

TRIBUTACIÓN	LAS TRANSMISIONES GLOBALES DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL Y SU TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO *	Núm. 21/2002
--------------------	---	-------------------------



ANTONIO VICTORIA SÁNCHEZ

Inspector de Finanzas del Estado

Extracto:

LA Sexta Directiva comunitaria, norma de armonización del IVA en el ámbito de la Comunidad Europea, establece la posibilidad de que por parte de los Estados miembros de la misma se prevea, en su normativa interna, un régimen particular en relación con las transmisiones globales del patrimonio empresarial. Dicha posibilidad ha sido utilizada por el legislador español, tanto en la Ley 30/1985 (primera norma reguladora del impuesto en nuestro país), como en la Ley 37/1992 actualmente vigente. En concreto, se ha establecido un supuesto de no sujeción específico, que ha sido objeto de una cuidadosa regulación por parte de nuestro legislador interno. Al análisis de dicha regulación y al de sus implicaciones se destinan las páginas que siguen.

* El presente trabajo ha obtenido la Mención de Honor en el XIII Premio convocado por la Asociación Española de Asesores Fiscales.

Sumario:

- A. Introducción.

- B. La normativa comunitaria.
 - B.1. Los artículos 5.8 y 6.5 de la Sexta Directiva.
 - B.2. Otros preceptos de la Sexta Directiva relevantes en relación con esta materia.

- C. Derecho comparado.

- D. Normativa española.
 - D.1. La evolución de la normativa interna española.
 - D.1.1. El Anteproyecto de la Ley del IVA.
 - D.1.2. La Ley 30/1985, de 2 de agosto.
 - D.1.3. El Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre.
 - D.1.4. La Ley 29/1991, de 16 de diciembre.
 - D.1.5. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre.
 - D.2. La transmisión global del patrimonio empresarial o profesional en la Ley 37/1992.
 - D.2.1. Regulación del supuesto de no sujeción.

D.2.2. Naturaleza jurídica y fundamento del supuesto de no sujeción.

D.2.2.1. Naturaleza jurídica.

D.2.2.2. Fundamento.

D.2.3. Supuestos contemplados en el artículo 7.1.º LIVA.

D.2.3.1. La transmisión «inter vivos» de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a favor de un solo adquirente.

D.2.3.1.1. Requisitos para la aplicación del supuesto de no sujeción.

D.2.3.1.2. Circunstancias no exigidas para la aplicación del supuesto de no sujeción.

D.2.3.2. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente.

D.2.3.3. Transmisión «mortis causa» de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

D.2.3.4. Observaciones adicionales.

D.2.4. Situación que se plantea cuando no concurren los requisitos de la no sujeción.

D.2.4.1. Tratamiento de la transmisión global sujeta al IVA.

D.2.4.2. Otros aspectos de la transmisión de la empresa sujeta al IVA.

D.2.5. Supuestos de desafectación de bienes y derechos de la actividad.

D.2.5.1. Redacción legal.

D.2.5.2. Apreciaciones doctrinales.

D.2.5.3. Cuestiones prácticas.

D.2.6. Compatibilidad con otras figuras tributarias.

D.2.7. La deducción del IVA soportado por el transmitente.

D.2.8. La subrogación del adquirente en el lugar del transmitente.

D.2.8.1 La subrogación en las operaciones inmobiliarias.

D.2.8.2. La subrogación en cuanto a las deducciones.

D.2.8.2.1. Aplicación de la regla de prorrata.

D.2.8.2.2. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

D.2.8.2.3. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad.

D.2.8.2.4. Rectificación de deducciones.

D.2.8.3. La subrogación en cuanto a los créditos de impuesto.

E. Conclusión.

NOTA DEL AUTOR: Especial agradecimiento debo expresar a don Julián SÁNCHEZ ESTÉVEZ y a don José Antonio SERRANO SOBRADO por sus valiosas observaciones y por la paciencia que han demostrado leyendo estas páginas.

A. INTRODUCCIÓN

La empresa es un elemento central y un concepto básico para diversos sectores de nuestro ordenamiento jurídico. En primer término, y como resulta lógico, para el derecho mercantil y más si tenemos en cuenta que ha existido una corriente doctrinal que ha pretendido construir todo el derecho mercantil en torno a la empresa. Pero también para otros sectores del ordenamiento, respecto de los cuales la empresa es origen y fundamento de relaciones jurídicas disciplinadas por las normas jurídicas. Entre esos sectores del ordenamiento jurídico se encuentra, en situación prominente y destacada, el derecho fiscal, en cuyo seno han nacido y se han desarrollado diversas figuras tributarias que se proyectan sobre el empresario y la empresa.

En cualquier caso, y sea cual sea el concepto de empresa del que partamos, existe coincidencia generalizada en que la empresa es una realidad apta para ser objeto de tráfico jurídico y, en este sentido, la empresa puede ser objeto de transmisión, usufructo, arrendamiento o hipoteca, entre otros negocios jurídicos. De entre esos negocios reviste especial significación, tanto en el plano jurídico como en el económico, la transmisión de la empresa.

Centrándonos en el aspecto jurídico, hay que señalar que la transmisión de la empresa puede articularse por actos «inter vivos» o «mortis causa». El supuesto típico de acto «inter vivos» es el de la compraventa de la empresa, asumiendo el transmitente como obligaciones principales la de entrega y la de garantía legal o saneamiento (artículo 1.474 del Código Civil), debiendo además poner a disposición del adquirente lo necesario para que éste pueda continuar la actividad (listas de clientes, de proveedores, libros de contabilidad o el llamado «know-how», entre otros elementos). En cuanto a la transmisión «mortis causa», el derecho procura facilitar la continuidad de la empresa en caso de fallecimiento de su titular y así lo demuestran tanto el Código Civil (cuyo artículo 1.056 prevé la posibilidad de que el padre, en el orden sucesorio, conserve indivisa una explotación agrícola, industrial o fabril, «disponiendo que se satisfaga en metálico su legítima a los demás hijos») como el Código de Comercio, que establece en su artículo 5 que «los menores e incapacitados podrán continuar por medio de sus guardadores el comercio que hubieren ejercido sus padres o causantes».

En el ámbito fiscal, la transmisión de la empresa también ha sido objeto de normas específicas y ello tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la indirecta. Así, cabe mencionar, a título de ejemplo, el régimen fiscal privilegiado que se ha establecido para estos supuestos en el Impuesto sobre Derechos Reales, por lo que se refiere a nuestro derecho fiscal «histórico» y, en la actualidad, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A este último tributo es al que nos vamos a referir en este trabajo, teniendo en cuenta que el IVA no se ocupa, en puridad, de la transmisión de la empresa, pues ésta, en cuanto que realidad compleja integrada por elementos personales (el empresario y las personas que prestan sus servicios en la empresa), reales (el patrimonio de la empresa) y formales (los libros de contabilidad) escapa al ámbito de actuación de dicho impuesto. Es sólo el patrimonio de la empresa (sus elementos reales) lo que interesa al IVA y es de la transmisión de ese patrimonio de lo que nos vamos a ocupar, sin olvidar que esos elementos reales pueden serlo de carácter inmaterial (el fondo de comercio, señaladamente) y que los libros de contabilidad, esto es, el elemento formal de la empresa desempeña un papel fundamental a estos efectos y más si se tiene en cuenta que algunos de esos libros vienen exigidos por la propia normativa del tributo citado.

B. LA NORMATIVA COMUNITARIA

B.1. Los artículos 5.8 y 6.5 de la Sexta Directiva.

Cualquier estudio relativo a la normativa del IVA vigente en alguno de los Estados miembros de la Comunidad Europea ha de partir, necesariamente, del examen de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, «en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme», publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas número L 145, de 13 de junio de 1977 (en lo sucesivo, Sexta Directiva). Como se ha señalado acertadamente, «el IVA ha acabado siendo el tributo comunitario por excelencia»¹ y la trascendencia de la Sexta Directiva resulta cada vez más evidente, debido a los principios de primacía y eficacia directa del derecho comunitario, que obligan a los legisladores nacionales a respetar dicho derecho, de cuya interpretación uniforme se encarga una institución comunitaria, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE).

Pues bien, circunscribiéndonos a la cuestión que constituye el objeto de este trabajo, hay que señalar que las transmisiones globales del patrimonio empresarial se contemplan en el artículo 5, apartado 8 y en el artículo 6, apartado 5 de la Directiva, preceptos ambos que se encuadran en el Título V de la misma, dedicado al «hecho imponible». El artículo 5 lleva como epígrafe el de «entre-

¹ Jaime GARCÍA AÑOEROS, en el prólogo a la obra de Salvador RAMÍREZ GÓMEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia del IVA*, ed. Aranzadi, pág. 17.

ga de bienes» y, después de calificar como tal, en su apartado 1, la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», dispone en su apartado 8 lo que sigue:

«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».

Por su parte, el artículo 6 se ocupa de las prestaciones de servicios y dispone, en su apartado 5, que:

«El apartado 8 del artículo 5 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios».

A la vista de estos preceptos, hay que destacar las notas siguientes:

- a) *Carácter optativo para el legislador nacional:* en primer lugar, la Directiva configura aquí una opción para los Estados miembros, que éstos podrán o no introducir en sus ordenamientos internos. Se trata de uno de los numerosos supuestos en que la Directiva permite a los Estados miembros (que en definitiva son los destinatarios de la norma comunitaria, según el artículo 38 de la propia Sexta Directiva) actuar de acuerdo con una opción prevista en la misma. Precisamente, esta técnica de las opciones ha sido criticada por la propia Comisión Europea porque se traduce en una falta de uniformidad en la aplicación del IVA en la Comunidad que dificulta la actuación de los operadores ².
- b) *Ámbito de la opción:* la opción abarca tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios comprendidas dentro de la transmisión global. En este sentido, hay que señalar que la propuesta de Sexta Directiva ³ no contenía una disposición específica en relación con las prestaciones de servicios, defecto que fue subsanado en la redacción definitiva de la norma comunitaria. De esta forma, como señaló el Gobierno neerlandés en las observaciones escritas presentadas en el curso del procedimiento correspondiente al asunto C-408/98 (sentencia del TJCE de 22 de febrero de 2001), en estos casos se «prescinde» de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios sujetas, por su naturaleza, al impuesto, que se realizan en el marco de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes.

² Documento Com (2000) 348 final, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. Estrategia para mejorar el funcionamiento del IVA en el marco del mercado interior*, pág. 14. Puede encontrarse este documento en la siguiente dirección de Internet: www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/publications/official_doc/com/com_fr.htm.

³ Publicada en el DOCE número C 80, de 5 de octubre de 1973.

- c) *Concepto de «universalidad»*: la opción es aplicable tanto en los casos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como en los de transmisión de una parte del mismo, pero en todo caso se exige que lo transmitido constituya una «universalidad». Ello plantea la cuestión de determinar qué debe entenderse por universalidad a estos efectos y, en este sentido, son ilustrativas las consideraciones expuestas por el Abogado general en el citado asunto C-408/98 (párrafos 25 a 29).

En ellas, después de poner de relieve que la normativa comunitaria no define lo que debe entenderse por «universalidad», indica el Abogado general que por «transmisión de una universalidad total» hay que entender la «transmisión de un negocio, en su totalidad», en tanto que por «universalidad parcial» parece razonable entender «la parte de un negocio que es capaz de funcionar separadamente del resto». Criterios que, como se verá, coinciden con los establecidos por nuestra legislación interna al regular esta cuestión.

- d) *Título de la transmisión*: la opción incluye tanto los supuestos de transmisiones globales efectuadas a título oneroso como las realizadas a título gratuito, excluyéndose, por tanto, la figura del «autoconsumo gravado» cuando el Estado miembro, en su normativa interna, ha optado por la no sujeción.
- e) *Efectos de la opción*: el ejercicio de la opción por parte del Estado miembro se traduce en una doble consecuencia: por una parte, la transmisión global no supone la realización de ninguna entrega de bienes o prestación de servicios; por otra, «el beneficiario continúa la personalidad del cedente». En la propuesta de Sexta Directiva únicamente se hacía referencia a esta segunda consecuencia y además se utilizaban otros términos, pues se establecía que en estos casos «(se considera) que el beneficiario ... continúa la personalidad del cedente y su actividad».

Como se observa, se ha suprimido la mención a la continuación de la actividad ya que, aun cuando éste es el supuesto normal, no hay que descartar la posibilidad de una modificación del objeto de la actividad respecto a la que venía desarrollándose con anterioridad, al menos en ciertos casos. De esta manera, la Directiva, al mencionar sólo que «el beneficiario continúa la personalidad del cedente» parece hacer referencia a la nota característica, en el plano jurídico, de la sucesión a título universal: a saber, la subrogación del adquirente en los bienes y derechos susceptibles de transmisión del cedente. Como veremos, la normativa interna española exige como criterio general la continuación en la misma actividad, pero deja abierta la posibilidad de una modificación de la misma para ciertos casos.

- f) *Norma cautelar*: finalmente, el artículo 5, apartado 8 contiene una prevención que no se establecía en la propuesta de Directiva, al disponer, «in fine» que «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». La apelación a la «necesidad de evitar las distorsiones de la competencia», como criterio que habrán de tener en cuenta los diversos legisladores nacionales al regular el impuesto, se efectúa con relativa frecuencia por el legislador comunitario en la Sexta Directiva: así, a título de ejemplo, cabe mencionar los artículos 4, apartado 5 en relación con las operaciones efectuadas por las entidades públicas y 13, letra A, apartado 1, letra f) en relación con ciertas exenciones.

Se trata de una técnica propia de una norma como la Directiva, que deja un cierto margen de actuación y decisión a los legisladores nacionales. Ello exige de éstos un importante esfuerzo de concreción, pues han de identificar tales distorsiones, o el riesgo de que se produzcan y han de articular los mecanismos normativos para impedirlos. Ahora bien, el legislador nacional debe evitar, a nuestro juicio, que la normativa interna reproduzca la apelación a la posible distorsión de la competencia, pues ello podría generar una inseguridad jurídica total para el contribuyente.

En definitiva, lo que establece aquí la Directiva es la posibilidad de adoptar medidas para que no se produzcan distorsiones de la competencia, siempre que el adquirente del patrimonio empresarial transmitido «no tribute íntegramente, o sea, como hubiese correspondido aplicando las normas del IVA»⁴. Creemos que, al referirse al supuesto del beneficiario que no es «sujeto pasivo total», la Directiva se está refiriendo al supuesto en que dicho destinatario se comporta como empresario pero también como consumidor final (caso típico de los entes públicos). De lo que se trata en estos casos es de evitar que un consumidor final pueda recibir bienes sin pagar el IVA correspondiente que es, en definitiva, lo mismo que se trata de evitar con la figura del «autoconsumo» regulada en el artículo 5, apartados 6 y 7 y en el artículo 6, apartados 2 y 3 de la Directiva.

B.2. Otros preceptos de la Sexta Directiva relevantes en relación con esta materia.

Si bien los artículos 5 y 6 de la Directiva y, concretamente, los apartados de los mismos anteriormente citados, constituyen la normativa comunitaria básica de la materia a que se refiere este trabajo, no hay que olvidar la mención a otros preceptos de la Sexta Directiva de importancia en este contexto. Así, el artículo 27 de la Sexta Directiva establece la posibilidad de que el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, autorice a cualquier Estado miembro «para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales»⁵.

Pues bien, en relación con las transmisiones globales del patrimonio empresarial, por Decisión 93/204/CEE, del Consejo, de 5 de abril de 1993, se autorizó al Reino Unido a aplicar una excepción en los siguientes términos:

«No obstante lo establecido en el apartado 8 del artículo 5 y en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE, se autoriza al Reino Unido a aplicar hasta el 31 de diciembre de 1996:

⁴ María Sol FERNÁNDEZ SEVILLANO, «Tributación de la transmisión del patrimonio empresarial», *Actualidad tributaria* n.º 48 /27 de diciembre 1993-2 de enero 1994, pág. 890.

⁵ El documento Com (2000) 348 final, en su apartado 2.8 señala la necesidad de proceder a una racionalización de las excepciones concedidas, pues lo cierto es que «la multiplicidad y la diversidad de estas excepciones provocan un cierto caos».

- *por una parte, una disposición por la cual se considerará que existe entrega de bienes cuando unos activos, que no sean los bienes de inversión sometidos a la regularización de las deducciones inicialmente efectuadas con arreglo a las disposiciones legislativas promulgadas por el Reino Unido con arreglo al artículo 20 de la mencionada Directiva, sean objeto de transmisión dentro de una universalidad total o parcial a una sociedad miembro de un grupo de empresas que, conforme al apartado 4 del artículo 4 de la misma Directiva, constituyen un único sujeto pasivo y que, como miembro de ese grupo, no tiene derecho a la deducción íntegra del impuesto;*
- *por otra parte, una disposición mediante la cual la sociedad beneficiaria de la entrega de los activos señalados en el primer guión será la deudora del impuesto».*

En definitiva, de lo que se trata es de evitar que, a través de dos mecanismos contemplados en la Directiva como opcionales para los Estados miembros (la no sujeción de las transmisiones globales y la consideración como un solo sujeto pasivo de diversas personas jurídicas distintas entre sí pero vinculadas en términos económicos y organizativos: artículo 4, apartado 4 de la Directiva) pueda llegarse a la situación de que alguna entidad perteneciente al grupo y que no tiene derecho a la deducción total del IVA soportado (empresa «B»), pueda recibir «libres de IVA», esto es, sin pagar el IVA correspondiente, bienes adquiridos por otra empresa del grupo (empresa «A», la cual dedujo el IVA soportado en la adquisición de tales bienes) y ello en virtud de una transmisión global efectuada por «A» para «B». De ahí que la medida excepcional quede descartada en relación con los bienes de inversión que se hallan dentro del periodo de regularización de las deducciones, pues en estos casos el propio mecanismo de regularización asegura que ésta se practica en función de la utilización real de los bienes. Se trata de una situación que no puede darse en el caso español en los mismos términos que en el Reino Unido y ello porque el legislador español no ha hecho uso de la facultad contenida en el artículo 4, apartado 4 de la Directiva (consideración como sujeto pasivo único de varias personas jurídicas distintas vinculadas en términos económicos y organizativos).

Otro precepto relevante a estos efectos es el apartado 1 del artículo 33 de la Directiva, según el cual:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, 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, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

Este precepto tiene importancia porque, a nuestro entender, permite sujetar las transmisiones globales, o al menos las transmisiones de ciertos bienes incluidos en estas operaciones, a tributos distintos del IVA, siempre que tales tributos no tengan «carácter de Impuesto sobre el Volumen de

Negocios», como exige el precepto reproducido. En este sentido, es doctrina constante y reiterada del TJCE que un impuesto sólo tiene tal carácter cuando concurren en él las características esenciales del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, que son las siguientes:

- Aplicabilidad con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.
- Carácter proporcional al precio de los bienes y servicios.
- Carácter plurifásico, lo que supone que el impuesto se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución.
- Aplicación sobre el valor añadido en cada fase, mediante la articulación del mecanismo de las deducciones.

A la vista de este precepto, parece que no debe existir obstáculo para que la transmisión de determinados bienes incluidos en la transmisión global del patrimonio empresarial no sujeta al IVA sean gravados por el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuestión de la que nos ocuparemos posteriormente.

C. DERECHO COMPARADO

Resulta apropiado exponer, siquiera sea brevemente, la situación que en relación con la materia que nos ocupa se presenta en el Derecho comparado, tanto en los Estados miembros de la Comunidad Europea como en otros países no pertenecientes a dicha Comunidad. Ya con anterioridad a la aprobación de la Sexta Directiva, las legislaciones internas de los países europeos habían seguido derroteros diversos y posiblemente esta diversidad fue la que aconsejó al legislador comunitario establecer el supuesto de no sujeción con carácter opcional. Así, la normativa francesa excluía del gravamen las operaciones relativas a las universalidades de bienes o, más exactamente, a los fondos de comercio. En cambio, la normativa británica nada previó al respecto y «en cuanto a la ley italiana, contenía efectivamente en su primera redacción una disposición de tal carácter, pero la abandonó con ocasión de la refundición general que tuvo lugar a finales del año 1974»⁶.

Por lo que se refiere a la situación actual, podemos establecer tres grupos de países⁷:

1. Países en los que no se aplica el régimen de no sujeción.

⁶ Philippe DEROUIN, *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la CEE*, Editorial de Derecho Financiero, 1981, págs. 20 y 21.

⁷ Pueden consultarse datos sobre la cuestión en *Value Added Taxation in Europe. Guides to European Taxation*. Volume IV, del International Bureau of Fiscal Documentation.

2. Países en los que se aplica un régimen de no sujeción parcial.
3. Países en los que se establece un régimen de no sujeción total supeditado al cumplimiento de ciertos requisitos.

