 de octubre de 1987, expte. 858/87). Frente a esta posición se sitúa CENCERRADO MILLÁN, para quien se trata de una cuestión bastante discutible: «entendemos que no se verifican las condiciones exigidas por la Ley si el adquirente fuese una comunidad de bienes» («La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, página 196).

En cuanto al dato de que tenga que ser uno «solo», basta con acudir al diccionario de la Real Academia Española para interpretarlo como «*único en su especie*» o «*dicho de una persona: sin compañía*». La expresión «*en favor de un solo adquirente*» debe entenderse como en favor de un solo sujeto pasivo del IVA ³⁶. Las dudas se centran, por lo tanto, en el tercer tema.

2. El requisito de la continuidad en el ejercicio de las mismas actividades desarrolladas por el transmitente.

2.1. Normativa.

Para que la operación que venimos estudiando quede sin gravar por el IVA, el precepto legal exige el requisito de la continuidad en el ejercicio del mismo negocio empresarial o profesional del transmitente. Sin duda alguna esta obligación de la continuidad, junto a la exigencia de un único adquirente y el hecho de que el objeto transmitido sea el conjunto de bienes y derechos necesarios para desarrollar idéntica actividad, son las circunstancias más importantes para que esta transmisión resulte exonerada por este tributo.

Al hilo de este requisito hay que indicar que el precepto legal no fija un tiempo mínimo de duración para poder entender que la actividad tiene continuidad.

2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

Este requisito es fundamental como expresión de la finalidad del mandato; así lo defiende la propia Audiencia Nacional en su Sentencia de 11 de enero de 2002:

«... la clave nos la da la propia norma al señalar cuál es la finalidad de la transmisión, la continuidad con idéntica actividad a la que se venía realizando por la anterior titular del patrimonio...» ³⁷.

³⁶ CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 47; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: Supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 19; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto sobre Transmisiones...», *op. cit.*, página 337; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales...», *op. cit.*, páginas 35-36.

La condición de que haya un solo adquirente en los supuestos del apartado a) es criticada por ZURDO RUIZ-AYÚCAR, quien no comprende «por qué no pueden ser varios y en virtud de qué no se pueden segregar a diferentes sucesores» («Tratado sobre IVA...», *op. cit.*, página 60). Este mismo autor, junto a su hermano y GIMÉNEZ REYNA, puso un claro ejemplo ilustrativo, al afirmar que si un padre cede su negocio a sus hijos, ya no es aplicable la exoneración («Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero», *Impuestos*, tomo I, 1990, página 191).

³⁷ Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ014062.

Su importancia también ha sido apreciada por el Tribunal Supremo. En la Sentencia de 5 de julio de 1995 sostiene que, aunque lo transmitido sea la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo, como no se continúa en el ejercicio de la actividad, no es posible considerar la no sujeción al IVA ³⁸. Por su parte, en la Sentencia de 23 de abril de 1996, asevera que, como el objeto de la transmisión es la conclusión de la actividad que venía desarrollándose, en ningún caso es posible apreciar una no sujeción ³⁹. A la misma conclusión llegan el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ⁴⁰ y el Tribunal Económico-Administrativo Central ⁴¹.

Un indicio más de la trascendencia de este requisito para que no opere gravamen alguno lo constituye la doctrina mantenida por la DGT. Así, a título de ejemplo, baste recordar que en la Resolución no vinculante de 7 de abril de 1988 declaró como sujeta al impuesto la transmisión de una embarcación arrendada pues, aunque dicha embarcación constituye la totalidad del patrimonio empresarial del transmitente, el arrendatario iba a seguir utilizando por sí mismo la embarcación, en lugar de destinarla al arrendamiento.

Ahora bien, esta relevancia del condicionante puesta de manifiesto por la jurisprudencia y doctrina administrativa no se corresponde con una definición de qué debe entenderse por continuidad, ni de cuál debe ser el plazo mínimo de permanencia para considerar cumplido el requisito. Sólo la Resolución de la DGT de 7 de enero de 1988 entiende que el transmitente no continúa en el ejercicio de la misma actividad del adquirente cuando el escaso tiempo de dedicación a dicha actividad ponga de manifiesto que dicho adquirente no pretendía realmente continuar el ejercicio de la misma. La Administración, por lo tanto, ha respetado la opción del legislador y no ha entrado a pronunciarse sobre cuál deba considerarse tiempo mínimo de permanencia.

