

## Claroscuros en el cese y la transmisión del patrimonio empresarial: Más allá del solapamiento con TPO

**Alfonso Mas Ortiz**

*Profesor doctor TU. Universidad de Cádiz  
Director del Máster de Asesoría Fiscal. UCA*

---

### EXTRACTO

Cuando finaliza el ejercicio de una actividad económica, los bienes afectos a la misma pueden permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo o pueden abandonarlo, ya sea en su globalidad o por partes, ya en el mismo momento del cese o en un momento posterior. Nos enfrentamos a una amalgama de diferentes situaciones tributarias que presenta aristas que van más allá del posible solapamiento entre el IVA y el ITP (modalidad TPO) cuando se trata de la transmisión de bienes inmuebles, tanto porque un elemento tan subjetivo como la intención presenta gran protagonismo, como por la diferente casuística que nos podemos encontrar, bien desde la óptica del que cesa en la actividad o bien desde la óptica del que la adquiere.

Desde nuestra perspectiva, además de la necesaria coordinación entre ambos tributos, merece un análisis profundo tanto la subrogación en el procedimiento de regularización de los bienes de inversión transmitidos (o pendientes de serlo), como el eventual autoconsumo que se genere, llegando incluso a poder encontrarnos una doble imposición, como analizaremos en estas líneas.

**Palabras clave:** patrimonio empresarial; regularización; transmisión global.

---

*Fecha de entrada: 21-12-2017 / Fecha de aceptación: 31-01-2018*

## Confusion in the ending and the transmission of total business heritage: Beyond overlapping with TPO

Alfonso Mas Ortiz

---

### ABSTRACT

When the exercise of an economic activity ends, the assets affected by it may remain in the patrimony of the taxpayer or may leave it, either in its entirety or in parts, either at the moment of the cessation or at a later time. We are faced with an amalgam of different tax situations that present edges that go beyond the possible overlap between the VAT and the TPO when it comes to the transmission of immovable property, both because a subjective element as well as the intention plays a major role, such as by the different casuistry that we can find, both from the point of view of the one that ceases in the activity and from the perspective of the one who acquires it.

From our perspective, in addition to the necessary coordination between the two taxes, a thorough analysis deserves both the subrogation in the regularization procedure of the investment assets transmitted (or pending to be so), as well as the possible self-consumption that is generated, even reaching to be able to find a double imposition, as we will analyze in these lines.

**Keywords:** business assets; regularization; global transmission.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Conceptos previos
  - 2.1. El patrimonio empresarial: concepto y delimitación
  - 2.2. El procedimiento de regularización de los bienes de inversión
3. Posiciones doctrinales sobre la incompatibilidad entre IVA y TPO en las transmisiones del patrimonio empresarial global
4. Solapamiento entre no sujeción y regularización
  - 4.1. Planteamiento
  - 4.2. La «huida» del artículo 7.1.º de la LIVA
5. El cese en la actividad económica: cuestiones controvertidas
  - 5.1. Efectos colaterales a la «huida»
  - 5.2. La interpretación de la jurisprudencia comunitaria
6. Conclusiones

### Referencias bibliográficas

#### Cómo citar este estudio:

Mas Ortiz, A. (2018). Clarosucros en el cese y la transmisión del patrimonio empresarial: Más allá del solapamiento con TPO. *RCyT. CEF*, 424, 97-122.

## 1. INTRODUCCIÓN

Cuando finaliza el ejercicio de una actividad económica, los bienes afectos a la misma pueden permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo o pueden abandonarlo, ya sea en su globalidad o por partes. Nos enfrentamos a una amalgama de diferentes situaciones tributarias que presenta aristas que van más allá del posible solapamiento entre el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas –TPO–) cuando se trata de la transmisión de bienes inmuebles, tanto porque un elemento tan subjetivo como la intención presenta gran protagonismo, como por la diferente casuística que nos podemos encontrar, bien desde la óptica del que cesa en la actividad o bien desde la óptica del que la adquiere.

Como sabemos, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso con ocasión del cese en la actividad, se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en virtud de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 4<sup>1</sup> de la LIVA. No obstante, el artículo 7.1.<sup>02</sup> de la misma norma dispone que *no estará sujeta* al impuesto la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Es el propio Tribunal Supremo<sup>3</sup> quien afirma que «la finalidad del precepto es la de facilitar la transmisión de empresas o partes de empresas, evitando recargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal que, al menos determinados sujetos no tienen la posibilidad de recuperar

<sup>1</sup> «Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...] b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

<sup>2</sup> «1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta ley».