1. *Países en los que no se aplica el régimen de no sujeción.*

Dentro de este primer grupo hay que incluir el caso de Austria y el de Hungría. En este último país, la transmisión del patrimonio empresarial está sujeta al IVA, salvo en el supuesto en que una empresa sea absorbida por otra. El supuesto austriaco, por su parte, presenta particularidades propias.

En efecto, en este país la transmisión «inter vivos» del patrimonio empresarial está sujeta al IVA, aplicándose a cada bien o derecho transmitido el régimen que a efectos del IVA le corresponda (así, por lo que se refiere a exenciones o tipos impositivos). En el caso de que algunos de tales bienes o derechos se afecten al patrimonio privado del empresario o profesional, nos hallaríamos ante un supuesto de autoconsumo.

Ahora bien, cuando la transmisión se efectúa «mortis causa», la transmisión no se sujeta al IVA, lo cual ha sido criticado por la doctrina mayoritaria en aquel país, que ha puesto de relieve que este tratamiento no es coherente con el dispensado al caso en que el empresario cesa en vida en la actividad y afecta los elementos del patrimonio empresarial a su patrimonio particular (supuesto en el que, como hemos indicado, procede la sujeción al IVA en concepto de autoconsumo), aparte de que semejante tratamiento de la transmisión «mortis causa» permite que bienes en relación con los cuales el empresario fallecido ejerció su derecho a la deducción del IVA soportado lleguen «libres de IVA» al sucesor «mortis causa», incluso aunque éste sea consumidor final, lo cual supone una vulneración de los más elementales principios informadores del tributo.

2. *Países en los que se aplica un régimen de no sujeción parcial.*

Dentro de este apartado hay que incluir el caso francés, que se caracteriza porque en el supuesto de transmisión global del patrimonio empresarial se establecen tres categorías dentro del objeto de la transmisión, a saber:

- Los activos inmateriales, tales como derechos de propiedad industrial o nombres comerciales.
- Los activos materiales distintos de las existencias, tales como el mobiliario y equipos de oficina.
- Las existencias de la empresa.

Pues bien, la no sujeción alcanza sólo a los activos incluidos en los dos primeros guiones, pero no a las existencias, respecto de las cuales el IVA se exige al tipo impositivo que en cada caso proceda. Se trata, por tanto, de un régimen mixto sujeción-no sujeción, reservándose esta última para

los bienes y derechos que, al menos a priori, pueden alcanzar un mayor valor económico y en relación con los cuales la repercusión del IVA (y la imposibilidad de su recuperación hasta un momento posterior) podrían plantear mayores problemas de tesorería para las empresas.

3. Países en los que se establece un régimen de no sujeción total supeditado al cumplimiento de ciertos requisitos.

Se incluyen aquí la gran mayoría de los países europeos, tanto comunitarios como extracomunitarios, refiriéndose la no sujeción tanto al supuesto de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como al de transmisión de una rama de la empresa o negocio, entendiéndose por tal aquella parte de la empresa o negocio que puede funcionar por sí misma. En cuanto a los requisitos, se observa una cierta disparidad, si bien podemos agruparlos de la siguiente forma:

- Por lo que se refiere a la condición del adquirente, se exige en todos los casos que éste sea un empresario. En algún caso se especifica además que debe estar registrado a efectos del IVA (Bélgica); en otros, se exige que el adquirente sea, o adquiera con ocasión de la transmisión, la condición de empresario (Chipre), en tanto que en otros supuestos se aclara que ha de tratarse de un sujeto pasivo del IVA (Alemania, Grecia y Dinamarca). Además, se exige implícitamente en diversos casos que el adquirente sea una sola persona o entidad, al establecerse de forma expresa que la transmisión por partes a diversos adquirentes no se beneficia del supuesto de no sujeción (Irlanda, Países Bajos, Suecia).
- En cuanto a la continuación por el adquirente de la actividad del transmitente, se exige en algunos casos (Bélgica, Chipre, Finlandia, Suecia, Reino Unido). En cambio, otros países no exigen este requisito: es el caso de Alemania o Grecia. Un supuesto particular es el de los Países Bajos, cuya legislación, hasta 1998, exigió la continuidad en la actividad, requisito suprimido a partir de dicho año.
- Algunos países exigen, por su parte, que el adquirente hubiera podido deducir el IVA repercutido por el transmitente en caso de haber estado la operación sujeta a dicho impuesto (Bélgica, Suecia). Finlandia, en el mismo sentido, exige que el adquirente utilice los bienes y servicios en actividades que generan el derecho a deducir el IVA soportado.
- Por lo que se refiere a los requisitos formales, la legislación suiza presenta una particularidad digna de mención. En efecto, en estos casos la transmisión no está gravada por el impuesto pero es obligatoria la presentación de una declaración en la que se comunique a la Administración que se ha efectuado la operación en cuestión. El plazo para presentar la declaración es de treinta días, a contar desde que se ha efectuado la transmisión.

Finalmente, la normativa interna de algunos países precisa que, cumplidos los requisitos de la no sujeción, si se repercute el IVA, no tendrá el adquirente derecho a deducir ni a solicitar la devolución del IVA indebidamente soportado (Chipre, Finlandia, Países Bajos). Por su parte, la normativa italiana especifica que en los casos de transmisión global del patrimonio empresarial el transmitente no ve recortado su derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios por el hecho de haber realizado la transmisión no sujeta.

D. NORMATIVA ESPAÑOLA

D.1. La evolución de la normativa interna española.

Una vez examinada la normativa comunitaria y la comparada relativa a la materia que es objeto de este trabajo, conviene examinar cómo el legislador español ha efectuado la incorporación de la misma a nuestro ordenamiento interno. A estos efectos, hay que comenzar por advertir que siempre, desde la primera redacción de la Ley 30/1985, de 2 de agosto (primera Ley reguladora del IVA en nuestro país), el legislador nacional ha hecho uso de la facultad contemplada en los artículos 5, apartado 8 y 6, apartado 5 de la Sexta Directiva.

D.1.1. El Anteproyecto de la Ley del IVA.

En una primera redacción, el Anteproyecto de Ley del IVA establecía la no sujeción de:

«La transmisión global de un patrimonio empresarial o profesional cuando los adquirentes continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente».

Como se observa, en esta redacción (que no llegó a convertirse en texto definitivo) no se distingue según que la transmisión se efectúe a título oneroso o gratuito, de manera que hay que pensar que la no sujeción procedía en ambos casos. Tampoco se distingue en función de que la transmisión se efectúe «inter vivos» o «mortis causa», pero en todo caso se exige que se trate de una «transmisión global» del patrimonio empresarial o profesional, lo que parece descartar la posibilidad de aplicar la no sujeción en el caso de transmisiones parciales. De la misma manera se exige, en todo caso, que el o los adquirentes continúen las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

La regulación contenida en el Anteproyecto se caracteriza, a nuestro modo de ver, por su tono conservador y cauteloso (pues se exigen, en todo caso, «totalidad» y «continuidad»), lo que se explica teniendo en cuenta el momento en que se redactó el Anteproyecto: un momento de implantación de un nuevo impuesto, que se había intentado introducir infructuosamente en otras ocasiones anteriores en nuestro ordenamiento interno y en el que existía el lógico temor a una posible pérdida de ingresos fiscales. En definitiva, una actitud de prudencia que no puede ser objeto de reproche, pues de lo que se trataba era de asegurar la posición de la Hacienda Pública ante «lo desconocido»: un impuesto complejo y completamente nuevo, sin antecedentes en nuestra historia fiscal.

Esta actitud de prudencia, que se observa en otros aspectos de nuestra normativa inicial en materia de IVA (deducciones anteriores al inicio de la actividad o exclusiones y restricciones del derecho a deducir, por citar sólo dos ejemplos en los que la normativa vigente en la actualidad se separa claramente de la «tímida» y conservadora regulación primera) es lo que llevó al legislador

español a no utilizar ni siquiera las posibilidades que la Directiva le brindaba en relación con la transmisión de las «universalidades parciales» de bienes. No obstante, en esto, como en muchos otros aspectos, la evolución histórica muestra el cambio de mentalidad del legislador nacional y cómo, de la experiencia acumulada a lo largo de la vida del impuesto, éste ha extraído las oportunas conclusiones y las ha plasmado en normas jurídicas.

D.1.2. La Ley 30/1985, de 2 de agosto.

La Ley 30/1985, en su primera redacción establecía, en el artículo 3, relativo al hecho imponible, que:

«Están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional».

Por otra parte, en su artículo 4, apartado 5, letra b), la Ley 30/1985 disponía que se entendían realizadas en todo caso en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

«La transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera 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 actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

De acuerdo con los preceptos citados, la transmisión de la totalidad o de una parte del patrimonio empresarial estaba sujeta al impuesto. Sin embargo, el artículo 5, número 1.º de la Ley evitaba esta sujeción, al incluir entre las operaciones no sujetas al impuesto:

«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».

Por lo que se refiere a las deducciones, el artículo 61, apartado 2 del Reglamento del Impuesto establecía en su primer párrafo que:

«En ningún caso procederá la deducción de las cuotas que no se hayan devengado con arreglo a derecho o en cuantía superior a la que legalmente corresponda».

Finalmente, el artículo 45 de la Ley establecía en su apartado 1 que en caso de entrega de bienes de inversión durante el periodo de regularización de las deducciones, dicha regularización se efectuaría de una sola vez por el tiempo de dicho periodo que quedara por transcurrir. Sin embargo, en su apartado 2 establecía que:

«Lo dispuesto en este artículo no se aplicará en los supuestos de transmisión de bienes de inversión no sujetas al impuesto en aplicación de lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1.º de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente».

A la vista de los artículos citados, podemos concluir que la transmisión global del patrimonio empresarial se caracterizaba, en la primera redacción de la Ley 30/1985 por las siguientes notas:

a) *Totalidad*: la no sujeción se establece sólo para los casos de transmisión de la «totalidad» del patrimonio empresarial, excluyéndose cualquier mención a los supuestos de transmisión «parcial». Ello originó una polémica doctrinal acerca de la posible inclusión en el ámbito de la no sujeción de las operaciones de escisión de empresas.

Así, algunos autores, atendiendo al tenor literal de la Ley, admitían la inclusión de los supuestos de fusión de sociedades en el marco del artículo 5, número 1.º de la Ley 30/1985, pero descartaban que ese mismo tratamiento pudiera aplicarse a los casos de escisión⁸. Otros autores no descartaban la posibilidad de aplicación del supuesto de no sujeción al caso de la escisión, si bien reconocían las dificultades que para ello planteaba el tenor literal de la Ley⁹. Algún autor, a nuestro entender ignorando el tenor de la Ley y llevando al ámbito de la interpretación de la norma lo que debían ser, en realidad, conclusiones «de lege ferenda», se pronunciaba decididamente en favor de la no sujeción de los supuestos de escisión de empresas¹⁰.

⁸ Jose Ignacio JIMÉNEZ BLANCO, «El IVA y el ITP en la transmisión de la empresa tras la Ley 29/1991 de adecuación a las Directivas CEE», Noticias CEE, núm. 96, pág. 93.

⁹ Juan ZURDO RUIZ-AYÚCAR, «El IVA en la cesión de empresas e industrias», *Impuestos*, 1987, tomo I, pág. 623.

¹⁰ César ALBIÑANA, citado por Guillermo RUIZ ZAPATERO, «La escisión de sociedades y el IVA», *Impuestos*, I, 1989, pág. 220.

- b) *Unidad o pluralidad de adquirentes*: de la interpretación conjunta de los dos primeros párrafos del artículo 5, número 1.º se deduce un distinto tratamiento para la transmisión «inter vivos» y para la transmisión «mortis causa». En el primer caso, para que opere la no sujeción es requisito indispensable que la transmisión se efectúe a favor de un solo adquirente. En cambio, en el segundo supuesto se admite la posibilidad de que sean varios los adquirentes.
- c) *Continuidad*: en cualquier caso, sea la transmisión «inter vivos» o «mortis causa» se exige que el o los adquirentes «continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente». Ello significa que el supuesto de no sujeción no se establece con carácter general para las transmisiones globales del patrimonio empresarial, sino para aquellas transmisiones globales en las que se opera una verdadera sucesión en el negocio y en las que, en definitiva, únicamente existe un cambio en la titularidad del negocio y no una mutación en la actividad. Como se ha dicho por la doctrina, «en definitiva, el determinante de la no sujeción no es la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino el detalle de la continuidad en la misma actividad por su adquirente»¹¹.
- d) *Desafectación de bienes y derechos*: la interpretación del último párrafo del artículo 5, número 1.º planteó diversos problemas. Para algunos, el precepto se refiere al caso en que, después de producida la transmisión global no sujeta, el adquirente desafecta ciertos bienes y derechos de la actividad, produciéndose en tal caso la «sujeción retroactiva» de la inicialmente no sujeta transmisión de los citados bienes y derechos. En cambio, otros autores apuntaron la posibilidad de que el precepto resultara de aplicación tanto a las desafectaciones previas a la transmisión global efectuadas por el propio transmitente como a las desafectaciones posteriores a dicha transmisión efectuadas por el adquirente¹². Igualmente, se planteó la duda de si el precepto se refería sólo a las transmisiones «mortis causa» o a todos los supuestos del artículo 5.1.º de la Ley.
- e) *Obligatoriedad*: la no sujeción no se configura en el artículo 5.1.º como una opción o posibilidad concedida al sujeto pasivo, sino que aparece con carácter imperativo. De esta forma, cumplidos los requisitos exigidos para la no sujeción, procede ésta, de manera que si el transmitente repercutiera el impuesto por dicha transmisión, nos hallaríamos ante «cuotas no devengadas con arreglo a derecho» y que no podrían ser deducidas por el adquirente, de acuerdo con el artículo 61, apartado 2 del Reglamento.
- f) *Regularización de deducciones por bienes de inversión*: en el caso de que dentro de la transmisión global se incluyeran bienes de inversión en relación con los cuales no hubiera concluido el periodo de regularización de las deducciones, la Ley 30/1985 preveía la improcedencia de la regularización única establecida con carácter general para los supuestos de entrega de bienes de inversión efectuada durante el periodo de regularización. En este caso lo que ocurre es que el adquirente queda «automáticamente subrogado en la posición del

¹¹ María Sol FERNÁNDEZ SEVILLANO, *op. cit.*, pág. 899.

¹² F. Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, «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*, núm. 213, 1991, pág. 526.

transmitente», lo que implica que éste deberá seguir efectuando las regularizaciones que procedan teniendo en cuenta la inicial deducción practicada por el transmitente. Se trata, en definitiva, de una aplicación práctica del principio según el cual «el beneficiario continúa la personalidad del cedente» consagrado en el artículo 5, apartado 8 de la Directiva.

D.1.3. El Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre.

El artículo 35 del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, modificó el artículo 5.1.º de la Ley 30/1985, que quedó redactado en los siguientes términos:

«No están 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, realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas autónomas de la actividad empresarial o profesional del transmitente, en virtud de operaciones de fusión o escisión de empresas a las que se conceden los beneficios tributarios previstos en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, siempre que quede acreditado en el expediente que de la no sujeción al impuesto de la referida transmisión no se derivarán distorsiones en el normal funcionamiento del mismo.

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el número 2 del artículo 15 de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas.

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

En todo caso, quedarán sujetos al impuesto los cambios de afectación de bienes o derechos que se desafecten de aquellas actividades empresariales o profesionales del transmitente».

Esta nueva redacción mejoraba desde el punto de vista sistemático la originalmente contenida en el artículo 5. 1.º de la Ley 30/1985. Por lo demás, la novedad esencial residía en la inclusión, dentro del ámbito de la no sujeción, de los supuestos de escisión de empresas, con lo que quedaba zanjada la polémica doctrinal a que había dado lugar la redacción anterior. Para ello era necesario

que la escisión se ajustara a los requisitos establecidos en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre y que además quedara «acreditado en el expediente que de la no sujeción al impuesto de la referida transmisión no se derivarán distorsiones en el normal funcionamiento (del impuesto)».

Esta apelación a las posibles «distorsiones en el normal funcionamiento del impuesto» parece amparada por la normativa comunitaria pues, como se recordará, el artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva, «in fine», establece que «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». Pero también hemos señalado que este tipo de menciones deben evitarse por el legislador nacional y ello por razones de seguridad jurídica y de certeza del derecho.

D.1.4. La Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

Esta Ley derogó la Ley 76/1980 a que se remitía la letra b) del artículo 5.1.º de la Ley 30/1985 y dio nueva redacción a dicha letra b), en los siguientes términos:

«...»

b) la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título Primero de la citada Ley.

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el número 4 del artículo 2 de la Ley citada en el párrafo anterior.

...».

De esta forma se eliminaba la tan problemática alusión a las distorsiones en el normal funcionamiento del impuesto. Por lo demás, el contenido del supuesto de no sujeción se mantenía en los mismos términos que en la normativa anterior.

D.1.5. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

Llegamos así al último estadio en la evolución de nuestra normativa nacional en relación con esta materia, esto es, la redacción del supuesto de no sujeción dada por la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, LIVA). Dicha Ley se refiere a la transmisión global del patrimonio empresarial en diversos preceptos, a saber:

- El artículo 4, apartado dos, letra b) que establece que se entiende efectuada en todo caso en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional la transmisión o cesión a terceros de los elementos integrantes del patrimonio empresarial o profesional.
- El artículo 7, número 1.º, que regula el supuesto de no sujeción anteriormente contemplado en el artículo 5, número 1.º de la Ley 30/1985.
- El artículo 20, apartado uno, número 22.º que, en su párrafo quinto establece que las transmisiones de edificaciones no sujetas en virtud del artículo 7.1.º de la Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega de edificaciones, concepto este básico a la hora de articular la exención aplicable a las operaciones inmobiliarias.
- El artículo 79, apartado dos, que establece reglas especiales para la determinación de la base imponible del IVA cuando la transmisión del patrimonio empresarial o profesional está sujeta a dicho tributo.
- El artículo 104, apartado tres, número 5.º, que excluye tanto del numerador como del denominador de la fracción relevante a efectos de la prorrateo de deducción «las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley».
- El artículo 110, apartado cuatro que establece que la regularización única prevista para los bienes de inversión que se transmiten durante el periodo de regularización de las deducciones no es aplicable «a las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º de esta Ley».
- El artículo 121, que establece reglas específicas para el cálculo del volumen de operaciones del adquirente en el caso de que se haya efectuado la transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional. Este precepto ha sido desarrollado en el artículo 71, apartado 3, número 1.º bis del Reglamento del Impuesto.
- El artículo 155, regla 1.ª, en relación con determinadas obligaciones de liquidación e ingreso a cargo de los sujetos pasivos que tributan en el régimen especial del recargo de equivalencia, de las que éstos quedan exonerados cuando concurre el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º LIVA.

Del examen de esta materia en la LIVA vamos a ocuparnos a continuación. No obstante, cabe señalar, con carácter previo que, a diferencia de lo que ocurrió con la Ley 30/1985, la regulación contenida en la Ley 37/1992 en relación con la transmisión global del patrimonio empresarial se ha caracterizado por su estabilidad, hasta el punto de que en los ya casi diez años de vigencia de la Ley, los preceptos citados no han sido objeto de modificación alguna, salvo en lo que se refiere al artículo 121 LIVA. Situación esta que contrasta con la que se ha producido en relación con otros preceptos que han sido objeto de diversas modificaciones en su redacción (así, por ejemplo, el artículo 80 LIVA, relativo a la modificación de la base imponible del impuesto o los artículos 111 a 113, relativos a las cuotas soportadas con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios objeto de la actividad).

D.2. La transmisión global del patrimonio empresarial o profesional en la Ley 37/1992.

D.2.1. Regulación del supuesto de no sujeción.

Según señala la Exposición de Motivos de la LIVA, los fundamentos que justificaron en su momento la modificación de la legislación del IVA y la promulgación de la propia LIVA fueron esencialmente dos: por un lado, la creación del mercado interior, lo que exigía «una regulación nueva y específica, a efectos del IVA, de las operaciones intracomunitarias»; por otra parte, la experiencia acumulada durante los años de vigencia del IVA en nuestro país, la cual «ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir determinadas modificaciones en su legislación, para solucionar algunos problemas técnicos o simplificar su aplicación».

Dentro de estas últimas, y en concreto en el apartado de la Exposición de Motivos dedicado a las «modificaciones para perfeccionar la legislación del impuesto», se incluyen las transmisiones globales, en relación con las cuales la citada Exposición indica lo siguiente:

«La regulación de este beneficio en la legislación anterior no estaba suficientemente armonizada con la Sexta Directiva, que prevé en estos casos la subrogación del adquirente en la posición del transmitente respecto de los bienes adquiridos.