2.3. Doctrina científica.

FERNÁNDEZ SEVILLANO ha destacado el carácter esencial de la continuidad, de tal forma que sostiene que lo determinante no es tanto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como el detalle de la persistencia de la misma actividad por el adquirente ⁴².

³⁸ Fundamento de Derecho 6.º, RJ 1995/5791. En idéntico sentido se expresa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de febrero de 1991 (Fundamento de Derecho 6.º, recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1995, RJ 1995/2547) y las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1999 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007835) y 27 de febrero de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 1998/568).

³⁹ Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007670.

⁴⁰ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende que el beneficio de la no sujeción recogido en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva se refiere a las transmisiones «cuyo beneficiario tiene 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» (Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, en el asunto C-497/01, número 44 y 46, *Normacef Fiscal*, NFJ015629).

⁴¹ Resolución de 5 de abril de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/711).

⁴² «Tributación de la transmisión...», *op. cit.*, página 899.

Con relación al plazo de mantenimiento de la explotación, y dado el silencio guardado por el artículo 7.1.º a) de la LIVA, se ha argumentado que el criterio de la continuidad debe seguir las reglas de la propia lógica ⁴³. Esta ausencia de un límite legal temporal mínimo es objeto de críticas por un sector de la doctrina, sobre la base de un razonamiento básico: esta indeterminación podría dar lugar a maniobras fraudulentas, cuando se llevase a cabo una cadena de compras y ventas de empresas, provocando la no sujeción al tributo de todas ellas; por este motivo, se propugna la introducción de un límite mínimo de permanencia ⁴⁴. Sin embargo, esa posición no es unánime; otros autores son conscientes de que una fórmula legal tan abierta generaría inseguridad jurídica para los empresarios, pues éstos albergarían dudas de si la Administración compartirá sus criterios en cuanto al requisito de la continuidad en la actividad por parte del adquirente; pero se muestran contrarios a la posibilidad de insertar ese límite ⁴⁵; en su opinión, las mencionadas incertidumbres siempre se podrán despear recurriendo a la consulta tributaria prevista en el artículo 107 de la Ley General Tributaria ⁴⁶.

2.4. Valoración final.

Existe en este extremo una importante divergencia entre la normativa comunitaria y la LIVA. El mandato del artículo 5.8. de la Sexta Directiva habla de que «*el beneficiario continúe la personalidad del cedente*»; la Comisión de las Comunidades Europeas considera al respecto que «*una interpretación que exija que la actividad ejercida por éste (cesionario) sea exactamente la misma que la ejercida por el cedente sería muy restrictiva*» ⁴⁷; así pues, no parece necesario que la utilización del patrimonio transmitido deba ser idéntica; es más, el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha manifestado que la «*continuación no constituye un requisito para la aplicación de éste (art. 5.8) sino una mera consecuencia del hecho de considerar que no ha tenido lugar ninguna entrega de bienes*» ⁴⁸. Mientras, el artículo 7.1.º a) de la LIVA sí reclama de manera directa que el adquirente «*continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente*». De lo anterior se deduce que nuestra normativa interna es más restrictiva.

⁴³ CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 47; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto...», *op. cit.*, página 337.

⁴⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 89; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «La transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, página 46.

⁴⁵ CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, páginas 653-654; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: Supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 18; RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El Impuesto sobre...», *op. cit.*, página 61. La explicación más rotunda la dispensa VICTORIA SÁNCHEZ, quien no está seguro de que sea «una buena idea la de fijar un límite temporal mínimo en el Reglamento ni tampoco en la Ley. En definitiva, la formulación legal actual lo que hace es sentar un criterio rector claro: el de la necesaria continuidad en la actividad, el cual deberá concretarse en cada supuesto particular por los Tribunales, lo que permitirá a éstos tener en cuenta la naturaleza de la actividad desarrollada y las circunstancias concurrentes en cada caso. La fijación en la norma de un plazo concreto no haría más que limitar las posibilidades de apreciación del juez, siendo así que éste es el típico supuesto en que tal apreciación, referida al caso concreto, resulta esencial» («Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 38).

⁴⁶ VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 38.

⁴⁷ Opinión recogida en la Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, en el asunto C-497/01, número 28. En este mismo pronunciamiento, en el número 42, se advierte que la Sexta Directiva no contiene ningún requisito expreso relativo a «la utilización que el beneficiario debe hacer de la universalidad de bienes transmitida» (*Normacef Fiscal*, NFJ015629).

⁴⁸ Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, número 43 (*Normacef Fiscal*, NFJ015629).

La continuidad de la misma actividad ejercida por el transmitente es una obligación fundamental y expresa de nuestra normativa interna. La falta de gravamen no se establece con carácter general para las transmisiones globales del patrimonio empresarial, sino sólo para aquellas en que se opere una verdadera sucesión en la explotación y en las que, en definitiva, únicamente exista un cambio en la titularidad del negocio y no una mutación en la actividad.

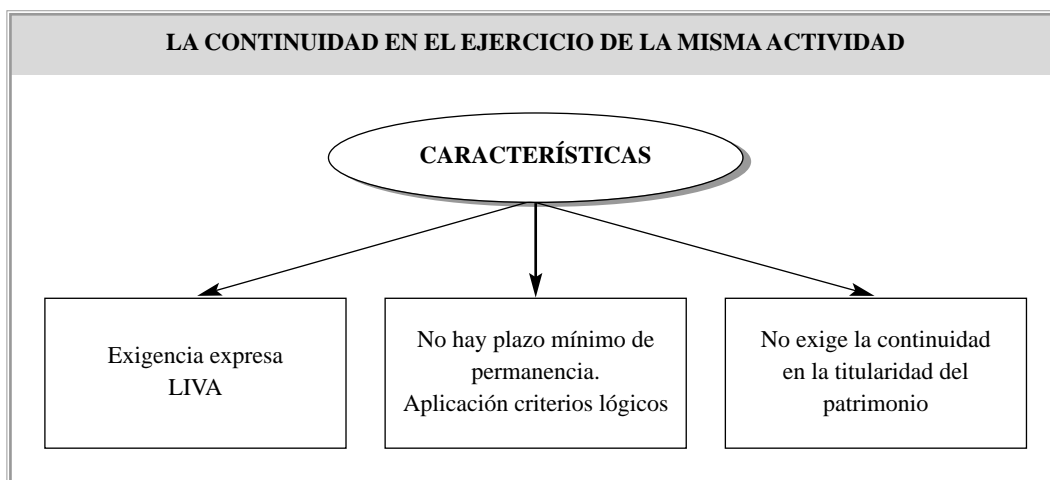
A la vista de lo anterior, parece razonable concebir que no se prosigue con la misma actividad cuando el escaso tiempo de dedicación a ella por parte del adquirente ponga de manifiesto que éste no pretendía realmente continuar su ejercicio. Deben aplicarse criterios razonables que, fundados en las circunstancias de cada caso, permitan acreditar la intención del adquirente de mantener la explotación durante un plazo lógico. Estamos ante una cuestión de hecho que debe apreciarse en cada caso; no puede señalarse un lapso temporal mínimo, puesto que la LIVA no lo prevé.

En directa relación con este tema hay que poner el siguiente mandato del artículo 7.1.º de la LIVA:

«Cuando los bienes y derechos transmitidos se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en las letras a) y c) de este número, la referida transmisión quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley».

El legislador está instaurando otro requisito adicional para poder considerar la operación exonerada de gravamen: la continuidad en la titularidad del mismo patrimonio empresarial. En este sentido, según el tenor literal de la norma, se producirá una sujeción retroactiva de la operación si después de la transmisión global el adquirente desafecta ciertos bienes y derechos de la actividad; esta sujeción retroactiva no resulta de aplicación a las desafectaciones previas a la transmisión global realizadas por el propio transmitente, quien, por ejemplo, puede desafectar un bien que es innecesario para la continuidad de la misma actividad empresarial o profesional que llevaba a cabo sin que quede alterada la exoneración de gravamen.