Por ello, debe perfeccionarse esta regulación, reconociendo la subrogación del adquirente en cuanto a la regularización de los bienes de inversión y en lo que se refiere a la calificación de primera o segunda entrega de las edificaciones comprendidas en las transmisiones globales o parciales, evitándose así distorsiones en el funcionamiento del impuesto».

Por lo tanto, y desde su Exposición de Motivos, la LIVA anunciaba que en su tratamiento de esta materia, como en el de otras (así, las actividades de los entes públicos, la posibilidad de renunciar a la exención establecida para las operaciones inmobiliarias o la regulación de los derechos reales limitados constituidos sobre bienes inmuebles) no iba a ser una mera ley continuista de la Ley 30/1985, sino que pretendía operar, teniendo siempre presente el marco comunitario, una mejora de la regulación precedente. Objetivo que, desde nuestro punto de vista, cumplió con creces.

Centrándonos ya en el supuesto que nos ocupa, hay que partir, como acertadamente ha señalado la doctrina, de la idea de que «desde un punto de vista estrictamente técnico, y atendida la naturaleza y estructura del Impuesto sobre el Valor Añadido, parece evidente que la entrega o transmisión por cualquier título oneroso de los elementos integrantes del patrimonio empresarial, ya se haga en bloque, ya por elementos aislados, debe quedar sometida al impuesto»¹³. De acuerdo con estos

¹³ Alfonso BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, «La transmisión del patrimonio empresarial», *El IVA y la Inspección de Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 87.

principios, el artículo 4 LIVA establece la sujeción al impuesto de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, considerando efectuadas en todo caso en el desarrollo de tal actividad, en los mismos términos que la Ley 30/1985,

«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».

No obstante, ya hemos comprobado que este principio general de sujeción admite una excepción, consagrada en la Sexta Directiva con carácter facultativo para los Estados miembros de la Comunidad Europea, en el caso de ciertas transmisiones globales del patrimonio empresarial. En concreto, el supuesto de no sujeción aplicable a estas operaciones se recoge en el artículo 7, número 1.º LIVA, en los siguientes términos:

«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 realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.*
- b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1.º de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título primero de la citada Ley.*

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el apartado cuatro del artículo 2.º de la Ley mencionada en el párrafo anterior.

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

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.

Los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 104 a 114 de esta Ley».

Pues bien, vamos a examinar, en relación con este precepto, las siguientes cuestiones:

- Naturaleza jurídica y fundamento del supuesto de no sujeción.
- Supuestos contemplados en el artículo 7.1.º LIVA.
- Situación que se plantea cuando no concurren los requisitos de la no sujeción.
- Supuestos de desafectación de bienes y derechos de la actividad.
- Compatibilidad con otras figuras tributarias.
- La deducción del IVA soportado por el transmitente.
- La subrogación del adquirente en el lugar del transmitente.

D.2.2. Naturaleza jurídica y fundamento del supuesto de no sujeción.

D.2.2.1. Naturaleza jurídica.

La doctrina ha discutido si nos hallamos ante un supuesto de no sujeción en sentido propio o si, más bien, se trata de un caso de exención¹⁴. En este sentido, y aplicando los criterios generales del derecho tributario, hay que señalar que la no sujeción a un tributo se produce cuando, en un determinado supuesto, no concurre alguno o varios de los elementos del hecho imponible de dicho tributo; por el contrario, en los supuestos de exención concurren todos los requisitos del hecho imponible del tributo, por lo cual la operación o el supuesto exento está, necesariamente, sujeto al mismo. Lo que ocurre es que por razones de justicia o de interés general dichas operaciones o supuestos quedan al margen del tributo, al menos en lo que se refiere a la carga económica derivada del mismo¹⁵.

¹⁴ F. Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las operaciones no sujetas en el IVA (a propósito de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre)», Noticias CEE, pág. 87, inicia su análisis del artículo 7.1.º LIVA en los siguientes términos: «¿Estamos ante auténticos supuestos de no sujeción o por el contrario se trata de exenciones encubiertas?». En el mismo sentido se han manifestado otros autores, como CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO o Domingo CARBAJO VASCO.

¹⁵ SAINZ DE BUJANDA, F., «Teoría jurídica de la exención tributaria», *Hacienda y Derecho*, III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 428. Señala este autor que se incluyen en el ámbito de la no sujeción «los hechos que no aparezcan configurados en el ordenamiento jurídico como imposables». En la exención, por el contrario, se realiza el hecho imponible.

De esta manera, los supuestos de no sujeción (a los que expresamente se refiere el artículo 29 de la Ley General Tributaria, según el cual «la ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción») tienen un carácter puramente didáctico pues, aun cuando no existiera la norma que declara la no sujeción, el supuesto quedaría fuera del ámbito del tributo, al no darse los requisitos exigidos para la realización del hecho imponible ¹⁶. En cambio, los supuestos de exención tienen un carácter «constitutivo» y no puramente «declarativo», de manera que la inexistencia de la norma de exención determinaría automáticamente la plena sujeción al tributo.

Pues bien, en relación con el asunto que nos ocupa resulta de particular interés la exposición de una serie de casos que han sido caracterizados por el TJCE y por la propia doctrina administrativa como «supuestos de no sujeción» al IVA, pues en ellos falta el elemento «material» del hecho imponible de este tributo. Se trata de supuestos que no constituyen «actividad económica» en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva o que no pueden calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en el sentido del artículo 2 de dicha norma comunitaria. En definitiva, nos hallamos ante actuaciones de los empresarios o profesionales que constituyen «no operaciones» a efectos del IVA. Así, cabe citar los siguientes casos:

- a) El compromiso asumido por un empresario de abandonar la producción de ciertos bienes a cambio de una indemnización satisfecha por un ente público que actúa en el interés general de la colectividad. En relación con esta cuestión, el TJCE ha señalado, en sus sentencias de 29 de febrero de 1996 (asunto C-215/94) y de 18 de diciembre de 1997 (asunto C-384/95) que el compromiso asumido por un agricultor de abandonar la producción lechera o la producción de patatas a cambio de una indemnización satisfecha por la Comunidad Europea no constituye ninguna operación sujeta al IVA, pues éste es, ante todo, un impuesto sobre el consumo y la Comunidad Europea, al indemnizar a los agricultores en estos casos, no adquiere bienes ni servicios en provecho propio «sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado comunitario». En estos casos, el abandono de la producción de los bienes «no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidoras de un servicio», de manera que el compromiso de abandonar dicha producción, en definitiva, «no constituye una prestación de servicios» a efectos del IVA.
- b) Las transacciones ilícitas que quedan absolutamente fuera de la actividad económica legal y que no pueden ser gravadas con impuestos, pues únicamente pueden ser objeto de represión penal. Así, según la doctrina del TJCE quedan excluidas del concepto de «actividad económica» expresado en el artículo 4 de la Sexta Directiva las transacciones que tienen por objeto aquellos productos prohibidos respecto de los cuales «queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito». Esto ocurre con la importación ilegal de estupefacientes que no formen parte del circuito estrechamente vigilado por las autoridades competentes con vista a ser utilizados con fines medicinales y científicos, con las

¹⁶ De esta forma, como señala P. HERRERA MOLINA, «las normas de no sujeción serían superfluas». *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pág. 38.

entregas de los citados productos y con la importación de moneda falsa (sentencias de 28 de febrero de 1984, en el asunto 294/1982; de 5 de julio de 1988, en el asunto 269/1986 y de 6 de diciembre de 1990, en el asunto C-343/1989) ¹⁷.

- c) Aquellas operaciones en las que falta el requisito de la onerosidad, tal y como éste ha sido definido por el TJCE en su sentencia de 3 de marzo de 1994 (asunto C-16/93) ¹⁸. En este caso, el TJCE ha señalado que una prestación de servicios sólo es imponible cuando entre quien efectúa la prestación y su destinatario haya «una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario».

La Administración tributaria española ha hecho una aplicación de estos criterios en la Resolución de 9 de marzo de 1999, de la Dirección General de Tributos, «relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General», publicada en el Boletín Oficial del Estado de 23 de marzo. En dicha Resolución se establece que el compromiso de difundir la participación del colaborador, asumido por las entidades sin fin lucrativo, en el marco de los convenios de colaboración a que se refiere la Resolución, no constituye prestación de servicios a efectos del IVA y que la ayuda económica aportada por el colaborador a la entidad sin fin lucrativo no constituye contraprestación de ninguna operación sujeta al IVA.

A estos efectos, la Resolución se apoya en el hecho de que en estos convenios «las relaciones entre las partes del Convenio no dan lugar a consumo alguno imponible, cuya existencia es un elemento esencial para determinar la sujeción al impuesto». Igualmente, se tiene en cuenta que en estos casos no concurre el requisito de que exista una relación de equivalencia entre las ventajas que los destinatarios del servicio obtienen de éste y el importe de la contraprestación correspondiente al mismo.

- d) Los supuestos de cesión gratuita de terrenos a los Ayuntamientos previstos en los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. En este sentido, la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 6 de enero de 2001, señala que estas cesiones gratuitas y obligatorias no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios a los efectos del IVA y ello porque en estos casos «con ocasión del desarrollo del proceso urbanizador no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamientos urbanísticos a la Administración, sino un reparto de los citados aprovechamientos entre los titulares de los terrenos sobre los que se desarrolla el citado proceso y aquella».

¹⁷ Aclara el TJCE que ello no significa que cualquier transacción ilegal deba considerarse no sujeta al IVA y ello porque, según el TJCE, «el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre las transacciones lícitas y las ilícitas», de manera que la no sujeción «sólo opera en situaciones específicas en las que está excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito debido a las características especiales de determinadas mercancías o determinadas prestaciones».

¹⁸ En esta sentencia, el TJCE consideró que las cantidades puramente voluntarias abonadas por los viandantes a un músico callejero no estaban gravadas por el IVA y ello porque faltaba el requisito de la onerosidad exigido en el artículo 2 de la Sexta Directiva.

En cuanto al supuesto concreto que nos ocupa, podría considerarse, en principio, que las transmisiones globales del patrimonio empresarial a que se refiere el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992 constituyen supuestos de exención, rechazando la categoría de la no sujeción utilizada por la Ley, pues no cabe duda de que en estos casos concurren los requisitos exigidos en el artículo 4 LIVA, antes citado, relativos al hecho imponible de dicho tributo.

Algún autor introduce mayores matizaciones, considerando que, desde un punto de vista formal, nos hallamos en puridad ante un supuesto de exención (pues en estos casos concurren todos los requisitos que configuran el hecho imponible del IVA), en tanto que, desde un punto de vista sustancial nos hallamos ante un supuesto de no sujeción «al no existir ningún fin de justicia tributaria que justifique la no tributación de esta transmisión»¹⁹. Otros autores proponen la acuñación de un concepto diferente a los de «exención» y de «no sujeción», un «tertius genus» que podría denominarse «exención técnica»²⁰ y que se define por Albiñana como aquella que no constituye una excepción al régimen general del correspondiente tributo sino que instrumenta la racionalidad del sistema²¹. Algún otro, en fin, critica la opción adoptada por el legislador español, señalando que la configuración de este supuesto como de no sujeción trae al seno de este impuesto todas las viejas disquisiciones en torno a la diferencia entre exención y no sujeción²².

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, la opción seguida por el legislador español en la Ley 30/1985 y mantenida en la Ley 37/1992, de incluir estas transmisiones globales entre las operaciones no sujetas al IVA es acertada y ello por las siguientes razones:

- En primer término, por razones de armonización comunitaria. En este sentido, hay que recordar que uno de los objetivos de la Sexta Directiva es el de «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», según señala expresamente su Considerando undécimo. La Directiva regula las exenciones en su Título X (artículos 13 a 16) y no incluye entre ellas el supuesto de transmisión global del patrimonio empresarial, el cual, como hemos visto, se contempla en el Título V de la Directiva, en sede del hecho imponible, por lo que hay que concluir que, desde el punto de vista de la Directiva, estos supuestos no constituyen exenciones, sino que afectan a la propia definición del hecho imponible.

El TJCE, en su sentencia de 21 de febrero de 1989 (asunto 203/1987), entre otras, ha señalado que las disposiciones del Título X de la Directiva tienen un carácter exhaustivo. Por ello, de haberse incluido este supuesto entre los de exención por parte del legislador español, podrían haberse planteado problemas de interpretación con las autoridades comunitarias.

¹⁹ Cristina GARCÍA-HERRERA BLANCO, «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el IVA. A propósito de la STS de 1 de octubre de 1996», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1997, pág. 44.

²⁰ HERRERA MOLINA, *op. cit.*, págs. 43 y 44.

²¹ César ALBIÑANA, *Sistema tributario español y comparado*, Ediciones Ice, Madrid, 1983, pág. 34.

²² FERREIRO LAPATZA, J., «Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directivas comunitarias», *Civitas, REDF*, 1986, núm. 49, págs. 13 y 14.

rias que, eventualmente, podrían haber desembocado en la incoación de un expediente de infracción contra el Reino de España y ello por haber regulado un supuesto de exención no contemplado en la Directiva.

- En segundo lugar, por la naturaleza del supuesto al que nos venimos refiriendo, que no coincide exactamente con la propia de las exenciones. En efecto, si se observa la dicción del artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva, antes reproducido, se llega a la conclusión de que en este caso la norma comunitaria está configurando un auténtico supuesto de no sujeción, pues en ese precepto lo que se establece es la facultad de los Estados miembros de considerar que la transmisión global del patrimonio empresarial «no supone la realización de una entrega de bienes». Por lo tanto, no nos hallamos ante una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al tributo y que se declara exenta del mismo (y, por lo tanto, no gravada) sino ante una «no operación» a efectos del IVA que debido a su carácter de tal no puede estar sujeta al impuesto ni, por lo tanto, exenta.

Este carácter de «no operación» que, desde nuestro punto de vista, justifica que el supuesto a que nos referimos sea calificado como de «no sujeción» y no de exención, adquiere especial relevancia al tratar de las deducciones. Aunque nos ocuparemos de esta cuestión de forma extensa en un momento posterior, cabe ahora advertir que las exenciones en el IVA se caracterizan porque son «limitadas», de manera que salvo los supuestos en que la Ley expresamente establece otra cosa (exenciones plenas o, en el caso del régimen especial del oro de inversión y según la terminología acuñada por algún sector de la doctrina²³, «exenciones semiplenas») el empresario o profesional que efectúa la operación exenta no puede deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados para la realización de la operación exenta. En cambio, los supuestos de «no operación» no reducen ni coartan el derecho a la deducción del IVA soportado por el empresario que «efectúa tales no operaciones»: dicho derecho existe en la medida en que lo permitan las restantes operaciones efectuadas por el empresario en cuestión. De esta forma, las transmisiones globales del patrimonio empresarial se comportan, a efectos de deducciones y como veremos con posterioridad, de la misma forma que otros supuestos de no sujeción a los que nos hemos referido expresamente, como las cesiones gratuitas de terrenos o el compromiso asumido por un agricultor de abandonar una determinada producción mediante una indemnización satisfecha por un ente público.

D.2.2.2. Fundamento.

Son diversos los argumentos que pueden invocarse a la hora de analizar el fundamento del supuesto de no sujeción al IVA aplicable en el caso de las transmisiones globales del patrimonio empresarial. Así, la memoria explicativa que acompañaba a la propuesta de Sexta Directiva justificaba la opción concedida a los Estados miembros por razones de simplicidad y con la finalidad de

²³ David GÓMEZ ARAGÓN, «Novedades en el IVA para el año 2000», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núm. 203, pág. 50.

no perjudicar la tesorería de las empresas implicadas en la operación. En este sentido, resulta ilustrativo el párrafo 24 de las conclusiones elaboradas por el abogado general, señor JACOBS, en el asunto C-408/98 (sentencia del TJCE de 22 de febrero de 2001) y presentadas el 13 de abril de 2000, en las que se señala que el propósito de la norma es claramente de pura oportunidad («convenience», en el texto inglés en que están redactadas las conclusiones).

En efecto, según el abogado general, si se exigiera el IVA en estos casos de transmisiones globales del patrimonio empresarial, «considerables sumas de dinero podrían quedar inmovilizadas sólo para ser deducidas más tarde». El efecto neto sería nulo, pero el negocio podría encontrarse en una delicada situación financiera y ello como consecuencia del simple cambio en la titularidad del mismo. De ahí la facultad concedida a los Estados miembros, que en caso de ser ejercida por éstos evitaría los problemas citados.

Esta argumentación se recogía también en la Memoria del Proyecto de la Ley 30/1985, en la que el supuesto de no sujeción se justificaba por la necesidad de «evitar perturbaciones en las empresas transmitidas», 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, siendo así que, como se sabe, la devolución del IVA sólo puede solicitarse, con carácter general, en la declaración-liquidación del último trimestre del año. Este hecho, unido al plazo de que dispone la Administración para practicar la devolución (seis meses, de acuerdo con la redacción vigente del artículo 115 LIVA) podría determinar que el lapso temporal transcurrido entre el momento del pago del IVA y el de su recuperación fuera muy prolongado, lo que resulta particularmente grave en supuestos en que, con frecuencia, el importe de la cuota del IVA sería considerable.

La Memoria del Proyecto de la anterior Ley de 1985 ofrecía además un argumento adicional para justificar el supuesto de no sujeción, al señalar que el mismo «es coherente con la exención de las transmisiones de títulos valores establecida en el artículo 8, número 1, apartado 18.º, letra g) del mismo Proyecto de Ley» (actual artículo 20, apartado uno, número 18.º, letra l) de la Ley vigente). En efecto, tratándose de sociedades o entidades cuyo capital esté representado por acciones o participaciones, la transmisión de la totalidad de éstas operaría el mismo efecto económico que la transmisión global del patrimonio de la empresa, con la particularidad de que en tal caso no existiría gravamen por el IVA, al estar la operación en cuestión exenta de dicho impuesto. Son, por lo tanto, razones de coherencia y no sólo de simple oportunidad las que se encuentran en la base del supuesto de no sujeción.

La doctrina mayoritaria ha insistido en estos argumentos ²⁴. No obstante, se han avanzado algunos otros y, así, se ha considerado que este supuesto es una manifestación más del interés del legislador de «eliminar cualquier obstáculo que pueda entorpecer la realización (de estas operaciones), debido a los efectos benéficos que representan para la economía nacional y comunitaria» ²⁵.

²⁴ Enrique ABELLA POBLET y Joaquín DEL POZO LÓPEZ, «Manual del IVA», *El consultor de los Ayuntamientos*, Madrid, 1996, pág. 83. En el mismo sentido, M.ª Sol FERNÁNDEZ SEVILLANO, *op. cit.*, pág. 899; J. I. JIMÉNEZ BLANCO, *op. cit.*, pág. 92; Cristina GARCÍA-HERRERA BLANCO, *op. cit.*, pág. 44, entre otros.

²⁵ F. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *Noticias/CEE*, cit. pág. 88.

En definitiva, se trata de que «el ordenamiento tributario trata de mantener, por su importancia económica, la vida de la empresa»²⁶, preocupación que no sólo se refleja en el IVA, sino también en otras figuras tributarias.

Finalmente, para un grupo reducido de autores, el fundamento de la no sujeción está en los mismos principios informadores del impuesto. Así, se ha considerado que es el principio de neutralidad el que explica el supuesto de no sujeción²⁷ y que resulta «lógico» que en estos casos no exista imposición por el IVA, pues nos hallamos ante simples supuestos de cambio en la titularidad patrimonial²⁸. No estamos de acuerdo, sin embargo, con estas opiniones. Desde nuestro punto de vista, no son razones de principio ni la eventual defensa de los pilares filosóficos sobre los que se asienta el impuesto los que explican el supuesto de no sujeción sino, como hemos señalado con anterioridad, razones de pura oportunidad. La sujeción al impuesto en estos casos no atenta contra el principio de neutralidad y por ello la Directiva configura la no sujeción como una simple opción para los Estados miembros, de la que éstos pueden o no hacer uso. Es más, desde el punto de vista de los principios y teniendo en cuenta la finalidad de la Directiva, reflejada en su artículo 4²⁹, hay que señalar que lo rigurosamente conforme con los mismos sería la sujeción. Lo que ocurre es que en este caso concurren circunstancias relevantes, ya expuestas, que aconsejan suprimir el gravamen.

D.2.3. Supuestos contemplados en el artículo 7.1.º LIVA.

El artículo 7.1.º LIVA contempla, como ya lo hacía el artículo 5.1.º de la Ley 30/1985 en su última redacción, tres supuestos de no sujeción, a cuyo examen vamos a dedicar las páginas que siguen.

D.2.3.1. La transmisión «inter vivos» de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a favor de un solo adquirente (artículo 7, número 1.º, letra a) LIVA).