No estamos de acuerdo con la exigencia de que los bienes no puedan desafectarse de las actividades que determinan el beneficio fiscal. Ya hemos dejado constancia de que el requisito esencial no incide sobre la continuidad del patrimonio, sino sobre la continuidad de la actividad; lo importante no es transmitir todo un patrimonio empresarial estático, sino el necesario para proseguir el ejercicio de la actividad. De lo contrario, bastaría con que no se verificase la continuidad en la titularidad del patrimonio para que la operación quedase gravada por este tributo. A pesar de que el legislador exige la continuidad tanto en la actividad como en la titularidad del mismo patrimonio, nuestra opinión es que sólo debe requerirse que la empresa como unidad dinámica permanezca, para lo cual no es indispensable el mantenimiento de todo el patrimonio empresarial transmitido. La Sexta Directiva, origen de esta regla legal, confirma que el adquirente «*continúa la personalidad del cedente*», para la cual en ningún caso se precisa que se continúe con la afectación de los mismos bienes y derechos recibidos.



VII. CUARTO PROBLEMA: ¿IMPLICA LA FALTA DE GRAVAMEN DE LA OPERACIÓN AL IVA UNA SUJECCIÓN A LA MODALIDAD TPO DEL ITPAJD?

Este cuarto problema presenta dos vertientes claramente diferenciadas. Por una parte, habrá que observar si la operación transaccional relativa a la totalidad del patrimonio empresarial o profesional está sujeta a TPO. Por otra, si queda sujeta a esta modalidad, no la operación en su conjunto, sino sólo la transmisión de inmuebles integrados entre ese patrimonio.

1. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el ITPO.

1.1. Normativa.

Como punto de arranque, a la hora de determinar si la exoneración de gravamen por el IVA conlleva una sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD, se ha de tomar en consideración el apartado 1 del artículo 33 de la Sexta Directiva:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias... las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro... de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios...».

La consecuencia inmediata, dado que la modalidad de TPO no puede considerarse en ningún caso como un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, es la compatibilidad general entre el IVA y TPO, en base a la normativa comunitaria.

¿Qué establece nuestro Ordenamiento interno? El artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD dispone:

*«No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido»*⁴⁹.

Se contemplan dos motivos de no sujeción a este tributo: 1. Que la operación sea realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad; 2. Que la operación constituya una entrega de bienes sujeta al IVA.

La primera cuestión se centra en dilucidar si las operaciones descritas son o no realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad. Dicho de otra forma, el debate se plantea en torno a si estamos ante el último acto empresarial del transmitente o ante un acto privado. La solución a esta incógnita aparece de forma nítida en el artículo 4.Dos de la LIVA:

«Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: (...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros 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».

Pero es más, ya se ha expuesto con anterioridad que la transmisión que nos ocupa queda exonerada de gravamen por el IVA; en concreto, hemos defendido que estamos ante una operación sujeta aunque exenta. De aquí se deriva, según nuestro criterio, que también se cumple la segunda causa de no sujeción a TPO; hay una sujeción a IVA.

1.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

El Tribunal Supremo ha defendido que la no sujeción a IVA no determina sin más la sujeción a TPO⁵⁰. Sin embargo, con relación a la operación que nos incumbe, ha manifestado, de forma reiterada, que queda no sujeta a IVA aunque sí a TPO, al considerar que no estamos ante una operación efectuada en el ámbito de la actividad empresarial:

⁴⁹ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁵⁰ Fundamento de Derecho 1.º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013178).

«... la transmisión inter vivos en bloque del patrimonio empresarial es "ajena a la actividad empresarial del transmitente" (y, por ello, no sujeta al IVA)... En conclusión, pues, la transmisión en bloque del patrimonio global de una empresa a un solo adquirente, continuador de la actividad empresarial del transmitente, es una operación no sujeta a IVA, pero sí al ITP, modalidad "Transmisiones Onerosas"»⁵¹.

Resulta cuanto menos chocante que el Tribunal Supremo no haya tenido en cuenta al realizar estos pronunciamientos el artículo 4.Dos de la LIVA.

Pero la Administración ha defendido una postura radicalmente diferente. Según el Tribunal Económico-Administrativo Central, «se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial... las transmisiones... a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial de los sujetos pasivos»⁵². En consecuencia, «en el caso de... no sujeción (al IVA)... no procedería nunca el gravamen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto de transmisiones patrimoniales»⁵³.

1.3. Doctrina científica.

La doctrina científica ha advertido de manera mayoritaria que cuando un empresario o profesional transmite su patrimonio afecto está actuando en el ejercicio de su actividad⁵⁴. En atención a este dato, concluyen la no sujeción a TPO de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial⁵⁵. Aunque hay algún autor, como CALVO VÉRGEZ, para quien la operación «ha de quedar sujeta a TPO, ya que esa transmisión en bloque no puede insertarse dentro de la actividad habitual del empresario»⁵⁶, y ello a pesar de que el empresario transmitente actúe en el ejercicio de su actividad.

⁵¹ Fundamento de Derecho 3.º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013178). En igual sentido se pronuncian las Sentencias del propio Tribunal Supremo de 23 de abril de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ07670), 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497), 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088).

⁵² Resolución de 10 de febrero de 1994 (Considerando 3.º, JT 1994/357).

⁵³ Resolución de 22 de julio de 1993 (Considerando 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003061).

⁵⁴ BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 63; CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, página 650; CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión...», *op. cit.*, página 65; CENCERRADO MILLÁN, E., «La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, páginas 193-194; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 26; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto...», *op. cit.*, página 335; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «La transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, páginas 45-46; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 94; MUNTANER PEDROSA, J., «Transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, página 6; RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 60; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 53; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. y GIMÉNEZ REYNA, E., «Aplicación del IVA...», *op. cit.*, ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., «Tratado sobre el IVA...», *op. cit.*, página 190.

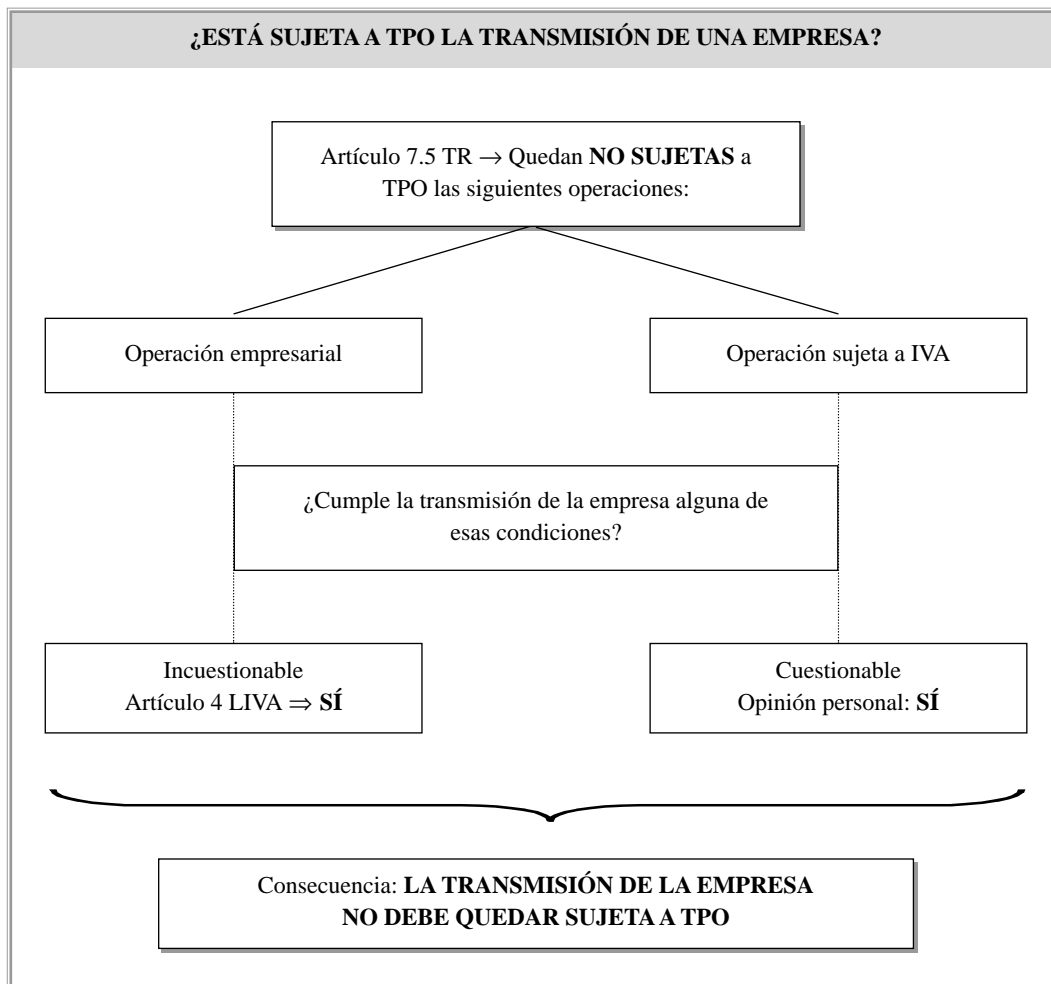
⁵⁵ BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 63; CENCERRADO MILLÁN, E., «La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, página 200; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 26; FALCÓN Y TELLA, R., «La compatibilidad del IVA...», *op. cit.*, página 1163; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 94; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 53.