D.2.3.1.1. Requisitos para la aplicación del supuesto de no sujeción.

Los requisitos exigidos para que se aplique este supuesto de no sujeción, a la vista del precepto legal, son los siguientes:

²⁶ Domingo CARBAJO VASCO, «Transmisión y sucesión en la empresa. Algunas cuestiones fiscales», *Crónica Tributaria*, núm. 70, 1994, pág. 62.

²⁷ Julio BANACLOCHE, «Ley del IVA», en la colección *Leyes tributarias comentadas*, EDERSA, 2000, pág. 94.

²⁸ J. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, *Tratado sobre el IVA*, Centro de Estudios Financieros, 1993, pág. 59. Señala este autor que «lo lógico es entender que el mero cambio subjetivo en la titularidad patrimonial es algo que no debe motivar devengo del impuesto; estamos ante un proceso de reorganización en la explotación y no en el consumo. Por ello, la no sujeción debería ser la idea dominante en el caso...».

²⁹ El TJCE ha señalado reiteradamente que el artículo 4 de la Sexta Directiva tiene por objeto atribuir al IVA un ámbito de aplicación muy amplio, ya que el objetivo del sistema IVA consiste en garantizar una neutralidad absoluta, recaudando un impuesto lo más general posible en todas las fases de producción, distribución y prestación de servicios. Así, las sentencias de 26 de marzo de 1987 (asunto 235/1985) y de 23 de junio de 1991 (asunto C-60/1990).

- Que se haya operado una «transmisión».
- Que dicha transmisión se efectúe «inter vivos», pues las transmisiones «mortis causa» aparecen contempladas en la letra c) del artículo 7, número 1.º LIVA.
- Que dicha transmisión tenga por objeto «la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo» y no una parte del mismo.
- Que la transmisión se efectúe «en favor de un solo adquirente».
- Que el adquirente «continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente».

Analizamos a continuación cada uno de estos requisitos:

a) *Concepto de «transmisión».*

Como se observa, la LIVA evita la utilización de los términos «entrega de bienes» o «prestación de servicios», que son los que específicamente aparecen definidos en la misma (artículos 8 y 9 para las entregas de bienes y artículos 11 y 12 para las prestaciones de servicios). Ello se debe a que en el marco de la transmisión global del patrimonio empresarial o profesional pueden incluirse tanto operaciones que aisladamente deben calificarse a efectos del IVA como entregas (así, la transmisión de la maquinaria, existencias, bienes inmuebles y, en general, de los bienes corporales) como otras que, aisladamente, tendrían la consideración de prestaciones de servicios (así, la transmisión del fondo de comercio o de un derecho de exclusiva o la enajenación de derechos de autor, patentes o de los demás derechos de propiedad intelectual o industrial).

En cualquier caso, lo que se exige es que exista una auténtica transmisión, es decir, un negocio jurídico en virtud del cual se produce el desplazamiento de la propiedad del negocio y no simplemente de la explotación del mismo. Por ello, el arrendamiento de una empresa o negocio (contemplado expresamente en el artículo 11, apartado dos, número 2.º LIVA como prestación de servicios) o el usufructo de empresa no se incluyen en el ámbito de la no sujeción.

b) *Transmisión «inter vivos».*

Teniendo en cuenta los modos de adquirir la propiedad en nuestro derecho, citados en el artículo 609 de nuestro Código Civil ³⁰, parece que la «transmisión» a que se refiere el artículo 7, número 1.º, letra a) LIVA se canalizará a través de las fórmulas de la compraventa, la permuta y la donación, quedando descartada la sucesión «mortis causa», que se contempla en la letra c) del precepto citado. Por lo tanto, la transmisión no sujeta puede

³⁰ Según dicho precepto, en su párrafo segundo, «la propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición».

efectuarse tanto a título oneroso (en cuyo caso la fórmula jurídica utilizada será la compraventa o la permuta) como a título gratuito (en cuyo caso nos hallaremos ante una donación, sin ignorar por ello la posibilidad de donaciones onerosas admitida por el propio Código Civil, en sus artículos 619 y 622), lo que implica excluir en estos casos la posibilidad de autoconsumo gravado.

c) *Transmisión de la «totalidad del patrimonio empresarial o profesional».*

La doctrina administrativa ha ido precisando el alcance de esta exigencia y en este sentido pueden citarse los siguientes criterios, elaborados por la Dirección General de Tributos:

- Se entiende transmitida la totalidad del patrimonio empresarial aun cuando el sujeto pasivo no haya transmitido al adquirente sus derechos sobre el local arrendado en que aquél desarrollaba la actividad, cuando ello se deba a que, con ocasión de la transmisión, el propietario del local ejerció su derecho de tanteo (Resolución vinculante de 11-11-1986).
- También es aplicable el supuesto de no sujeción y se entiende transmitida la totalidad del patrimonio empresarial aun cuando en poder del transmitente queden el dinero en caja y bancos (Resolución no vinculante de 4-2-1986).
- No es aplicable el supuesto de no sujeción cuando lo que se transmite es un bien aislado perteneciente a una empresa en fase de liquidación y no el patrimonio empresarial de una empresa en funcionamiento (Resolución no vinculante de 21-7-1988).
- Está sujeta al impuesto la transmisión del patrimonio empresarial cuando se exceptúe de dicha transmisión la propiedad del local en que se desarrolla la actividad, que se cede únicamente en arrendamiento (Resolución vinculante de 22-5-1986 y Resolución de 3-9-1986).
- Se considera patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo «el conjunto de los bienes y derechos afectados a la realización de todas las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo» (Resolución no vinculante de 15-10-1986).
- No se aplica el supuesto de no sujeción en los siguientes casos (Resolución no vinculante de 21-6-1987):
 - a) Persona física que ejerce dos actividades empresariales o profesionales distintas, con patrimonios afectos totalmente separados y transmite la totalidad de los bienes y derechos afectos a una sola de ellas.
 - b) Persona física que ejerce una misma actividad empresarial o profesional en dos municipios distintos y con patrimonios afectos a cada municipio totalmente separados y transmite uno solo de ellos.
- En caso de transmisiones de activos empresariales de forma sucesiva en el tiempo la no sujeción, en su caso, sólo podría ser aplicable a la última transmisión: «el supuesto de no sujeción afecta a la transmisión de una masa patrimonial en un determinado momento en el tiempo, y no será aplicable en los casos de transmisiones sucesivas en el tiempo, sin perjuicio de la eventual no sujeción de la totalidad de la parte restante del patri-

monio empresarial o profesional del sujeto pasivo existente en el momento de la última transmisión, siempre que se transmita el auténtico patrimonio de una empresa o actividad profesional en funcionamiento y no bienes residuales de un patrimonio en liquidación» (Resolución de 17-9-1987).

- Es necesario que se transmita, en su caso, la parte del patrimonio empresarial o profesional ubicada en el extranjero pues, «al no distinguir el citado precepto, la referencia a la totalidad del patrimonio del sujeto pasivo no puede entenderse limitada a la parte del patrimonio empresarial o profesional ubicada en el territorio español» (Resolución no vinculante de 27-7-1987).

Como se observa, la doctrina administrativa es muy exigente en relación con el cumplimiento de este requisito, pues prácticamente no se admite más excepción que la del dinero en caja y bancos. Ello ha provocado la crítica de ZURDO RUIZ-AYÚCAR ³¹, que no comparte «el criterio restrictivo de la diversidad de explotaciones o negocios de que un mismo sujeto transmitente pueda ser titular, ni el hecho de que excluir el patrimonio "exterior" elimine también la condición de totalidad; y ello porque ante el IVA tal "entrega parcial" no estaría sujeta por razón de localización jurisdiccional en otro país y nos parece un obstruccionismo inoperante en la práctica, a la vez que colisionaría con el derecho a gravar, en su caso, del Estado de la ubicación de tal patrimonio parcial».

Entendemos, sin embargo, que la postura de la Administración es razonable y defendible y ello a la vista de los criterios interpretativos aportados por el TJCE en relación con la Sexta Directiva comunitaria. En efecto, el TJCE ha señalado de forma reiterada que las normas que constituyen excepciones o derogaciones de un principio general deben ser objeto de interpretación estricta. Así, en relación con las exenciones del IVA, el Tribunal ha señalado en diversas ocasiones que «los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».

Igualmente, el TJCE ha aplicado este criterio en relación con los tipos impositivos, interpretando de forma estricta las normas que regulan los tipos impositivos reducidos, por considerar que constituyen excepciones a la regla general. Así, el TJCE ha señalado que «la aplicación de uno o dos tipos reducidos es una posibilidad que se ofrece a los Estados miembros como excepción al principio que exige la aplicación del tipo normal» y que «según reiterada jurisprudencia, las disposiciones que tengan el carácter de excepción de un principio se han de interpretar estrictamente» ³².

Estos criterios pueden trasladarse sin dificultad a la interpretación del artículo 7.1.º LIVA, pues evidentemente la no sujeción constituye una excepción al principio, enunciado por el TJCE, de que «el IVA se percibe sobre toda entrega de bienes o prestación de servicios efec-

³¹ J. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, *Tratado sobre el IVA*, pág. 62.

³² STJCE de 8 de marzo de 2001 (asunto C-240/99), entre otras muchas.

tuada por un sujeto pasivo»³³. Por lo tanto, parece que hay que concluir que los criterios de interpretación estricta de la Administración se ajustan y resultan coherentes con la doctrina del Tribunal de Luxemburgo.

En realidad, la crítica de ZURDO RUIZ-AYÚCAR no es más que la conclusión lógica de su idea de principio según la cual, en estos supuestos de transmisión del patrimonio empresarial «la no sujeción debería ser la idea dominante en el caso», pues «lo lógico es entender que el mero cambio subjetivo en la titularidad patrimonial es algo que no debe motivar devengo del impuesto; estamos ante un proceso de reorganización en la explotación y no en el consumo»³⁴. Frente a ello, entendemos que estas transmisiones suponen la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios que, aplicando los principios generales, deberían estar gravadas por el IVA. Lo que ocurre es que, atendiendo a particulares razones ya expuestas con anterioridad, la Directiva establece la posibilidad de que estas operaciones escapen a dicho gravamen. Posibilidad que se establece con carácter opcional para los Estados miembros, lo que demuestra, a nuestro juicio, que la no sujeción no tiene por qué ser la idea dominante, como afirma el autor citado.

d) Transmisión efectuada a favor de un solo adquirente.

En este contexto, el término adquirente debe interpretarse, entendemos, en el sentido de «un solo sujeto pasivo», de manera que ese solo adquirente podrá ser una persona física, una persona jurídica o una entidad de las citadas en el artículo 84, apartado tres de la Ley 37/1992: a saber, una herencia yacente, una comunidad de bienes o una entidad que, «careciendo de personalidad jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición». Así, por ejemplo, las uniones temporales de empresas que, como se sabe, carecen de personalidad jurídica.

La doctrina administrativa ha admitido expresamente la aplicación del supuesto de no sujeción cuando la transmisión global se ha efectuado a favor de una comunidad de bienes, señalando que no está sujeta al IVA la transmisión en bloque del patrimonio de una sociedad constructora a una comunidad de bienes «constituida por los únicos accionistas de aquella sociedad que continuará en el ejercicio de la misma actividad de la sociedad transmitente». En cambio, está sujeta al IVA «la transmisión del patrimonio de la mencionada sociedad cuando parte se adjudique a la comunidad de bienes y parte se transmita individualmente en plena propiedad a los distintos accionistas adquirentes» (Resolución de la DGT de 7-10-1987). De la misma forma, la DGT ha afirmado la no sujeción al IVA de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial constituido por una oficina de farmacia cuando el adquirente era una comunidad de bienes integrada por dos farmacéuticos, en tanto que ha señalado la sujeción a tal impuesto cuando, en el mismo caso, los adquirentes eran dos personas físicas que no constituían comunidad de bienes (Resolución de 14-6-1993).

³³ STJCE de 18 de enero de 2001 (asunto C-83/99), párrafos 18 y 19.

³⁴ J. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, *op. cit.*, págs. 59 y 60.

La exigencia de este requisito por parte de nuestra normativa interna ha sido también criticada por la doctrina. Así, ZURDO RUIZ-AYÚCAR³⁵ incluye, como primera causa de sus críticas al artículo 7.1.º LIVA, «la condición de que haya un solo adquirente en los supuestos del apartado a), no comprendemos por qué no pueden ser varios y en virtud de qué no se pueden segregar a diferentes sucesores ramas o actividades diferenciables».

No obstante, creemos que existen argumentos suficientes para defender la opción del legislador nacional. Así, como se deduce del análisis del derecho comparado expuesto con anterioridad, en este caso el legislador español no es más exigente que otros legisladores nacionales comunitarios, por lo que no resultaría equitativo, a nuestro entender, considerar que la exigencia impuesta es exorbitante o injustificada. La propia normativa comunitaria se refiere a un solo adquirente y, cuando habla de transmisión «parcial» (supuesto que podría amparar el caso de diversos adquirentes), la refiere siempre a una «universalidad», lo que no se da normalmente en el supuesto de transmisión del patrimonio empresarial por partes a diversos adquirentes, salvo en los de escisión de empresas, contemplados en la letra b) de este mismo artículo 7.1.º LIVA. Por lo demás, en el caso de que existan varios adquirentes, es obvio que el impacto financiero de la sujeción al IVA es menor que en el supuesto de que haya uno solo, al repartirse dicho impacto entre los varios destinatarios de la operación, con lo que la medida excepcional que implica la no sujeción pierde en parte su razón de ser. Ello sin contar con que la idea expresada en la Directiva de que en estos casos «el adquirente continúa la personalidad del cedente» se compadece mucho más con la idea de transmisión en bloque a un solo destinatario que con la posibilidad de transmisión por partes a distintos adquirentes. Quizá, en el fondo, lo que se refleja en este caso, nuevamente, es el distinto punto de partida del que arrancan la doctrina citada (la no sujeción como idea dominante y general en estos casos de transmisión global del patrimonio empresarial) y la postura del legislador nacional, que coincide con la expresada por el TJCE (la sujeción como regla general y la no sujeción como norma excepcional o derogación de aquella norma general).

e) Continuidad, por el adquirente, de las mismas actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el transmitente.

En relación con el cumplimiento de este requisito, la Administración también ha sido muy exigente. Así, la DGT ha señalado que está sujeta al impuesto la transmisión de una embarcación arrendada al arrendatario 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 (Resolución no vinculante de 7-4-1988). Igualmente, se ha afirmado que está sujeta al impuesto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial efectuada a favor de un ente público que realiza actividades empresariales y no empresariales, pues el adquirente «no continuó con el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales de la transmitente, ya que parte de

³⁵ J. ZURDO, *op. cit.* En el mismo sentido, *vid.* el trabajo elaborado por este autor y por E. GIMÉNEZ REYNA, «Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudio en el extranjero», *Impuestos 1990*, I, pág. 191.

las referidas actividades, precisamente por ser desarrolladas por la mencionada entidad, pierden el carácter de actividades de naturaleza empresarial o profesional» (Resolución no vinculante de 24-6-1994).

Tampoco procede la aplicación del supuesto de no sujeción en el caso de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a una persona o entidad que no va a desarrollar actividad empresarial o profesional alguna. Así, la Resolución no vinculante de 19-12-1988 declara sujeta al impuesto la transmisión en bloque del patrimonio de una sociedad agraria de transformación efectuada para una comunidad de regantes que «no se propone realizar actividad empresarial o profesional alguna y por ello no concurre el requisito de la continuidad en el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional del transmitente». En el mismo sentido, la Resolución no vinculante de 13-4-1989 declaró no aplicable el supuesto de no sujeción en el caso de transmisión de una oficina de farmacia para ser clausurada, «toda vez que la empresa adquirente no pretende continuar el ejercicio de la misma actividad empresarial de la transmitente, ya que el objetivo de la transmisión es, precisamente, la clausura y amortización de la oficina de farmacia transmitida, aunque los adquirentes sean titulares de otra oficina de farmacia que continúe normalmente sus actividades».

D.2.3.1.2. Circunstancias no exigidas para la aplicación del supuesto de no sujeción.

Para tener una idea adecuada del alcance del supuesto de no sujeción, no sólo resulta necesario examinar los requisitos exigidos por la LIVA para su aplicación, sino que también tiene interés analizar ciertas circunstancias no exigidas por el precepto y que tienen relevancia en relación con el supuesto que el mismo contempla. Ello nos permitirá comprobar que la Ley española no es tan exigente como lo ha pretendido un sector doctrinal, pues hay requisitos impuestos en otras legislaciones internas de países comunitarios y que la nuestra ha obviado.

- a) *Cese en la actividad del transmitente*: la LIVA no exige, para la aplicación del artículo 7.1.º, que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial implique el cese en la actividad empresarial del transmitente. La Administración, con buen criterio, tampoco lo ha hecho y, en concreto, en Resolución no vinculante de 14-11-1990, la DGT declaró aplicable el supuesto de no sujeción en un caso en que el transmitente de la totalidad de su patrimonio empresarial efectuó la transmisión con la intención de adquirir otro negocio similar a continuación, pues «carece de relevancia el hecho de que, con posterioridad a la transmisión de la oficina de farmacia, el transmitente adquiriera una nueva farmacia en otra zona de la ciudad».
- b) *Tiempo de permanencia en la actividad por el adquirente*: no exige la LIVA un tiempo determinado de permanencia en el ejercicio de la actividad por parte del adquirente. Nuevamente, la Administración ha respetado esta opción del legislador y ha tenido buen cuidado de no asumir su papel. Así, en Resolución no vinculante de 7-1-1988 señaló la DGT que «al no establecer el mencionado precepto un tiempo mínimo de duración en el ejercicio continuado de la actividad no resulta procedente fijar dicho requisito adicional».

Algún autor ³⁶ ha considerado que esta ausencia de fijación de un límite mínimo temporal de permanencia en el ejercicio de la actividad podría dar lugar a maniobras fraudulentas, pues «se podría producir una cadena ininterrumpida de compras y ventas de empresas, provocando la no sujeción del tributo en todas ellas», situación que el autor citado reconoce que «atentaría contra la propia filosofía del impuesto».

En efecto, una situación de este tipo sólo es admisible en los excepcionales casos en que lo permite de forma expresa la normativa del impuesto (así, las transacciones sucesivas que se efectúan en las áreas exentas o las que tienen por objeto productos acogidos a los regímenes aduaneros y fiscales: artículos 23 y 24 LIVA). No obstante, la Administración ha tenido en cuenta esta posibilidad de fraude y en la citada Resolución de 7-1-1988, la DGT señaló que «no se entenderá que el transmitente 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 doctrina citada anteriormente ha manifestado su conformidad con este criterio pero ha considerado que «este requisito temporal debe figurar en la Ley...y no quedar al arbitrio de la potestad reglamentaria». No es éste un empeño fácil, como reconoce esta misma doctrina «sobre todo teniendo en cuenta la amplia tipología de empresas».

Por nuestra parte, no estamos seguros 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.

Podría argumentarse que la fórmula legal, tan abierta, genera una situación de inseguridad jurídica para los empresarios que intervienen en la operación, pues éstos ignoran si la Administración compartirá sus criterios en cuanto a la «efectiva continuidad en la actividad por parte del adquirente». En cualquier caso, esa situación de inseguridad puede fácilmente superarse a través del mecanismo de la consulta tributaria previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria.

- c) *Comunicación del adquirente al transmitente*: la LIVA no exige que el adquirente comunique al transmitente su intención de continuar en el ejercicio de la actividad. Queremos resaltar, en este punto, que nos hallamos ante uno de los supuestos, típicos en la regulación del IVA, en el cual la conducta del sujeto pasivo del IVA se halla decisivamente influida por la conducta futura del adquirente. En efecto, el transmitente repercutirá o no el impuesto en función de que el adquirente continúe o no el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional, situación semejante a la que se plantea en otros ámbitos de la regulación del impuesto.

³⁶ F. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *RDFHP*, cit. pág. 520.

Así, por ejemplo, el supuesto de las exportaciones indirectas (artículo 21 LIVA y artículo 9 RIVA), en el cual la correcta aplicación de la exención por el proveedor depende de que el adquirente no establecido transporte los bienes fuera del territorio de la Comunidad Europea, o el caso del tipo reducido aplicable a las obras de albañilería (artículo 91.uno. 2. 15.º LIVA y artículo 26 RIVA), en el que la correcta aplicación del tipo impositivo reducido por parte del sujeto pasivo depende de que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional y de que utilice la vivienda para su uso particular. Igualmente, podrían citarse otros supuestos, como el de la aplicación del tipo superreducido en las entregas de vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas (en cuyo caso establece el artículo 91.dos.1.4.º LIVA que el adquirente «deberá justificar el destino del vehículo») o el supuesto de renuncia a la aplicación de las exenciones inmobiliarias (artículos 20.dos LIVA y 8.1 RIVA), que exige que el adquirente sea un sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado, a cuyo efecto el RIVA exige una declaración suscrita por el adquirente en el que éste haga constar la concurrencia de tales circunstancias.