⁵⁶ «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, página 664.

1.4. Valoración final.

Poniendo en relación el mandato rotundo del artículo 4.Dos de la LIVA y el supuesto de no sujeción del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, se extrae la consecuencia inmediata de la imposibilidad de declarar sujetas a la modalidad de TPO las transmisiones que nos ocupan; las principales razones que nos abocan a esta conclusión son dos; por una parte, se trata de operaciones empresariales; por otra, existe una sujeción al IVA, a pesar de la falta de gravamen por razones técnicas de funcionamiento del tributo.

Hay, además, otro argumento que coadyuva a la solución defendida. Lo encontramos al final del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, donde el propio legislador, como a continuación se expondrá, sólo declara sujeta la transmisión de los inmuebles afectos; de ahí que la transmisión de la empresa, considerada como un todo, deba quedar no sujeta a TPO.



2. La transmisión de inmuebles en el ITPO.

2.1. Normativa.

El artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD *in fine* preceptúa que:

«... quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

El origen de esta previsión hay que situarlo en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Esta norma modificó la redacción originaria del artículo 7.5 del anterior Texto Refundido del Impuesto (Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre), introduciendo el párrafo transcrito, que se ha mantenido tras la aprobación del nuevo texto vigente.

El legislador está declarando sujetas a TPO las transmisiones de los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial.

2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

El Tribunal Supremo se ha mantenido fiel al criterio establecido por el legislador, en cuanto a considerar que la transmisión de inmuebles debe quedar sujeta a la modalidad de TPO:

«Se trata de una asimilación no rigurosa de las exenciones a los supuestos de no sujeción, porque en ambos casos, pese a la notoria diferencia conceptual, no se produce efectivamente tributación alguna, lo cual ha llevado al legislador, a prescindir de tecnicismos y a adoptar una solución prosaica, consistente en sujetar, es decir, gravar, por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las entregas o arrendamientos de inmuebles, sujetos al IVA, pero exentos por diversas razones. Ahora bien, el caso que estamos juzgando es distinto, pues se trata de un transmisión no sujeta al IVA, por lo cual, todavía, con más razón, procede su tributación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»⁵⁷.

⁵⁷ Sentencia de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, RJ 1996/7250).

El Tribunal Económico-Administrativo Central comparte esta teoría:

«... si hay transmisión total, no procedería nunca el gravamen por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que sólo tiene lugar, en la transmisión de un negocio, respecto a las entregas de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido» ⁵⁸.

Y la DGT lo ha ratificado, afirmando que:

«... quedan sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas... las entregas de bienes inmuebles que estén incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial cuando la transmisión no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido» ⁵⁹.

2.3. Doctrina científica.

A pesar de la literalidad de la norma, la doctrina parece seguir una línea común con respecto al tratamiento tributario de los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial o profesional; apartándose de la dicción legal, considera que la transmisión de los inmuebles no debe quedar sujeta a TPO ⁶⁰; el principal argumento para justificar esta toma de posición es desarrollado por MUNTANER PEDROSA, quien manifiesta que esta regulación *«trata de descomponer la referida operación en partes. Es decir, partiendo de la no sujeción de la globalidad, se entiende que una porción de la misma (la referente a inmuebles) queda bajo la esfera de actuación de un impuesto que afecta al tráfico privado, el ITP. Ello supondría tanto como entender que el transmitente actúa en calidad de empresario para todos los bienes y derechos de su industria, excepto para los inmuebles afectos al negocio, con respecto a las cuales actúa como particular. La dicotomía que esto supone no parece que pueda predicarse en una operación de estas características»* ⁶¹.