En este sentido, conviene señalar que es propio de una buena técnica legislativa en materia del IVA tratar de reducir al mínimo este tipo de supuestos, para evitar situaciones de inseguridad jurídica al proveedor de los bienes o prestador de los servicios. Pero tales supuestos son inevitables en muchos casos y así ocurre con el que ahora nos ocupa, en el que la excepcionalidad que supone la no sujeción sólo se justifica si el adquirente continúa desarrollando la misma actividad del transmitente.

Lo que sí resulta sorprendente es la ausencia de cualquier mención, en la LIVA o en el Reglamento, de la obligación por parte del adquirente de comunicar al transmitente sus intenciones respecto del patrimonio adquirido, pues contrasta esta situación con la de los demás supuestos anteriormente citados, en los que la normativa exige expresamente una comunicación o declaración suscrita por el destinatario de la operación en la que éste asegure que concurren los requisitos que en él deben darse para que sea aplicable el tipo reducido, la exención o la no exención (esto último, en el caso de la renuncia a la exención). Sin embargo, en el artículo 7.1.º LIVA no existe exigencia alguna en este sentido, por lo que entendemos que el transmitente puede actuar en los términos admitidos por la DGT en su Resolución vinculante de 3-11-1986 (publicada en el Boletín Oficial del Estado de 18-11-1986).

Esta Resolución se refería al supuesto contemplado en el actual artículo 20.uno.22.º b) LIVA, según el cual no están exentas del impuesto «las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente». Nuevamente, la conducta del transmitente depende de cuál sea la actuación posterior del adquirente. Pues bien, en la Resolución citada, a falta de previsión alguna legal o reglamentaria en este sentido, señaló la Administración que:

«Los empresarios o profesionales que realicen segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones que estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por destinarse por los adquirentes a su inmediata rehabilitación, podrán acreditar dicha circunstancia por cualquier medio de prueba admisible en derecho.»

A estos efectos, podrá probarse el destino de las edificaciones mediante comunicación fehaciente del adquirente al transmitente en la que se indique dicha circunstancia, sin perjuicio de las responsabilidades en que pudieran incurrir los adquirentes de edificaciones en los supuestos de inexactitud de las mencionadas declaraciones».

Aplicando los criterios anteriores, entendemos que en el caso de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a un solo adquirente, el transmitente podrá exigir de dicho adquirente una declaración por él suscrita en la que manifieste que va a continuar el ejercicio de la misma actividad. En el caso de que el adquirente comunique que la actividad que va a desarrollar es distinta de la ejercida por el transmitente o en el caso de que se niegue a suscribir dicha declaración, entendemos que el transmitente debe proceder a repercutir el impuesto.

El problema se plantea cuando el adquirente ha suscrito la declaración citada y ésta no se ajusta a la realidad. En este caso, procederá la responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 87.uno.1.º LIVA, precepto según el cual responderán solidariamente de la deuda tributaria:

«Los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto».

La redacción del precepto que acabamos de reproducir ha sido introducida por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre. Su redacción vigente hasta 1 de enero de 2002 era la siguiente:

«Los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubiesen beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes con arreglo a derecho».

Hay que tener en cuenta que esta responsabilidad solidaria no significa que el transmitente pierda su condición de sujeto pasivo del IVA correspondiente a la operación: sigue teniendo tal condición y, por tanto, la Administración podrá exigirle el pago del impuesto. Esta situación podía dar lugar, con anterioridad a la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1997, a una difícil situación para el transmitente, toda vez que si la falta de continuidad en la actividad por parte del adquirente se constataba pasado el plazo de un año que establece el artículo 88, cuatro LIVA para efectuar la repercusión, dicho transmitente, en tanto que sujeto pasivo, estaría obligado a ingresar el impuesto sin poder trasladarlo al adquirente. A partir de 1 de enero de 1997, la situación se plantea en otros términos, ya que si el transmitente emitió factura dispone de un plazo de cinco años (cuatro, a partir de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2000) para proceder a la rectificación de la «no repercusión» (artículo 89.dos LIVA).

d) *Condición de empresario o profesional del adquirente*: el artículo 7.1.º LIVA no exige expresamente que el adquirente tenga la condición de empresario o profesional, a diferencia de lo que hemos visto ocurre en otros países. No obstante, esa exigencia está implícita en la regulación y, en particular, se desprende del requisito de que el adquirente debe continuar «las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente». En este sentido, hay que distinguir dos posibilidades: o bien el adquirente ya tenía la condición de empresario con anterioridad a la transmisión, pues ya venía desarrollando actividades empresariales o profesionales con anterioridad a la misma, o bien adquiere la condición de empresario o profesional en virtud de la adquisición del patrimonio empresarial o profesional, pues dicha adquisición le convierte en empresario o profesional, según la nueva redacción del artículo 5. dos LIVA, en su último párrafo, introducida por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2001. Según dicho precepto:

«A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

e) *Derecho a deducir del adquirente*: tampoco exige nuestra normativa que el adquirente tenga derecho a deducir el IVA que, en su caso, hubiera soportado de haber estado sujeta la transmisión (a diferencia de lo que ocurre en otros países, como Bélgica y Suecia) ni que el adquirente utilice el patrimonio adquirido en la realización de operaciones que permiten deducir el IVA soportado (exigencia que contiene la legislación finlandesa). El hecho de que el legislador español no haya exigido este requisito desmiente en gran medida, a nuestro juicio, la consideración doctrinal según la cual nuestra normativa se inspira en un criterio en exceso riguroso y restrictivo.

En efecto, la exigencia de este requisito (que la LIVA sí impone en los casos de renuncia a las exenciones inmobiliarias: artículo 20.dos LIVA) hubiera supuesto excluir de la no sujeción los casos en que el adquirente del patrimonio empresarial es un empresario que aplica la regla de prorrata. Sin embargo, la opción del legislador español permite aplicar la no sujeción también en estos supuestos.

D.2.3.2. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente (artículo 7.1.º b) LIVA).

Este segundo supuesto de no sujeción se refiere a ciertas operaciones de concentración societaria y en relación con él hay que destacar los aspectos siguientes:

- a) *Remisión normativa*: la mención que se contiene en la LIVA a la Ley 29/1991 debe entenderse referida al artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya disposición adicional octava establece que las referencias que el artículo 7.1.º b) LIVA hace a las operaciones del artículo 1.º y a la definición de rama de actividad del artículo 2.4.º de la Ley 29/1991, se entenderán hechas exclusivamente a las operaciones definidas en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ello supone, como ha indicado la doctrina ³⁷ que «la no sujeción no puede ser aplicada en relación con las aportaciones no dinerarias especiales recogidas en el artículo 108 de la Ley del IS».
- b) *Supuestos contemplados*: las operaciones no sujetas en virtud de este artículo 7.1.º b) LIVA son las de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores representativos del capital social a que se refiere el artículo 97 de la Ley del IS. De esta forma, la polémica que se planteó en relación con la redacción inicial de la Ley 30/1985, acerca de la aplicación del supuesto de no sujeción en los casos de escisión de empresas, ha dejado de tener sentido: tales supuestos de escisión se benefician de la no sujeción siempre que estén acogidos al régimen especial previsto en la Ley 43/1995.
- c) *Carácter opcional*: la aplicación del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades procede sólo, según el artículo 110 de la Ley 43/1995, «en los casos en que así lo decida el sujeto pasivo», debiendo la citada opción «comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura». En el caso de que no se efectúe la citada comunicación previa, entienden algunos autores que no será de aplicación el supuesto de no sujeción en el IVA ³⁸, en tanto que otros ³⁹ consideran que la falta de comunicación podrá ser sancionada como infracción simple, pero sin que ello pueda anular la opción a favor del régimen especial adoptada por el sujeto pasivo, manteniéndose por tanto la no sujeción a efectos del IVA.
- d) *Norma cautelar*: a diferencia de lo que ocurre con el supuesto contemplado en el artículo 7.1.º a) LIVA, en este caso no se exige que el adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad del transmitente, ni tampoco que el objeto de la transmisión sea la totalidad del patrimonio empresarial. Ahora bien, el artículo 110 de la Ley 43/1995 contiene una norma de cautela, según la cual:

«Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente Capítulo y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos».

³⁷ Clemente CHECA GONZÁLEZ, *IVA: supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*, Aranzadi, 1998, pág. 32.

³⁸ J.R. CABRERA FERNÁNDEZ, *Guía del IVA*, 4.ª edición, CISS, 1997, pág. 40.

³⁹ CHECA GONZÁLEZ, *op. cit.*, pág. 33.

Hay que entender que esa regularización tributaria incluye, por lo que se refiere al IVA, la aplicación del régimen de sujeción al impuesto. Únicamente en los casos de fusión podría ocurrir que, no siendo aplicable la no sujeción del artículo 7.1.º b) LIVA lo fuera la de la letra a) del mismo precepto, si se cumplieran los requisitos en ella previstos. Posibilidad que no cabe respecto de los casos de escisión, pues en ellos se incumple el requisito básico de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente.

Aplicado el régimen de sujeción en el IVA como consecuencia de la regularización, hay que señalar que el transmitente deberá ingresar el IVA correspondiente a la transmisión global, como sujeto pasivo que es de dicho impuesto. La cuestión que se plantea es la de si podrá repercutir dicho IVA al adquirente y a estos efectos hay que tener en cuenta que la posibilidad de «rectificar la no repercusión», expresamente admitida en el artículo 89.dos LIVA a partir de 1 de enero de 1997, no procede en los casos en que «sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria» (artículo 89.tres.2.º LIVA), por lo que en estos supuestos normalmente no será de aplicación dicha rectificación. Por lo tanto, la regularización en estos casos plantea una de las situaciones más temibles que en relación con el IVA puedan darse: la del sujeto pasivo obligado a ingresar una cuota del IVA que no puede repercutir ni recuperar de ningún modo. Y decimos que la situación es temible porque económicamente su efecto puede ser mucho mayor que el de la imposición de cualesquiera sanciones, por elevadas que éstas resulten (imposición de sanciones que en este caso también podría proceder, por otra parte). Ello se debe a que el IVA, en su funcionamiento normal, es un impuesto neutral, que en nada debe afectar al empresario o profesional (al menos, en lo que se refiere a su vertiente económica). En cambio, cuando el IVA funciona de manera «anormal», las consecuencias para el empresario o profesional pueden ser más gravosas que en relación con cualquier otra figura impositiva, pues la regularización de la situación tributaria, además de la imposición de las sanciones que resulten procedentes, implica un gravamen (del 16 por ciento, o del 7 o del 4 por ciento, según los casos) que en condiciones normales no debería haber sido asumido por el sujeto pasivo, ni tampoco por el destinatario de la operación correspondiente, si éste era empresario o profesional con derecho a deducir.

D.2.3.3. Transmisión «mortis causa» de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Las características de este supuesto son las siguientes:

- a) *Posibilidad de uno o varios adquirentes*: se observa que el supuesto de no sujeción está redactado en términos más abiertos y flexibles que los del artículo 7.1.º a) LIVA, pues en este caso se permite que los adquirentes sean uno o varios. Además, el hecho de que alguno o varios de los adquirentes no continúen el ejercicio de las mismas operaciones que venía desarrollando el fallecido, sólo implica que el régimen de no sujeción no será aplicable respecto de estos últimos, pero no impide que las transmisiones parciales efectuadas a favor de los adquirentes que continúen en dicho ejercicio se beneficien de la no sujeción. Tampoco

se exige, en estos supuestos de transmisiones parciales, que lo transmitido sea una rama de actividad (a diferencia de lo que ocurre con los supuestos de escisión del artículo 7.1.º b) LIVA), aunque la exigencia de continuidad en la actividad parece implicar la necesidad de que los bienes transmitidos constituyan un conjunto capaz de funcionar con sus propios medios (definición de rama de actividad, según el artículo 97.4 de la Ley 43/1995) o bien que el destinatario de la operación adquiera a terceros los elementos complementarios necesarios para poder continuar en el ejercicio de la actividad.

- b) *Supuestos contemplados*: el precepto no sólo se refiere «a las cuotas recibidas a título de herencia o legado», como ha señalado la doctrina ⁴⁰, sino que resultará también de aplicación en las transmisiones «mortis causa» operadas en virtud de contrato sucesorio pues, como se sabe, los contratos sucesorios están prohibidos en nuestro derecho común (artículo 1.271 del Código Civil) pero no en los derechos forales o especiales. Por otra parte, hay que señalar que, así como el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º b) está pensado esencialmente para transmisiones de empresas que asumen forma societaria, esta letra c) procede sólo en el caso de empresarios personas físicas, ya que no existe sucesión «mortis causa» respecto de las personas jurídicas, por mucho que algunos tratadistas hayan considerado a éstas en los mismos términos que a las personas físicas.
- c) *Incumplimiento de requisitos*: en el caso de que el adquirente «mortis causa» de la totalidad o parte del patrimonio empresarial transmitido no continúe el ejercicio de la misma actividad desarrollada por el transmitente, hay que entender que se produce un supuesto de autoconsumo (artículos 9.1.º y 12 LIVA) que estará gravado por el impuesto, salvo en los casos en que concurra el supuesto de no sujeción del artículo 7.7.º LIVA (autoconsumo de bienes o servicios cuando al sujeto pasivo no se le atribuyó el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición de los bienes o servicios que son objeto de autoconsumo). Algunos autores han criticado la sujeción al impuesto de estos supuestos, considerando que al tratarse de un acto gratuito no debe existir imposición ⁴¹.

Sin embargo, consideramos que la opción del legislador español no es en absoluto irracional. En efecto, en el caso de que el adquirente «mortis causa» sea un consumidor final, parece claro que debe existir sujeción, pues de lo contrario se permitiría que los bienes transmitidos llegaran al consumo final «libres de IVA», situación que, en todo caso, debe evitarse (ya hemos visto los problemas que plantea la normativa austriaca, que permite esta situación y que han sido denunciados por la doctrina de aquel país). Y si el adquirente es empresario pero no continúa el ejercicio de la misma actividad empresarial, tampoco parece exorbitante la sujeción, pues no se cumple en puridad la previsión comunitaria según la cual «el adquirente continúa la personalidad del transmitente», lo que sí se da cuando existe dicha continuidad. Por otra parte, el arbitrar soluciones diferentes para un mismo tipo de acto jurídico gratuito, por el hecho de que éste se produzca «inter vivos» o «mortis causa» no parece justificado (los artículos 9.1.º y 12 LIVA sólo se refieren a «operaciones efectuadas sin contraprestación y la propia Directiva, en su artículo 5, apartado 6, al regular el autocon-

⁴⁰ E. ABELLA y J. DEL POZO, *op. cit.* pág. 95.

⁴¹ J. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, *Manual...*, cit.

sumo de bienes sólo se refiere a la transmisión de éstos «a tercero a título gratuito») y podría plantear problemas de calificación en relación con determinadas operaciones (así, las donaciones por causa de muerte, previstas en el artículo 620 del Código Civil y que, según éste, se rigen por las reglas establecidas para la sucesión testamentaria).

D.2.3.4. Observaciones adicionales.

Para terminar, queremos apuntar dos cuestiones de interés:

- a) En primer lugar, los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 7.1.º LIVA tienen carácter obligatorio (sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley del IS, ya citado) para los sujetos pasivos de forma que, cumplidos los requisitos de la no sujeción, es éste el régimen que procede a efectos del IVA. Si el transmitente repercute erróneamente el impuesto, procederá la rectificación de la repercusión efectuada (artículo 89 LIVA) y de ninguna manera podrá el adquirente deducir la cuota del IVA improcedentemente repercutida, pues no se trata de una cuota soportada con arreglo a derecho (artículo 94.tres LIVA).
- b) En segundo término, el transmitente deberá expedir factura en la que se documente la transmisión global realizada y proceder a la correspondiente anotación en el Libro Registro de facturas emitidas conforme a las reglas generales. En efecto, aun cuando se trate de una operación no sujeta al IVA, la transmisión global constituye indiscutiblemente una transacción empresarial, de manera que ha de ser documentada en la correspondiente factura. Así lo ha reconocido el TEAC en Resolución de 28-7-1993, en la que se apunta que estos supuestos de transmisiones globales no sujetas al IVA «no están exceptuados del deber de facturar según el artículo 2.2 del Real Decreto 2402/1985».

D.2.4. Situación que se plantea cuando no concurren los requisitos de la no sujeción.

En el caso de que no concurren los requisitos de la no sujeción, y suponiendo que la transmisión del patrimonio empresarial o profesional tiene lugar en el territorio de aplicación del IVA español, la consecuencia inmediata es la sujeción a dicho impuesto. Ya hemos visto que en el caso de las transmisiones «mortis causa» esa sujeción se articula por la vía del autoconsumo. En los demás casos, se producirán los hechos imponderables que correspondan, teniendo en cuenta las definiciones que de los mismos se contienen en los artículos 8 y siguientes LIVA. Pues bien, en estos casos de sujeción habrá que tener en cuenta los aspectos que a continuación se abordan.

D.2.4.1. Tratamiento de la transmisión global sujeta al IVA.

En estos supuestos, hay que decidir si la transmisión de la empresa se ha de considerar como una sola operación (tesis «universalista») o si ha de descomponerse en tantas entregas de bienes/prestaciones de servicios como bienes y derechos existan en el patrimonio empresarial transmitido (tesis

«atomista»). Huelga decir que la situación, según se adopte un criterio u otro, será muy diferente y ello debido a la existencia de tipos impositivos y exenciones diversos. De esta forma, en el caso de adopción de la tesis «universalista» habría que aplicar al conjunto de bienes y derechos transmitido un régimen uniforme (normalmente, el régimen del elemento patrimonial de mayor valor), en tanto que en caso de aplicación de la «tesis atomista» se aplicaría a cada bien o derecho transmitido su particular régimen jurídico (base imponible, tipo impositivo, exenciones).

La primera postura puede defenderse invocando el criterio mantenido por la doctrina civilista, según el cual la empresa es «una verdadera organización de actividades, de bienes y de relaciones de muy variada condición que... puede ser en su conjunto objeto de tráfico jurídico... considerada como un todo»⁴², doctrina que ha concluido que la empresa constituye «una cosa universal, que ha de ser calificada de bien mueble»⁴³. Igualmente, hay que citar la postura manifestada por el Tribunal Supremo en varias sentencias (ssTS de 13 de marzo de 1943 y de 20 de diciembre de 1993), según la cual:

«... nos hallamos ante una unidad jurídica que, como opina la doctrina italiana, prescinde de los elementos singulares que la componen.... en definitiva, la universitas tiene una existencia independiente de la de los elementos que la componen lo que, naturalmente, ha de parecer artificioso e innecesario a quien prescinde de la transmisión de esta universitas y pretende desglosar, cosa por cosa y derecho por derecho cada uno de los que la integran, en aras de una mayor fiscalidad...».

Sin embargo, la doctrina tributarista ha considerado que en lo que se refiere al IVA es la tesis atomista la que debe aplicarse en el caso de la transmisión global del patrimonio empresarial, de manera que «cada bien o derecho se transmite según su propia ley de circulación a los efectos del IVA, en particular, se respetarán las exenciones: entregas de edificaciones, cesiones de créditos, operaciones con títulos valores...»⁴⁴. A nuestro juicio, esta tesis es acertada, especialmente si tenemos en cuenta la regla de base imponible contenida en el primer párrafo del artículo 79.dos LIVA, según el cual:

«Cuando en una misma operación y por precio único se entregan bienes o se prestan servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados».

⁴² Díez PICAZO, L. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 1983, II, pág. 124.

⁴³ ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L., «La unidad de la empresa en el Impuesto de Derechos Reales», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 7 (1952), pág. 371.

⁴⁴ Abelardo DELGADO PACHECO y Domingo CARBAJO VASCO, «La transmisión global de la empresa individual y el IVA», *RDFHP*, n.º 171, 1984, pág. 567.

Entendemos que es obvio que si la LIVA sigue la tesis atomista cuando la empresa se vende por precio único, debe también seguirse esa tesis cuando se atribuye un precio particular para cada uno de los bienes y derechos que integran la misma. Este criterio es el mantenido por la DGT en Resolución vinculante de 25-11-1986 (Boletín Oficial del Estado de 19-12-1986), en la que se señaló que, en caso de sujeción al IVA de la transmisión de un patrimonio empresarial «los beneficios fiscales y los tipos impositivos aplicables a las entregas de bienes y prestaciones de servicios en cuya virtud se efectúen las transmisiones de los bienes o derechos integrantes de un patrimonio empresarial o profesional serán los que en cada caso y respecto de cada una de dichas operaciones resulten procedentes en función de la naturaleza de los bienes y derechos transmitidos y de las demás circunstancias concurrentes».