⁵⁸ Considerando 4.º de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de julio de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFJ003061). Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 1994 (Considerando 6.º, JT 1994/357).

⁵⁹ Consulta número 0525-97, de 19 de marzo de 1997 y consulta n.º 1850-98, de 26 de noviembre de 1998.

⁶⁰ CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión...», *op. cit.*, página 65; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 29; FALCÓN Y TELLA, R., «La compatibilidad del IVA...», *op. cit.*, página 1163; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «La transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, páginas 44-45; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 94; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 54.

⁶¹ MUNTANER PEDROSA, J., «Transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, página 7. Esta misma explicación es, con posterioridad, seguida por CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, páginas 655-656.

No obstante, algún autor, basándose en la letra de la disposición, concluye la sujeción a esta modalidad impositiva ⁶².

2.4. Valoración final.

Compartimos el razonamiento de MUNTANER PEDROSA, en el sentido de que no se puede disgregar la unidad orgánica y en funcionamiento que debe ser objeto de la operación, la empresa; menos aún en aras a considerar de forma aislada e independiente a los inmuebles con respecto al resto de bienes y derechos, simplemente para someterlos a un tributo específico, dada la falta de gravamen de la operación considerada en su globalidad al IVA.

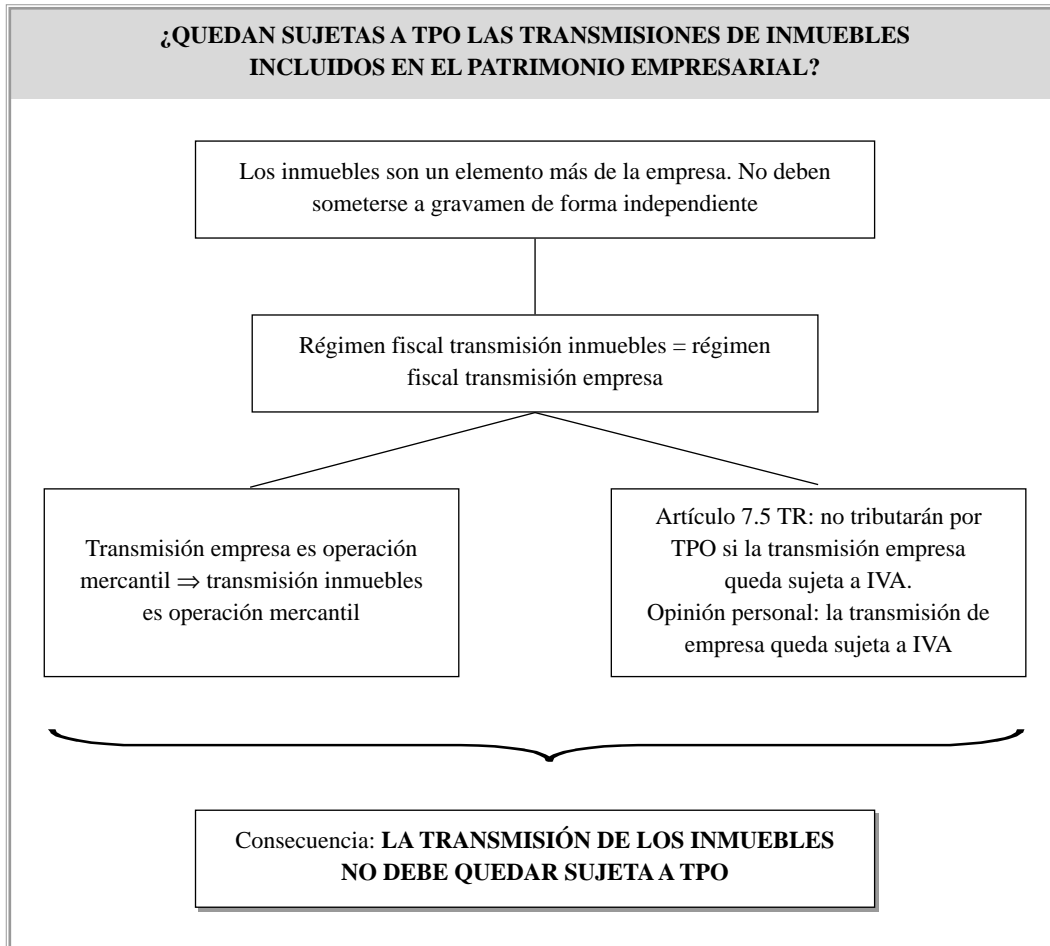
El hecho de que la transmisión de un negocio quede exonerado del impuesto que grava el tráfico mercantil no habilita al legislador para considerar de manera individual los bienes inmuebles; la transmisión efectivamente recae sobre un conjunto de bienes y derechos, pero éstos no pueden considerarse más que como parte de una unidad: la empresa. La transmisión de un inmueble incluido entre el patrimonio empresarial no debe aislarse de la realidad que conforma la empresa; es un elemento más de ésta. Si la enajenación de la empresa es una operación mercantil, la de un inmueble afecto a la actividad no puede dejar de considerarse también como tal; el transmitente no deja de ser un empresario; si lo es al transmitir la totalidad del negocio, también lo será al transmitir la fábrica, el establecimiento o cualquier otro bien inmueble afecto.