En estos supuestos, además, habrá que tener en cuenta la regla de base imponible contenida en el artículo 78.dos.7.º LIVA, según el cual se incluye en la base imponible de dicho tributo «el importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas». Así lo ha entendido la DGT que, en la citada Resolución vinculante de 25-11-1986 ha señalado que «en el supuesto de que en una misma operación y por precio alzado se transmitieran la totalidad de los bienes y derechos que integren un patrimonio empresarial o profesional, el importe global de la contraprestación resultará de incrementar al precio pactado el montante de las deudas transmitidas».

En este punto, parece oportuno exponer algunos ejemplos que permitirán ilustrar las consideraciones anteriores:

Ejemplo 1. Empresario «A» que transmite la totalidad de su patrimonio empresarial al empresario «B», establecido en la Península y que no va a continuar la misma actividad. El precio pagado por «B» son 100 millones de unidades monetarias (u.m.) y los elementos que integran el patrimonio transmitido son los siguientes:

- Local de negocios usado ubicado en la Península. Valor de mercado: 70 millones de u.m.
 - Derecho de superficie sobre un inmueble situado en Ceuta. Valor de mercado: 14 millones u.m.
 - Motocicletas. Valor de mercado: 28 millones u.m.
 - Fondo de comercio. Valor de mercado: 28 millones u.m.
- a) Si se aplica la tesis universalista, parece que habría que aplicar a toda la operación el régimen del bien que reviste mayor valor, es decir, el local, por lo que toda la operación estaría exenta del IVA, salvo en el caso de renuncia a la exención (artículo 20.uno.22.º y dos LIVA). No obstante, la tesis universalista también puede entenderse, como hemos visto, en el sentido que la empresa constituye un bien mueble distinto de cada uno de los elementos que la integran, al que no resulta de aplicación, en el ejemplo propuesto, ningún supuesto de exención o de tipo reducido. De esta forma, la base imponible correspondiente a la entrega de ese bien mueble sería de 100 millones de u.m. (artículo 78.uno LIVA) y el tipo impositivo del 16 por ciento, lo que supone una cuota del IVA de 16 millones de u.m.

b) Radicalmente distinta es la situación si se aplica la tesis atomista que es, como hemos señalado, la que sigue la LIVA. En este caso, el régimen aplicable a cada bien o derecho es el siguiente:

- Local de negocios: entrega exenta del IVA, salvo renuncia (art. 20.uno.22.º y dos LIVA). Base imponible IVA: 50 millones de u.m. (art. 79.dos LIVA).
- Derecho de superficie: prestación de servicios no sujeta al IVA, pues no se efectúa en su territorio de aplicación (arts. 4, 11 y 70.uno.1.º LIVA).
- Motocicletas: entrega sujeta y no exenta del IVA. Base imponible: 20 millones de u.m. (art. 79.dos LIVA). Tipo impositivo: 7 por ciento (art. 91.uno.1.8.º LIVA).
- Fondo de comercio: prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA (arts. 11 y 70.uno.5.º a) LIVA). Base imponible: 20 millones de u.m. Tipo impositivo: 16 por ciento (art. 90 LIVA).

La cuota del IVA en este segundo caso, suponiendo que no hay renuncia a la exención, es de 4.600.000 u.m.

Ejemplo 2. El mismo supuesto, pero la transmisión tiene lugar a título gratuito. Ello supone que la regla especial de base imponible aplicable no es la contenida en el artículo 79.dos LIVA, sino que habrá que aplicar las establecidas en los apartados tres y cuatro de dicho artículo, según se trate de bienes o servicios. Si seguimos la tesis atomista (que, insistimos, es la aplicable a efectos del IVA), el tratamiento de cada operación concreta es el mismo que en el supuesto b) anterior, pero en este caso la base imponible del IVA correspondiente a cada concreta transmisión será diferente y ello porque habrá que tomar en consideración el valor de mercado o el coste de producción de los elementos transmitidos (artículo 79, apartados tres y cuatro LIVA) y no el importe de la contraprestación, que en estos supuestos de autoconsumo, por definición, no existe.

D.2.4.2. Otros aspectos de la transmisión de la empresa sujeta al IVA.

En estos casos de transmisiones globales en que no resulta procedente la no sujeción del artículo 7.1.º LIVA, serán de aplicación las reglas generales de la LIVA respecto de las exenciones, base imponible y tipos impositivos. En particular, podemos indicar lo siguiente:

- En el caso de que la operación incluya bienes de inversión que se hallan en periodo de regularización de deducciones, se practicará la regularización única a que se refiere el artículo 110 LIVA.
- Si se ha emitido una sola factura y en ella se documentan diversas operaciones relativas a bienes o derechos sujetos al impuesto a tipos impositivos diferentes, deberán consignarse con la debida separación la base imponible, tipo impositivo y cuota correspondientes a las operaciones gravadas a cada uno de dichos tipos impositivos (artículo 3.º 1.3.º del Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales).

- En el supuesto de que el transmitente cese en el ejercicio de la actividad, deberá presentar la correspondiente declaración censal comunicando a la Administración dicho cese, en el plazo de un mes a partir del día siguiente a aquel en que se produzca. Esta obligación, en caso de transmisión «mortis causa» corresponderá a los herederos del fallecido (artículo 12.º del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios).

D.2.5. Supuestos de desafectación de bienes y derechos de la actividad.

Nos referimos aquí a la norma contenida en el penúltimo párrafo del artículo 7.1.º LIVA, según la cual:

«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 sobre el Valor Añadido en la forma establecida para cada caso en esta Ley».

La «ratio legis» del precepto es clara: dado que la no sujeción al IVA en los supuestos de las letras a) y c) del artículo 7.1.º LIVA se subordina a que el adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad empresarial o profesional que venía desarrollando el transmitente, lo que establece el precepto es la «sujeción retroactiva» de aquellas transacciones incluidas en la transmisión global y cuyo objeto (bien o derecho) ha sido desafectado de la actividad con posterioridad a la transmisión, incumpléndose respecto de tales bienes o derechos el requisito de continuidad en la explotación. En relación con este precepto, pueden destacarse los aspectos que a continuación se citan.

D.2.5.1. Redacción legal.

El precepto citado supone una notable mejora en su redacción respecto de la que se contenía en el artículo 5.1.º de la Ley 30/1985 la cual, como ya hemos visto con anterioridad, originó una polémica doctrinal acerca de si las «desafectaciones» a que el mismo se refería eran anteriores o posteriores a la transmisión. Con la nueva redacción queda claro que la norma no se refiere a los supuestos de «concentración societaria» de la letra b) del artículo 7.1.º LIVA (cuestión que no se aclaraba en la Ley 30/1985) y también queda claro que las desafectaciones aludidas son las que tienen lugar con posterioridad a la transmisión global.

D.2.5.2. Apreciaciones doctrinales.

La doctrina, en su análisis de la norma que comentamos, ha puesto de relieve la ausencia de determinación en la LIVA del «tiempo mínimo que ha de transcurrir para que la desafectación de un bien transmitido no dé lugar a la sujeción al impuesto» y ha señalado que «se podría llegar a la absur-

da conclusión de que la venta de un elemento empresarial que realizase el adquirente al cabo de muchos años de haberse efectuado la transmisión del patrimonio empresarial sería una desafectación sujeta al IVA», concluyendo que «no cabe duda de que se trata de una laguna legal»⁴⁵. Entendemos, sin embargo, que el legislador ha obrado acertadamente al no incluir referencia temporal alguna y ello por las mismas razones ya expuestas y que justifican la no determinación de lapso temporal alguno respecto del requisito de que exista continuidad en la actividad. En definitiva, más que de una auténtica laguna legal, se trata de una cuestión que el legislador, conscientemente, ha remitido a la apreciación de los Tribunales.

Igualmente, la doctrina ha puesto de manifiesto la necesidad de interpretar el precepto de forma razonable, señalando que «evidentemente, no se considera, a estos efectos, desafectación, el hecho de que el circulante adquirido se enajene, en cumplimiento del destino propio de la actividad a la que se encuentre afecto, limitándose la desafectación penalizada, a los bienes de inversión integrantes del activo fijo empresarial»⁴⁶. En relación con esta cuestión creemos que, en definitiva, «desafectación» no puede entenderse como sinónimo de «enajenación», de manera que la enajenación, por el adquirente del patrimonio global, de mercaderías cuyo destino propio es la venta, no es en ningún caso «desafectación». Esto mismo puede predicarse, a nuestro entender, de las enajenaciones de bienes del activo fijo, cuando las mismas se insertan en la lógica del negocio: así, por ejemplo, la venta de un ordenador ya obsoleto y que va a ser reemplazado por otro más actual, o la venta del local en que se desarrolla la actividad cuando se ha adquirido otro con el mismo fin ubicado en una zona más apropiada para la misma.

Se ha señalado también que en estos casos de desafectación la «sujeción retroactiva» sólo alcanza a los bienes desafectados y no al resto del patrimonio transmitido, lo que «abre una puerta al fraude, ya que permite lograr que la transmisión de parte del patrimonio empresarial pueda quedar no sujeta si se ha arbitrado como transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, e inmediatamente después el adquirente desafecta los bienes –vendiéndolos de nuevo al antiguo propietario– que el transmitente desde un principio quiso retener para sí»⁴⁷. Hay que señalar que en estos supuestos lo que se dará con frecuencia será un incumplimiento del requisito de «continuidad en la actividad», lo que determina la improcedencia del régimen de no sujeción respecto de la transmisión global. En los demás casos, es claro que el mecanismo del «fraude de ley» podrá desplegar todos sus efectos (artículos 6.4 del Código Civil y 24 de la Ley General Tributaria), pues queda clara la existencia de los elementos exigidos por la doctrina civilista a estos efectos, tal y como fueron perfilados en su día por el profesor DE CASTRO: la norma de cobertura (el artículo 7.1.º LIVA) y las normas defraudadas (aquellas de las que se deriva la sujeción al IVA de este tipo de transmisiones parciales y no globales).

⁴⁵ J. E. VARONA ALABERN, *El sector inmobiliario en el IVA*, Lex Nova, 1991, pág. 206.

⁴⁶ E. ABELLA y J. DEL POZO, *op. cit.*, pág. 84.

⁴⁷ J. E. VARONA ALABERN, *op. cit.*, pág. 206.

D.2.5.3. Cuestiones prácticas.

Por último, hay que destacar los problemas de aplicación práctica que plantea la norma que comentamos. En efecto, imagínese el supuesto en que el transmitente, con ocasión de la operación no sujeta, cesa en la actividad, comunicándolo a la Administración mediante la oportuna declaración censal. Si el adquirente procede a la desafectación de algún bien diez meses después, deberá ser el transmitente (que ya no es empresario ni profesional) quien repercuta el impuesto, expida la factura y presente la correspondiente declaración-liquidación, lo cual no parece razonable ni operativo.

Además, el «transmitente ya no empresario» deberá cumplir los requisitos de conservación de facturas y anotación en los Libros Registro propios de los sujetos pasivos del IVA. No está claro qué modelo de declaración-liquidación debería utilizar, aunque lo más razonable sería presentar una declaración complementaria de la que se presentó en el periodo de liquidación en que se efectuó la transmisión global. Quizá, también, debería presentar la declaración censal para comunicar a la Administración el «inicio» de su actividad, para a continuación presentar nuevamente la declaración de cese.

Los problemas se agravan en el caso de la transmisión «mortis causa», pues difícilmente podrá el fallecido cumplir las obligaciones que en este caso incumben al transmitente, ni tampoco podrá hacerlo la comunidad hereditaria, que a estas alturas estará más que probablemente disuelta. Todo ello sin contar con que en estos casos es imprescindible una comunicación del adquirente al transmitente, poniendo en su conocimiento la desafectación operada, lo que plantea la cuestión de la responsabilidad del transmitente cuando éste no ha efectuado la «repercusión retroactiva» como consecuencia de su desconocimiento ante la falta de comunicación. Parece claro que el sujeto pasivo del IVA correspondiente a la operación «sujeta retroactivamente» es dicho transmitente y que a él podrá exigirle la Administración el pago del impuesto, pero es claro que ésta no es una situación muy equitativa. En este sentido, el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 87, uno, 1.º LIVA no resuelve satisfactoriamente, como hemos expuesto con anterioridad, los problemas que al transmitente se plantean en este tipo de situaciones.

Por todo ello entendemos que hubiera sido una mucho mejor solución el arbitrar, en estos supuestos, el mismo mecanismo que el legislador ha dispuesto respecto de las exenciones aplicables a las operaciones asimiladas a las exportaciones, reguladas en el artículo 22 LIVA, para el caso en que con posterioridad a la aplicación de la exención no se cumplan los requisitos exigidos por la LIVA al efecto. En estos casos, no se «vuelve atrás» y se exige del que fue transmitente en la operación exenta que rectifique su actuación y proceda a la repercusión, sino que esa inicial actuación permanece en sus mismos términos y lo que ocurre es que el incumplimiento de los requisitos determina la realización de un hecho imponible específico, la «operación asimilada a importación» (artículo 19 LIVA). El sujeto pasivo del IVA correspondiente a dicha operación no es el empresario que realizó la operación exenta, sino el destinatario de la misma (que es de quien depende el cumplimiento de los requisitos citados) y es él el que deberá declarar e ingresar el IVA, que podrá asimismo deducir en sus declaraciones-liquidaciones ordinarias del IVA. Exponemos a continuación un supuesto práctico relativo a este tipo de operaciones.

Ejemplo: el empresario «A» vende a «B», también empresario, el 1 de septiembre del año «n», un buque que este último declara va a afectar a la navegación marítima internacional en el ejercicio de la actividad de transporte remunerado de mercancías, por lo que «A» aplica la exención del IVA contemplada en el artículo 22.uno LIVA. Si «B» posteriormente incumple el requisito de afectación del buque a la navegación marítima internacional (lo que ocurre cuando sus recorridos en singladuras de dicha navegación, desde el 1 de septiembre del año «n» hasta el final del año «n+1» no representan más del 50 por ciento del total recorrido efectuado durante ese periodo temporal), no se «vuelve atrás» y se exige a «A» que repercuta e ingrese el impuesto, sino que se produce, como decimos, el hecho imponible «operación asimilada a importación» y será «B» quien deberá ingresar el impuesto, tomando como base imponible la de la operación en que se aplicó la exención (50 millones de u.m., en el ejemplo). Dicho impuesto podrá ser deducido por «B» conforme a las reglas generales contenidas en el Título VIII LIVA.

En cualquier caso, hay que advertir que la propuesta de aplicar un mecanismo similar al de las operaciones asimiladas a exportaciones es sólo «de lege ferenda» porque resulta claro que con la normativa vigente no es posible tal aplicación respecto de los supuestos a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 7.1.º LIVA. Por otra parte, también podría actuarse en el mismo sentido en que lo hizo el Reino Unido, como vimos en el apartado dedicado al derecho comunitario y solicitar del Consejo una autorización, por la vía del artículo 27 de la Sexta Directiva, para que en estos supuestos el sujeto pasivo del IVA sea el adquirente, sin necesidad de recurrir al hecho imponible «operación asimilada a importación».

D.2.6. Compatibilidad con otras figuras tributarias.

El problema que se plantea en este punto es el de la posible sujeción de la transmisión global al concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el caso de la transmisión «mortis causa» no hay cuestión, porque el hecho de que se produzca el gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones impide que tenga lugar la sujeción al concepto «TPO» del ITPAJD, dada la inexistencia de onerosidad en este caso. Tampoco existe problema en el supuesto de las operaciones de concentración societaria del artículo 7.1.º b) LIVA, pues en este caso la sujeción, aunque sea con exención, al concepto «Operaciones Societarias» del ITPAJD imposibilita el gravamen de la transmisión del patrimonio empresarial por el concepto «TPO» de ese mismo impuesto. El problema, por tanto, sólo existe en el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º a) LIVA.

En un primer momento, y bajo la vigencia de la Ley 30/1985, la Administración tributaria, en alguna contestación a consulta aislada⁴⁸ entendió que la transmisión global del patrimonio empresarial o profesional no constituía una operación realizada en el desarrollo de la actividad y ello porque dicha transmisión se efectuaba por quien «ya» no era empresario o profesional. Ello determinaba la aplicación del concepto «TPO» del ITPAJD, a la vista de la interpretación «a contrario sensu» del artículo 7, número 5 del Texto Refundido regulador de dicho impuesto, que disponía lo que sigue:

⁴⁸ Contestación de 19 de enero de 1989 de la Subdirección General de Impuestos Indirectos, citada por Jaime MUNTANER PEDROSA, «Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», *Carta Tributaria*, núm. 135, pág. 5.

«5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 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. No obstante, quedan sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Este criterio administrativo fue criticado, con razón, por la doctrina, que señaló que la transmisión global era sin duda un acto empresarial, pues «si el empresario tiene un patrimonio afecto a un negocio, los actos de disposición sobre dicho patrimonio son esencialmente empresariales, aunque sea el último acto de transmisión de la totalidad»⁴⁹. Según esta doctrina, IVA y TPO no son «vasos comunicantes», de manera que «cuando la Ley define un ámbito de sujeción y precisa la no sujeción, no se está creando un espacio imponible propio de otro impuesto (el de ITP). La materia sujeta continúa en el ámbito del IVA, como es ahora el caso, y el hecho de que algún concepto se excluya de su sujeción no puede significar que los hechos excluidos sean ocupados automáticamente por otro tributo, como el ITP, por la sencilla razón de que el ITP es absolutamente ajeno –por principio– al tráfico empresarial, salvo las excepciones con fundamento legal preciso». En definitiva, la doctrina señalaba con acierto el carácter empresarial de las transmisiones globales, indudable a la vista del artículo 4.5.b) de la Ley 30/1985, antes reproducido.

Posteriormente, la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, modificó el artículo 7.5 del Texto Refundido citado, añadiéndole un inciso en el que se especificaba que:

«... también quedarán sujetas (al concepto TPO) 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».

Esta redacción se mantiene en el artículo 7.5 del vigente Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD. A la vista de la misma, la situación queda resuelta con claridad, de manera que las transmisiones globales no sujetas al IVA tampoco lo están, como operación empresarial que indiscutiblemente son, al concepto «TPO» del ITPAJD, salvo por lo que se refiere a los inmuebles comprendidos en tales transmisiones. Esta sujeción al concepto «TPO» de las transmisiones de inmuebles ha sido criticada por la doctrina, que ha señalado «la contradicción en que se incurre considerando como transmisión patrimonial, a efectos de un impuesto, lo que no constituye entrega de bienes a efectos del otro»⁵⁰.

⁴⁹ ZURDO y GIMÉNEZ REYNA, *op. cit.*

⁵⁰ JIMÉNEZ BLANCO, *op. cit.*, pág. 94.

No estamos de acuerdo, sin embargo, con esta crítica. En efecto, el concepto de «entrega de bienes» a efectos del IVA es un concepto propio y autónomo del derecho comunitario y que no coincide con los conceptos de «transmisión patrimonial» elaborados por los derechos civiles de los Estados miembros de la Comunidad Europea, como ha reconocido el TJCE en su sentencia de 8 de febrero de 1990 (asunto C-320/1988)⁵¹. Por lo tanto, y a nuestro entender, no existe ninguna dificultad «ontológica» o «filosófica» para considerar que en estos casos nos hallamos ante transmisiones de inmuebles que pueden sujetarse a TPO. Además, y en el mismo sentido, a efectos del IVA determinadas operaciones efectuadas a título gratuito se consideran asimiladas a las realizadas a título oneroso (supuestos de autoconsumo: artículos 9 y 12 LIVA) y no por ello esta consideración se ha de trasladar a las demás figuras tributarias.

Otros autores han canalizado su crítica por la vía de la «incompatibilidad» del último inciso del artículo 7.5 del T.R. del ITPAJD con la Sexta Directiva comunitaria, señalando que «si a efectos fiscales hay continuación de la personalidad del cedente –como reza el artículo 5.8 de la Sexta Directiva no puede considerarse que exista ninguna transmisión ni a efectos del IVA ni a efectos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas»⁵² llegando a afirmar, al amparo del principio de «eficacia directa» de las normas comunitarias, que «el artículo 7.5 del T.R. del ITPAJD es inaplicable por contravenir lo establecido en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva»⁵³. Tampoco estamos de acuerdo con estos argumentos y ello porque, a nuestro entender, la «incompatibilidad» del artículo 7.5 del T.R. del ITPAJD con la Sexta Directiva no puede fundamentarse, en absoluto, en el artículo 5.8 de la norma comunitaria sino que, en su caso, habría de basarse en el artículo 33 de la misma, que es el que se refiere a la compatibilidad de otras figuras tributarias con el IVA. Y dicha compatibilidad está clara, como ha reconocido la doctrina mayoritaria, a la vista de los criterios sentados reiteradamente por el TJCE en relación con el artículo 33 de la Sexta Directiva y que se expusieron en el apartado de este trabajo relativo al derecho comunitario.

A nuestro juicio, la crítica al artículo 7.5 del T.R. del ITPAJD y, en concreto, al gravamen por TPO de las transmisiones de inmuebles incluidos en estas operaciones puede efectuarse «de lege ferenda» pero no, desde luego, invocando ninguna «incompatibilidad» con la Sexta Directiva que pueda llevar a afirmar la «inaplicabilidad» del precepto. En este sentido, hay que comenzar por afirmar que la postura del legislador de gravar estas transmisiones de inmuebles a través de TPO no es arbitraria ni infundada, pues tal gravamen se justifica, al menos, en dos razones:

- En primer lugar, como ha reconocido la doctrina, «la voluntad de atajar lo que son verdaderas transmisiones inmobiliarias a través de la ficción de la transmisión de un patrimonio empresarial»⁵⁴. Voluntad que está presente también en el artículo 4.cuatro.b) LIVA, que

⁵¹ En esta sentencia, el TJCE ha señalado que «el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el derecho nacional aplicable».

⁵² R. FALCÓN Y TELLA, «La compatibilidad del IVA con ITPAJD», *Impuestos*, n.º 14, 1993, pág. 1.163.

⁵³ C. GARCÍA-HERRERA BLANCO, *op. cit.*, pág. 45.

⁵⁴ JIMÉNEZ BLANCO, *op. cit.*, pág. 95.

establece el gravamen por TPO de determinadas transmisiones, exentas del IVA, de valores representativos del capital de entidades cuyo patrimonio está esencialmente constituido por inmuebles.

- En segundo término, la coherencia en el tratamiento de las transmisiones de inmuebles, que cuando no están gravadas por el IVA lo están por TPO. Así, las transmisiones de inmuebles exentas del IVA están gravadas por dicho concepto (artículo 4.cuatro.a) LIVA), pese a tratarse de operaciones empresariales y por ello parece coherente articular este mismo gravamen en el caso de que la transmisión inmobiliaria no esté sujeta al IVA por incluirse en el marco de una transmisión global.

Ahora bien, es forzoso reconocer que esta «coherencia» y «paralelismo» en el tratamiento de las transacciones inmobiliarias no sujetas-exentas del IVA ha entrado en quiebra con la introducción de la posibilidad de renuncia a la exención (artículo 20.dos LIVA), posibilidad que no existe cuando la operación está no sujeta. Ello permite, en el primer supuesto, la aplicación del IVA, evitando el gravamen por TPO, lo que presenta indudables ventajas para el empresario adquirente, dado que el IVA puede recuperarse de forma inmediata por la vía de las deducciones, cosa que no ocurre con el ITPAJD. En cambio, en el segundo supuesto, no hay posibilidad de «renuncia a la no sujeción», de forma que el gravamen por TPO es inevitable.

Un sector de la doctrina ha criticado esta situación y ha reclamado que la posibilidad de «renuncia» se extienda a los supuestos de no sujeción⁵⁵. Esta propuesta, sin embargo, plantea claros problemas desde el punto de vista de la armonización comunitaria, porque la posibilidad de renuncia se contempla en la Directiva sólo respecto de ciertas exenciones (las previstas para las operaciones inmobiliarias y financieras: artículo 13. C de la Sexta Directiva) pero en ningún caso respecto de las operaciones a que se refiere el artículo 5.8 de la norma comunitaria. No obstante, si tenemos en cuenta que algún Estado miembro (Francia, como hemos visto en el apartado dedicado a la normativa comparada) ha establecido una no sujeción parcial, sólo respecto de ciertos elementos patrimoniales, parece que el legislador español también podría exceptuar de la no sujeción las transmisiones de inmuebles, de forma que respecto de ellos el IVA podría funcionar con normalidad. Igualmente, podría seguirse el ejemplo británico (expuesto también en el apartado dedicado al derecho comparado) y solicitar una autorización del Consejo, por la vía del artículo 27 de la Directiva, para no aplicar el régimen de no sujeción respecto de los inmuebles.

Para concluir, queremos señalar que, dejando aparte las consideraciones «de lege ferenda», hoy es pacífica en la doctrina la idea de que el gravamen por TPO sólo procede, en los supuestos del artículo 7.1.º LIVA, respecto de los inmuebles incluidos en la transmisión global. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 1 de octubre de 1996, ha considerado que dicho gravamen afecta a la totalidad de los elementos patrimoniales transmitidos y ello porque, en definitiva, entiende que estas operaciones no tienen carácter empresarial. Esta teoría ha sido criticada por la doctrina con

⁵⁵ E. ABELLA y J. DEL POZO, *op. cit.*, pág. 89.

acertados argumentos ⁵⁶ y, afortunadamente (desde nuestro punto de vista, pues no compartimos en absoluto los criterios apuntados en la sentencia citada) no ha sido reiterada, con lo cual no constituye jurisprudencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.6 del Código Civil.

D.2.7. La deducción del IVA soportado por el transmitente.

La cuestión que aquí se plantea es la de determinar si la realización de la transmisión no sujeta implica o no una reducción en el derecho a deducir el IVA soportado por parte del transmitente. En este sentido, hay que partir del principio enunciado en el artículo 17, apartado 2 de la Sexta Directiva, según el cual el IVA soportado por el sujeto pasivo puede deducirse «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas...». Dado que la transmisión global no está sujeta al IVA y, por lo tanto, no es una «operación gravada», podría concluirse que el IVA soportado por el transmitente en la adquisición de los bienes y servicios que luego son objeto de la transmisión global no es deducible.

Sin embargo, el TJCE, en su reciente sentencia de 22 de febrero de 2001 (asunto C-408/98), se ha pronunciado expresamente en relación con esta cuestión en otros términos. Según el Tribunal, como regla de principio hay que entender que para originar el derecho a la deducción, los bienes o servicios adquiridos deben estar «directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA y que dan derecho a deducir» (párrafo 25 de la sentencia) y ello porque «en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho» (párrafo 26 de la sentencia). Parece, por tanto, que el IVA soportado por los bienes y servicios implicados en la transmisión global no sujeta al IVA no es deducible.

Sin embargo, en los párrafos 35 a 40 de la sentencia se observa un giro en la postura del TJCE. En efecto, si bien los servicios utilizados por el cedente para la transmisión de una universalidad de bienes no están relacionados directa e inmediatamente con operaciones por las que se repercute el IVA, sí lo están «con el conjunto de la actividad económica» del mismo. De aquí concluye el TJCE que:

- Si el cedente efectúa indistintamente operaciones que generan el derecho a la deducción y otras operaciones que no generan dicho derecho, sólo podrá deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de bienes o servicios efectuada para realizar la transmisión global en proporción a la cuantía de las operaciones primeramente citadas.
- No obstante lo anterior, si los servicios adquiridos tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de las actividades económicas del cedente y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA (y no exentas, hay que entender), podrá deducirse la totalidad del IVA soportado por la adquisición de dichos servicios.

⁵⁶ Jose Antonio SERRANO SOBRADO, «Tributación de las transmisiones globales (comentario a la STS de 1 de octubre de 1996)», *Crónica Tributaria*, 86/1998, págs. 145 y ss. También C. GARCÍA-HERRERA, *op. cit.*

Esta sentencia es coherente con otras anteriores del mismo Tribunal, en las que se afirma el derecho a deducir el IVA soportado aun cuando los bienes y servicios no se utilizan de forma «directa e inmediata» para la realización de operaciones «gravadas». Así, podemos citar las siguientes:

- a) La sentencia de 29 de febrero de 1996 (asunto C-110/94, «Inzo»). En ella se plantea el supuesto de una empresa que encargó un estudio de viabilidad en relación con la actividad que se proponía desarrollar, estudio que arrojó un resultado negativo. La empresa abandonó la actividad antes de realizar operación alguna de entrega de bienes o prestación de servicios y por lo tanto, antes de repercutir IVA alguno. A pesar de ello, el TJCE admitió el derecho a deducir las cuotas soportadas por el estudio de rentabilidad, invocando el llamado «principio de confianza legítima» (o sea, la creencia de la empresa, en el momento de soportar las cuotas del IVA, de que dichas cuotas eran deducibles).
- b) La sentencia de 15 de enero de 1998 (asunto C-37/95, «Ghent Coal Terminal»). En ella se afirma que los sujetos pasivos tienen derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión aun cuando no los hayan utilizado para la realización de operaciones gravadas por el impuesto, cuando esto se deba a circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo.
- c) La sentencia de 8 de junio de 2000 (asunto C-396/98, «Grundstückgemeinschaft Schlostrasse»). En ella se plantea el caso de una sociedad que adquirió un terreno, soportando el IVA correspondiente. Dicho terreno iba a destinarse al arrendamiento, para lo cual la sociedad pensaba renunciar a la exención del IVA aplicable a estas operaciones. Sin embargo, esa posibilidad de renuncia a la exención fue suprimida en la normativa alemana en el periodo temporal transcurrido entre la adquisición del terreno y el inicio de las operaciones de arrendamiento. A pesar de ello (esto es, a pesar de que el terreno eventualmente se dedicó a la realización de operaciones exentas del IVA y que no generaban el derecho a deducir el IVA soportado), el TJCE admitió la deducción del IVA soportado por la adquisición del terreno.
- d) La sentencia de 8 de junio de 2000 (asunto C-400/98, «Breitsohl»). En esta sentencia se reproducen consideraciones que ya se contienen en las anteriormente citadas.

En definitiva, lo que ha hecho el TJCE en su sentencia de 22 de febrero de 2001 es prescindir, para determinar la posibilidad de deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios, del hecho de que dichos bienes y servicios han sido utilizados para la realización de la operación no sujeta, pues lo que importa es que tales bienes o servicios están relacionados con «el conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo». De esta manera, el TJCE trata la transmisión no sujeta del patrimonio empresarial exactamente como lo que es en la Directiva: como una «no operación», como una transacción que no tiene virtualidad (a efectos del IVA) en la cadena de producción-distribución de los bienes y servicios. Podríamos señalar, gráficamente, que nos hallamos ante una «operación fantasma a efectos del IVA» que no amplía ni recorta el derecho a deducir del transmitente. Es clara, por tanto, la diferencia entre este supuesto de no sujeción y los de exención, pues la realización de operaciones exentas sí supone un recorte efectivo del derecho a deducir por parte de quien

las efectúa (salvo que se trate de exenciones plenas). Por lo tanto, la no sujeción del artículo 7.1.º LIVA sólo tiene en común con los supuestos de exención el hecho de que no se devenga el IVA ni procede la repercusión de este impuesto por la realización de esta transmisión.

En cambio, la transmisión global no sujeta se comporta, a efectos de deducciones, de la misma manera que otras operaciones no sujetas a las que ya nos referimos en el apartado dedicado a la naturaleza jurídica y fundamento del artículo 7.1.º LIVA. Así, en relación con las cesiones de terrenos previstas en los artículos 14 y 18 de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Valoraciones, la Resolución de la DGT 2/2000, de 22 de diciembre (Boletín Oficial del Estado de 6 de enero de 2001) señala expresamente que la realización de tales operaciones no recorta el derecho a deducir de quien las efectúa. De la misma forma, la DGT ha señalado (Resoluciones de 9 de julio y de 16 de diciembre de 1998, entre otras) que el abandono de ciertas producciones agrícolas y ganaderas mediante el cobro de una indemnización satisfecha por un ente público (operación no sujeta al IVA, según el TJCE, como ya indicamos al tratar de la naturaleza jurídica y fundamento del artículo 7.1.º LIVA) no recorta el derecho a deducir el IVA soportado por parte del agricultor o ganadero en cuestión.

Finalmente, conviene señalar que nuestra normativa interna apunta en la dirección indicada por el TJCE y que, al hacerlo, muestra una mayor perfección en su regulación que la Directiva. En efecto, el artículo 17 de ésta se ocupa del «nacimiento y alcance del derecho a deducir» y en él se establece, como hemos indicado, el criterio general de que el IVA soportado se deduce por el empresario «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», sin que se haga mención en absoluto a las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado 8 de la Directiva. Por su parte, el artículo 19 de la Directiva se ocupa del «cálculo de la prorrata de deducción» y el artículo 20 de la «regularización de las deducciones», sin que tampoco en ninguno de ellos se citen las transmisiones globales a que estamos haciendo referencia.

La LIVA, siguiendo la Directiva, no incluye las operaciones no sujetas del artículo 7.1.º entre las que generan el derecho a deducir el IVA soportado ni aclara de forma expresa cómo se comportan estas operaciones a la hora de determinar el porcentaje de deducción del transmitente, a diferencia de lo que ocurre con la normativa italiana, más perfecta en este punto pues, como vimos en el apartado dedicado al derecho comparado, en ella se establece expresamente que el transmitente no ve recortado su derecho a deducir el IVA soportado por el hecho de haber realizado la transmisión no sujeta. Sin embargo, el artículo 104, apartado tres, número 5.º LIVA establece que para la determinación del porcentaje de prorrata de deducción no se computan en el denominador ni en el numerador de la fracción correspondiente «las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley», con lo cual el legislador español, implícitamente, está señalando que la realización de las operaciones de transmisión global del patrimonio empresarial ni genera ni coarcta el derecho a deducir el IVA soportado: simplemente, no influye en la determinación del alcance de este derecho. La doctrina del TJCE, por lo tanto, puede encajarse sin dificultad alguna en el marco de nuestra LIVA.

Finalmente, exponemos dos ejemplos para ilustrar lo señalado en este apartado.

Ejemplo 1: «A», empresario dedicado al transporte de mercancías, transmite el 31 de diciembre del año «n» la totalidad de su patrimonio empresarial a «B», que va a continuar la actividad, aplicándose la no sujeción del artículo 7.1.º LIVA. El porcentaje provisional de deducción de «A» durante el año «n» ha sido del 100 por cien. En dicho año, sus datos han sido los siguientes:

- IVA soportado: 1.600.000 de u.m.
- Operaciones sujetas y no exentas efectuadas: 20.000.000 de u.m.
- Transmisión global: 20.000.000 de u.m.

Pues bien, en este caso, el porcentaje definitivo de deducción de «A» durante el año «n» es del 100 por cien y ello porque todas las operaciones realizadas son operaciones sujetas y no exentas que generan el derecho a deducir. La transmisión global no se toma en cuenta a estos efectos. Por tanto, «A» puede deducir la totalidad del IVA soportado en este año «n».

Ejemplo 2: el mismo supuesto, pero «A» es un médico y todas las operaciones que ha efectuado están sujetas y exentas del IVA. En este caso, «A» no podrá deducir en ninguna medida el IVA soportado y ello porque todas las operaciones realizadas por él están sujetas y exentas y no generan el derecho a deducir dicho IVA. Como en el caso anterior, la transmisión global no se toma en cuenta a estos efectos.

D.2.8. La subrogación del adquirente en el lugar del transmitente.

Como ya hemos señalado, la Exposición de Motivos de la LIVA mencionaba, como aspecto novedoso de la regulación de las transmisiones globales del patrimonio empresarial o profesional, el reconocimiento de «la subrogación del adquirente en cuanto a la regularización de los bienes de inversión y en lo que se refiere a la calificación de primera o segunda entrega de las edificaciones comprendidas en las transmisiones globales o parciales, evitándose así distorsiones en el funcionamiento del impuesto». Esa subrogación se recoge en el último párrafo del artículo 7.1.º LIVA y en relación con ella conviene distinguir los aspectos relativos a las operaciones inmobiliarias, a las deducciones y a los créditos de impuesto.

D.2.8.1. La subrogación en las operaciones inmobiliarias.

El último párrafo del artículo 7.1.º LIVA establece que en los supuestos de no sujeción contemplados en el mismo, el adquirente se subroga en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20.uno.22.º LIVA. Este precepto, cuyo análisis detallado excede del propósito de estas páginas, regula la exención del IVA aplicable a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, considerando como primera entrega:

«... la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del

inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...)

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 7, número 1.º de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

(...).

En definitiva, en los casos de aplicación del artículo 7.1.º LIVA, el adquirente se subroga en la cualidad de promotor cuando el transmitente tuviera dicha condición respecto de las edificaciones incluidas en la transmisión global, de manera que no se considerará primera entrega de edificación la efectuada por dicho transmitente en el marco de la transmisión global sino, en su caso, la que se efectúe posteriormente por el adquirente. Ello supone que el primero deberá informar cumplidamente al segundo, cuando la actividad desarrollada consista en la promoción y venta de edificaciones, de la consideración que a efectos del IVA le corresponde respecto de las edificaciones transmitidas. Con un ejemplo se comprenderá mejor el funcionamiento de esta subrogación:

Ejemplo: «A», empresario dedicado a la promoción, adquisición, venta y arrendamiento de edificaciones, transmite la totalidad de su patrimonio empresarial a «B», empresario que va a continuar la misma actividad. La operación tiene lugar el 1 de enero del año «n». Las edificaciones que se incluyen en dicha transmisión global son las siguientes:

- Edificación 1, promovida por «A» y cuya construcción finalizó en el año «n-3». Esta edificación se ha destinado al arrendamiento desde que finalizó su construcción hasta el momento presente.
- Edificación 2, adquirida por «A» a un particular el 1 de junio del año «n-1» y que ha estado destinada a la venta desde dicho momento.
- Edificación 3, promovida por «A» y cuya construcción finalizó el 1 de enero del año «n-1». Esta edificación ha estado destinada a la venta desde que finalizó su construcción.
- Edificación 4, promovida por «A» y cuya construcción no ha concluido.
- Edificación 5, adquirida por «A» a un empresario en el año «n-2» y que se ha destinado desde entonces a la venta.

«B» procede a la venta de las edificaciones 2, 3, 4 y 5 durante el primer semestre del año «n». La edificación 4 se vende antes de concluir su construcción y el adquirente de la edificación 5 manifiesta que va a proceder a su demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Por último, la edificación 1 continúa arrendada y el 1 de diciembre del año «n» se vende al arrendatario.

Pues bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7.1.º LIVA, la tributación a efectos del IVA de las enajenaciones efectuadas por «B» será la siguiente:

- Edificación 1: «B» se subroga en la condición de promotor que correspondía a «A», de manera que la entrega efectuada por «B» para el arrendatario es una primera entrega de edificación, sujeta y no exenta del IVA. Ello se debe a que la entrega se efectúa por el promotor a quien ha sido arrendatario del inmueble desde que terminó su construcción, supuesto este en que no procede la exención del impuesto (artículo 20.uno.22.º, párrafo tercero LIVA). Por otra parte, entendemos que la venta de la edificación no supone «desafectación» en el sentido del penúltimo párrafo del artículo 7.1.º LIVA, pues se inscribe en el marco de la actividad que venía desarrollando «A» y que continúa «B» y, por lo tanto, no procede la «sujeción retroactiva» de la transmisión de esta edificación efectuada por «A» para «B».
- Edificación 2: la entrega efectuada por «B» está exenta del IVA, salvo que proceda la renuncia a la exención, en los términos de los artículos 20. dos LIVA y 8.1 RIVA.
- Edificación 3: la enajenación efectuada por «B» tiene la consideración de primera entrega, pues «B» asume la condición de promotor respecto de esta edificación.
- Edificación 4: la entrega de la edificación todavía no terminada efectuada por «B» está sujeta y no exenta del IVA, pues la exención del artículo 20.uno.22.º LIVA se refiere a edificaciones cuya construcción ha concluido.
- Edificación 5: entrega sujeta y no exenta del IVA en virtud de lo dispuesto en la letra c) del artículo 20.uno.22.º LIVA.

D.2.8.2. La subrogación en cuanto a las deducciones.

El artículo 7.1.º LIVA, «in fine», establece que en los supuestos de no sujeción regulados en el precepto, el adquirente se subroga en la posición del transmitente en cuanto a las normas contenidas en los artículos 104 a 114 LIVA. Dichos artículos regulan diversos aspectos del derecho a la deducción del IVA: proratas, regularización de deducciones por bienes de inversión, deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios y rectificación de deducciones.

D.2.8.2.1. Aplicación de la regla de prorata.