En otro orden de cosas, hay que destacar que el artículo 7.5 del Texto Refundido sólo declara sujetos a TPO los inmuebles pertenecientes al patrimonio empresarial; nada se dice de los incluidos en el patrimonio profesional. Es evidente la discriminación realizada por el legislador, que resulta, cuando menos, llamativa ⁶³.

Aunque por encima de todas las consideraciones anteriores debemos recalcar dos ideas básicas: 1. La transmisión de la empresa está sujeta pero exenta del IVA; 2. El artículo 7.5 del Texto Refundido declara que sólo están sujetos a TPO los inmuebles incluidos en la transmisión de un patrimonio que no quede sujeto a IVA. Poniendo en conexión ambos extremos se extrae la consecuencia de que los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial transmitido no quedarían sujetos a TPO, pues hay una sujeción a IVA de la operación.

⁶² CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 48; CENCERRADO MILLÁN, E., «La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, páginas 200-201.

⁶³ Este argumento ha sido puesto de relieve por GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto...», *op. cit.*, página 338.



VIII. CONCLUSIONES

Las principales conclusiones alcanzadas han sido expuestas al hilo de la exposición de cada uno de los problemas analizados. No obstante, podemos sintetizarlas en estos 6 puntos:

1. La transmisión de la globalidad del patrimonio empresarial es una operación sujeta pero exenta, por motivos técnicos, del IVA. No estimamos acertada la calificación legal como un caso de no sujeción.

.../...

.../...

2. El objeto de la transmisión debe ser la empresa entendida como una *universitas* de elementos patrimoniales que permitan la pervivencia del negocio, independientemente de que no alcance a la totalidad del patrimonio empresarial.
3. El adquirente está obligado a continuar con el desarrollo de la misma actividad que venía desplegando el transmitente.
4. A pesar de que la LIVA exige la continuidad en la titularidad de todos los bienes y derechos recibidos, so pena de declarar la existencia de gravamen con carácter retroactivo, en nuestra opinión este dato no debe interpretarse en sentido estricto. Consideramos que la desafectación de un bien innecesario para la continuidad en el desarrollo de la actividad no tiene que influir en la falta de gravamen por IVA.
5. La transmisión de la totalidad de la empresa es una operación realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad. En consecuencia, no deberá quedar sujeta a la modalidad de TPO.
6. La transmisión de los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial tampoco debe quedar sujeta a TPO.

Y a modo de valoración general del estudio podemos afirmar que el tratamiento tributario dispensado a la transmisión *inter vivos* de la empresa por la normativa vigente no nos parece el más acertado. Discrepamos con la calificación de la operación en la LIVA, con alguno de los requisitos exigidos para contemplar la falta de gravamen (la transmisión de la totalidad del patrimonio o la imposibilidad de desafectar bienes después de la operación) y con la posibilidad de declarar sujeta a TPO la transmisión de los inmuebles. En definitiva, con la transposición que nuestro ordenamiento interno ha llevado a cabo de la Sexta Directiva, ya que, junto a la existencia de contradicciones dentro de la propia normativa, no se ha respetado el espíritu de la norma comunitaria: la falta de gravamen se funda en la continuidad de la empresa.