En principio, el adquirente continuará aplicando el porcentaje de prorata provisional que venía aplicando desde el comienzo del año natural en que ha tenido lugar la transmisión global (esto es, el que para él fue porcentaje de prorata definitivo en el año anterior: artículo 105.uno LIVA). No obstante, puede ocurrir que como consecuencia de la transmisión global se alteren sustancialmente las circunstancias que determinaron dicho porcentaje definitivo, en cuyo caso podrá el adquirente solicitar de la Administración un porcentaje provisional distinto, presentando la correspondiente declaración censal en el plazo que media hasta la finalización del mes siguiente a aquel en que se ha operado la transmisión (artículos 105.dos LIVA y 28 RIVA, este último en la redacción dada por el Real Decreto 1082/2001, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 6 de octubre de 2001).

Ejemplo 1: el empresario «B», que se dedica exclusivamente a la venta de viviendas usadas, exentas del IVA, adquiere el 15 de enero del año «n» la totalidad del patrimonio de un promotor inmobiliario, «A», en el que se incluyen diversas edificaciones nuevas destinadas a la venta y que presumiblemente se venderán con repercusión del IVA. El porcentaje provisional de deducción de «B» en el año «n» es del cero por ciento. Pues bien, en este caso es más que probable que el porcentaje definitivo de prorrata del adquirente correspondiente al año en que se ha efectuado la transmisión global sea muy superior al provisional que dicho adquirente venía aplicando en el citado año, lo que justificaría la solicitud de un porcentaje provisional distinto.

Por otra parte, entendemos que el adquirente no se subroga en la posición del transmitente en cuanto a la posible opción ejercitada por éste a favor de la prorrata especial. En efecto, según el artículo 103.dos.1.º LIVA, la prorrata especial es de aplicación cuando el sujeto pasivo haya optado expresamente por la misma y, por lo tanto, al no incluirse el precepto legal citado entre los mencionados en el artículo 7.º LIVA (esto es, los artículos 104 a 114 LIVA) no procede subrogación en este caso. Ahora bien, entendemos que la transmisión global puede suponer para el adquirente una situación completamente nueva en lo que se refiere a deducciones, por lo que resultaría justificado concederle un plazo, contado a partir de la fecha de la adquisición, para permitirle aplicar, desde dicha fecha, la regla de prorrata especial.

Ejemplo 2: en el supuesto anterior, imagínese que durante el año en que ha tenido lugar la transmisión, «B» efectúa, además, la adquisición de bienes corrientes y servicios destinados exclusivamente a la actividad de venta de viviendas nuevas y que el IVA correspondiente a tales adquisiciones constituye la mayor parte del soportado en ese año.

Es claro que le interesará la aplicación, durante dicho año, de la regla de prorrata especial, que le permite deducir en su integridad las cuotas del IVA soportado correspondientes a tales adquisiciones. Sin embargo, de acuerdo con la normativa vigente, la opción por la prorrata especial (salvo los supuestos de inicio de la actividad) sólo puede ejercitarse en diciembre del año anterior a aquel en que produce efectos (artículo 28 RIVA, en su nueva redacción, dada por el Real Decreto 1082/2001; con anterioridad, la opción debía ejercitarse en noviembre del año anterior), con lo cual en estos supuestos sólo podría aplicarse dicha prorrata especial a partir del año siguiente a aquel en que tiene lugar la transmisión global.

Finalmente, se plantea la cuestión de si el adquirente puede, en relación con las cuotas del IVA soportadas por el transmitente y respecto de las cuales éste no hubiera ejercitado su derecho a la deducción, proceder a dicha deducción. La cuestión, a nuestro juicio, es muy dudosa, porque los requisitos subjetivos, objetivos y formales de la deducción se regulan en preceptos respecto de los cuales no se ha previsto el efecto subrogatorio (así, el artículo 93 LIVA, en cuanto a los requisitos subjetivos; los artículos 94 a 96 en cuanto a los requisitos objetivos y el artículo 97 por lo que se refiere a los requisitos formales), siendo así que de admitirse la deducción por el adquirente, ésta se practicaría por persona distinta del empresario que soportó las cuotas, que es además la persona o entidad cuyos datos figuran en la correspondiente factura. Por otra parte, como hemos visto, no parece que el legislador haya querido extender la subrogación a estos supuestos, pues en la Exposición de Motivos de la LIVA únicamente se habla de subrogación en cuanto a la regularización de deducciones por bienes de inversión (además de la referencia las operaciones inmobiliarias). Por ello consideramos que lo razonable y prudente en estos casos es que el empresario transmitente sea el que efectúe la deducción del IVA por él soportado.

D.2.8.2.2. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

Es aquí donde la subrogación opera de manera más efectiva, continuando (o iniciando) el adquirente la regularización de la deducción del IVA soportado por el transmitente con ocasión de la adquisición por éste de bienes de inversión. Nótese que la cuestión aquí planteada es distinta de la apuntada en el último párrafo del apartado anterior: la deducción, en el caso que ahora examinamos, se ha practicado ya por el transmitente y el adquirente lo que efectúa, en su caso, es la regularización de esa deducción inicial.

La subrogación supone, en definitiva, que se tiene en cuenta la parte del periodo de regularización transcurrida antes de la transmisión global y que para efectuar esa regularización se tomará como base la deducción inicial que practicó el transmitente, evitándose así la regularización única prevista con carácter general en el artículo 110 LIVA para los casos de transmisión de bienes de inversión durante el periodo de regularización (artículo 110.cuatro LIVA). En este sentido, resulta esencial que el transmitente comunique al adquirente los datos contenidos en el Libro Registro de bienes de inversión (artículo 65 RIVA). Con varios ejemplos se verá con claridad el funcionamiento del supuesto.

Ejemplo 1. Empresario «A» que el 1 de enero del año «n» adquiere una maquinaria por importe de 10 millones de u.m. (IVA: 1.600.000 u.m.), la cual entra en funcionamiento inmediatamente. El porcentaje definitivo de deducción para «A» en dicho año es del 100 por cien. En el año «n+1», dicho porcentaje sigue siendo del 100 por cien. En el año «n+2», «A» transmite la totalidad de su patrimonio empresarial a «B», empresario que va a continuar la misma actividad. Los porcentajes definitivos de prorrata de «B» en dicho año y los siguientes son:

«n+2»: 85 por cien.

«n+3»: 95 por cien.

«n+4»: 80 por cien.

Pues bien, en este caso no se practica regularización alguna por «A» con ocasión de la transmisión de la maquinaria, contrariamente a la regla general establecida para estos supuestos (artículo 110.cuatro LIVA). El periodo de regularización, iniciado en el año «n», continúa hasta el año «n+4» (artículo 107.uno LIVA) y dicha regularización procederá efectivamente cuando entre la deducción aplicada por «A» en su momento y la que resultaría aplicable por «B» en cada uno de los años citados, de haber efectuado en ellos la adquisición de la maquinaria, exista una diferencia superior a diez puntos porcentuales. Ello supone que procederá la regularización citada en los años «n+2» y «n+4», regularización que arrojará una cantidad adicional a ingresar por parte de «B» en cada uno de esos años (80.000 y 64.000 u.m., respectivamente: artículo 109 LIVA).

Ejemplo 2. El mismo caso, pero «A» no llegó a poner en funcionamiento la maquinaria, cosa que hace «B» en el año «n+2» después de la transmisión global.

En este supuesto, el periodo de regularización comprende desde el año «n+2» hasta el año «n+6», ambos inclusive (artículo 107.uno, párrafo segundo LIVA). Por lo tanto, la regularización se practicará por «B» teniendo en cuenta sus porcentajes definitivos de deducción en cada uno de dichos años y comparando

la deducción que con arreglo a ellos procedería, con la que efectuó «A» en el año «n». Si la diferencia es superior a diez puntos porcentuales, se aplicará la regularización conforme a lo previsto en los artículos 107 y 109 LIVA.

D.2.8.2.3. Deducción de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad.

En el caso de que el transmitente, antes de iniciar la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propios de la actividad, proceda a la transmisión global de su patrimonio empresarial, entendemos que el porcentaje provisional de deducción por él propuesto y eventualmente aceptado por la Administración (artículo 111.dos LIVA) no será de aplicación al adquirente si éste ya venía desarrollando sus propias actividades empresariales (en cuyo caso seguirá aplicando su propio porcentaje provisional de deducción, sin perjuicio de la posibilidad, ya apuntada, de solicitar de la Administración su modificación: artículo 105.dos LIVA), pero sí podría serlo en el caso de que el adquirente no viniera desarrollando actividades con anterioridad, cuando dicha adquisición supone el inicio de la actividad empresarial. Hay que recordar, en este punto, que el artículo 5.dos LIVA, en su redacción vigente a partir de 1 de enero de 2001 establece que la actividad empresarial se inicia desde que se adquieren bienes o servicios con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad económica.

Por lo demás, las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 LIVA se practicarán teniendo en cuenta la inicial deducción practicada por el transmitente y tomando, para el cómputo del periodo de regularización, el lapso temporal durante el cual dicho transmitente haya efectuado, de forma habitual, entregas de bienes o prestaciones de servicios y, en lo restante, el periodo de utilización por el adquirente.

Ejemplo: «A», psicólogo que ejerce su actividad con carácter profesional transmite, el 1 de enero del año «n+1», a «B», también psicólogo, la totalidad de su patrimonio profesional, aplicándose el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º a) LIVA. En dicha transmisión se incluye un ordenador adquirido por «A» el 1 de enero del año «n-3» por 1.000.000 de u.m. (IVA: 160.000 u.m.). «A» comenzó la realización habitual de los servicios de asistencia psicológica el 1 de enero del año «n-1». El porcentaje provisional de prorrata aplicado por «A», de acuerdo con el artículo 111.dos LIVA ha sido del 75 por ciento. El ordenador empezó a utilizarse por «A» el 1 de enero del año «n».

En este caso, la deducción provisional practicada por «A» del IVA soportado por la adquisición del ordenador fue de 120.000 u.m. (75 por cien de 160.000 u.m.). Dicho ordenador tiene para «A» la consideración de bien de inversión (artículo 108 LIVA) y en relación con el mismo proceden dos regularizaciones:

- La contemplada en el artículo 112 LIVA, aplicable en general a las deducciones practicadas con anterioridad al comienzo habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios propias de la actividad. Esta regularización se efectúa teniendo en cuenta las operaciones realizadas por «A» durante los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad, contando a partir del año «n-1», esto es: «n-1», «n», «n+1» y «n+2». Ello significa que «B», para practicar esta regularización, deberá tener en cuen-

ta las operaciones efectuadas por «A» en «n-1» y «n» y sus propias operaciones durante los años «n+1» y «n+2», lo que implica que «A» deberá poner en conocimiento de «B» los datos necesarios a estos efectos.

- La contemplada en el artículo 113 LIVA, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre. Ello se debe a que, concluido el periodo de regularización del artículo 112 LIVA, todavía no ha concluido el periodo de regularización del artículo 107 LIVA (periodo que se computa desde que el ordenador entró en funcionamiento, esto es, el 1 de enero del año «n» y que concluye el año «n+4»). Por lo tanto, en los años «n+3» y «n+4», «B» deberá proceder a la regularización cuando entre su porcentaje de deducción definitivo en cada uno de esos años y el que resultó de la regularización practicada de acuerdo con el párrafo anterior, haya una diferencia superior a diez puntos porcentuales.

D.2.8.2.4. Rectificación de deducciones.

En este caso, como en los anteriores, se parte del presupuesto de que la deducción del IVA soportado se ha efectuado por el transmitente y lo que se plantea es la cuestión de si el adquirente ha de practicar la rectificación de tal deducción, cuando la misma proceda conforme al artículo 114 LIVA. En principio, hay que entender que esto es así, pues el efecto subrogatorio, según el artículo 7.1.º LIVA, existe también respecto de los supuestos de rectificación de deducciones contemplados en el artículo 114 LIVA. Sin embargo, en el caso de que la rectificación implique una minoración de deducciones que lleve aparejado el pago del recargo e intereses de demora a que se refiere el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria (artículo 114. dos. 2.º LIVA) no parece equitativo llevar la subrogación hasta el punto de que sea el adquirente el que haya de proceder a la realización de dichos pagos, que se derivan de una actuación efectuada por el transmitente en su día y que resulta en todo ajena al adquirente.

Ejemplo: operación no sujeta en virtud del artículo 7.1.º LIVA, en la que «A» es el transmitente y «B» el adquirente, que se efectúa el 1 de enero del año «n». En el año «n-2» un proveedor de «A» repercutió a éste indebidamente el IVA al tipo impositivo del 16 por ciento, cuando en realidad lo que procedía era la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento, y «A» efectuó la deducción del IVA soportado. El 1 de junio del año «n» se advierte el error, que no puede ser justificado como «error fundado de derecho».

En este caso, deberá el proveedor proceder a la rectificación de la repercusión y, si se admite la subrogación, parece que deberá «B» proceder a la rectificación de la deducción, presentando la correspondiente declaración-liquidación rectificativa, así como al pago del recargo y de los intereses de demora a que se refiere el artículo 114.dos.2.º LIVA. Esto último no parece, como hemos indicado anteriormente, muy equitativo, pues tales pagos se derivan de una actuación de «A» a la que «B» resulta en todo ajeno.

D.2.8.3. La subrogación en cuanto a los créditos de impuesto.

De lo que se trata en este caso es de determinar si el saldo acreedor frente a la Hacienda Pública del que, en su caso, fuera titular el transmitente, se transfiere al adquirente junto a los restantes derechos y bienes, de manera que pueda el adquirente solicitar su devolución. La Dirección General de

Tributos había venido negando tradicionalmente esta posibilidad y, a nuestro juicio, esta postura no era infundada. En efecto, a favor de ella hay que decir que el artículo 7.1.º LIVA excluye del ámbito de la subrogación los preceptos de la LIVA en que se regulan las devoluciones (artículos 115 a 119 LIVA). Además, como es sabido, el artículo 33 de la Ley General Tributaria establece que «la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas». Este precepto parece avalar la posibilidad de una transmisión del saldo acreedor frente a la Hacienda Pública únicamente en el ámbito del derecho privado, pero no frente a la Administración. Igualmente, hay que tener en cuenta que ese saldo acreedor puede ser objeto de comprobación por la Administración, comprobación que se referirá al transmitente y no al adquirente, por lo que parece razonable que sea con ese transmitente con quien se entienda la Administración.

La doctrina, sin embargo, ha señalado reiteradamente la transmisibilidad de dichos saldos considerando, en unos casos, que «el derecho frente a la Hacienda deudora no difiere de otros activos y debería ser transferido –tal cual– al nuevo ente que sucede al anterior en todos los derechos y obligaciones»⁵⁷ y, en otros, que el fundamento de la transmisibilidad se encuentra en el propio artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva, en el que se establece, como hemos visto, que «el adquirente continúa la personalidad del cedente»⁵⁸. Por su parte, el TEAC ha admitido siempre la transmisibilidad invocando el artículo 72 de la Ley General Tributaria, de cuya interpretación «a contrario sensu» se desprende, en opinión del Tribunal, que han de entenderse transmitidos al adquirente los créditos fiscales existentes a favor del transmitente (Resoluciones de 11 de noviembre de 1993, 2 de marzo de 1994 y 22 de noviembre de 1996, entre otras muchas).

Esta fundamentación aportada por el TEAC ha sido criticada por la doctrina, que señala que «el artículo 72 de la LGT no contempla un supuesto de sucesión, sino de responsabilidad tributaria»⁵⁹. En cualquier caso, con unos u otros argumentos, la afirmación de la transmisibilidad de los saldos acreedores frente a la Hacienda Pública es hoy unánime e incluso la Dirección General de Tributos que, como hemos señalado, había negado de forma reiterada dicha posibilidad, la ha admitido hoy. Así, en contestación a consulta de 14 de enero de 1999, señala dicha Dirección General que:

«... cuando quien pretende ejercitar el derecho a la compensación es la entidad que ha sucedido a título universal en los derechos y obligaciones al sujeto pasivo que originó el saldo a compensar, cabe admitir dicha compensación como una más de las consecuencias derivadas de la citada sucesión universal, como ha venido admitiendo reiteradamente el Tribunal Económico-Administrativo Central».

⁵⁷ ZURDO y GIMÉNEZ REYNA, *op. cit.*, pág. 191.

⁵⁸ CHECA GONZÁLEZ, *op. cit.*, pág. 38.

⁵⁹ CHECA, *op. cit.*, pág. 38.

La doctrina anterior parece de aplicación en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a un solo adquirente, pero plantea indudables problemas en los supuestos de transmisión parcial que pueden beneficiarse de la no sujeción contemplados en el artículo 7.1.º LIVA. Así ocurre, señaladamente, con los casos de escisión de empresas o con las transmisiones «mortis causa» cuando sólo algunos adquirentes continúan la actividad. En estos casos, habría que determinar la parte del crédito frente a la Hacienda Pública que se transmite al destinatario de la operación no sujeta y la parte que se transmite a otros destinatarios o queda en poder del transmitente, lo que parece llevar a un fraccionamiento del crédito frente a la Hacienda Pública totalmente artificial y que no responde en absoluto a los principios de la sucesión universal. Sólo en casos puntualísimos podría admitirse la transmisión del saldo acreedor en estos supuestos: así, el caso de escisión de empresa con transmisión de rama de actividad que se corresponde con un sector diferenciado de la actividad del transmitente a efectos del IVA, siendo así que el crédito frente a la Hacienda Pública es claramente imputable, en exclusiva, al sector diferenciado de actividad que se transmite.

En cualquier caso, entendemos que toda esta discusión teórica envuelve un problema práctico, a saber, la imposibilidad por parte del transmitente de solicitar la devolución de su saldo acreedor frente a la Hacienda Pública en el momento de la transmisión, pues dicha devolución sólo puede solicitarse en la última declaración-liquidación correspondiente al año en que se ha efectuado la transmisión (artículo 115 LIVA). Ello plantea al transmitente problemas prácticos nada desdeñables, tanto de tesorería (la carga financiera acumulada hasta el momento en que se permite solicitar la devolución) como de representación, en el caso de que la empresa transmitida haya dejado de existir y haya cesado en su actividad definitivamente. Quizá, por ello, se podría haber articulado la posibilidad de que en estos casos la devolución se solicitara de forma inmediata por el transmitente, manteniendo la tesis de la Dirección General de Tributos que negaba la transmisibilidad de los saldos. Con ello se hubiera resuelto el problema práctico subyacente en toda esta materia y no se habrían planteado las dificultades antes apuntadas.

E. CONCLUSIÓN

Como acertadamente ha señalado CUBERO TRUYO ⁶⁰, el ámbito tributario es «un terreno necesitado de especialización y proclive al enrevesamiento incluso de las instituciones esenciales». No es, por tanto, el «enrevesamiento» de que habla este autor un problema exclusivo del IVA, sino que afecta con carácter general a nuestro sistema fiscal. Ahora bien, a nuestro juicio, la complejidad de la norma no es necesariamente un «menos valor» que deba ser rechazado a priori y en todo caso; por el contrario, debe aceptarse cuando la complejidad es el precio necesario para conseguir una mayor precisión de la norma y cuando resulta indispensable para que ésta pueda dar respuesta adecuada a la multiplicidad de situaciones que plantea la vida real.

⁶⁰ CUBERO TRUYO, A. M., «Leyes de bases y textos articulados. Su aplicabilidad en el Derecho tributario», Civitas, REDF, n.º 96, págs. 501 y 502.

Esto es, desde nuestro punto de vista, lo que ocurre con la regulación del supuesto de no sujeción contenido en el artículo 7.1.º LIVA. Se trata de una regulación respetuosa con la normativa comunitaria pero que (a costa de una mayor complejidad, derivada de su mayor precisión) explora, mucho más a fondo que ésta, las consecuencias e implicaciones que de la no sujeción al IVA se derivan. Esto mismo puede decirse si se compara nuestra normativa nacional con la mayor parte de las legislaciones de los países de nuestro entorno, mucho menos exhaustivas y detalladas. Por todo ello, entendemos que el fundamental reproche que con frecuencia se hace a nuestro legislador nacional en materia del IVA (precisamente, el de la complejidad) no está justificado en este caso. Y aun añadiríamos que es, a nuestro parecer, una crítica sesgada en relación con la completa normativa contenida en la Ley 37/1992, pues el «enrevesamiento» y la complejidad están más que compensados por la precisión técnica, digna del mayor elogio, que preside toda esta regulación.

De esta forma, la normativa contenida en el artículo 7.1.º LIVA, al que hemos dedicado este estudio, debe ser valorada muy positivamente. Lo cual no excluye, como se ha puesto de manifiesto en las páginas que anteceden, que dicha regulación pueda ser mejorada, de manera que la misma pueda alcanzar una mayor perfección técnica. Pero ello es, simplemente, la consecuencia de que el artículo 7.1.º LIVA, como todo nuestro ordenamiento jurídico, es una obra humana. Y como tal, siempre mejorable y perfectible.