<sup>3</sup> STS, Sala 3.ª, de 24 de marzo de 2011 (rec. de casación núm. 6295/2006 –NFJ042646–), reproducido por la Sentencia posterior de fecha 22 de noviembre de 2012 (rec. de casación núm. 1577/2010 –NFJ049579–).

de forma inmediata a través del ejercicio del derecho de deducción. Además, añadimos ahora, aun cuando exista dicha posibilidad, no cabe duda que la no sujeción produce por regla general, menos distorsiones que la sujeción plena».

Para ello, como se dispone en el párrafo tercero del citado artículo, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Debemos destacar que el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992 supone la transposición al ordenamiento interno del artículo 5, apartado 8, de la anterior Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del vigente artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que dispone que «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. Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales».

De hecho, encontramos en la exposición de motivos de la Ley 28/2014<sup>4</sup>, la cual otorga una nueva redacción al analizado artículo 7 de la LIVA, que con dicha norma «se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma».

En otras palabras, el último acto que realiza un empresario cuando cesa en la actividad se considera, a efectos de IVA, que se trata de un acto todavía en el desarrollo de una actividad empresarial. No obstante, cuando se transmita la totalidad del patrimonio empresarial, dicha operación estará no sujeta, siempre que, reiteramos, el adquirente efectivamente afecte dicho patrimonio empresarial adquirido a una actividad económica. Por tanto, como analizaremos, existen requisitos tanto para el transmitente como para el adquirente.

Además de ello, una situación que no encuentra un acomodo legislativo expreso es aquella en la que los bienes permanecen en el patrimonio del cesante, pero en «expectativa de venta»,

---

<sup>4</sup> Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

sin afectación a una actividad económica en la que ya se ha cesado, y sin haberse producido una efectiva transmisión de los mismos. Las consecuencias de carácter tributario mientras perdura ese lapso temporal también serán objeto de nuestro análisis.

Si bien es cierto que la transmisión de los bienes de naturaleza inmobiliaria cuando se transmite la globalidad del patrimonio empresarial ha sido tradicionalmente un asunto que ha sido objeto de atención doctrinal, dado el principio de incompatibilidad que rige en nuestro sistema tributario entre IVA e ITP, no es menos cierto que las consecuencias tributarias en los supuestos en que se produzca simplemente un cese que no lleve aparejado la transmisión de la totalidad de dicho patrimonio no ha sido objeto de mucha atención doctrinal. Además de ello, tanto en caso de cese como de transmisión global, desde nuestra perspectiva merece un análisis profundo la subrogación en el procedimiento de regularización de los bienes de inversión transmitidos (o pendientes de serlo), de naturaleza mobiliaria como inmobiliaria, y el eventual autoconsumo que se genere, llegando incluso a poder encontrarnos con una doble imposición, como trataremos en estas líneas.

## 2. CONCEPTOS PREVIOS

### 2.1. EL PATRIMONIO EMPRESARIAL: CONCEPTO Y DELIMITACIÓN

Antes de iniciar nuestro análisis, debemos hacer un pequeño inciso para plantearnos qué hemos de entender a este respecto por «unidad económica». Dicho concepto, tradicionalmente acuñado por el derecho mercantil, carece de una definición precisa dentro de nuestro ordenamiento jurídico español, a pesar de que se encuentra recogido, entre otros preceptos, en el artículo 133.12 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, estimándose por la práctica totalidad de la doctrina mercantilista que se trata de un concepto más laxo y amplio que el de rama de actividad<sup>5</sup>. Ahora bien, ¿son equiparables los conceptos de «unidad económica» y de «rama de actividad»? Calvo Vérguez (2011, p. 27) estima que no tendrían por qué apreciarse diferencias significativas entre el concepto de rama de actividad y el de unidad económica, ya que simplemente se requiere que los elementos transmitidos sean aptos para constituir una actividad económica autónoma<sup>6</sup> y que lleguen a constituir la para

<sup>5</sup> En la vigente LIS, el concepto de «rama de actividad» se define en su artículo 76.4 en los siguientes términos: «Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios». Dicha acepción debe ceñirse al marco normativo establecido al efecto por la Directiva comunitaria 2009/133/CE del Consejo, en virtud de la cual se entenderá por rama de actividad «el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de una organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios».

<sup>6</sup> En esta misma línea se sitúa, entre otras, la contestación de la DGT a la Consulta de 18 de enero de 2010 (V0026/2010 –NFJ037152–), en la que el citado centro directivo volvió a reiterar que la adquisición de un número de instalacio-

el adquirente, con independencia de que ya la constituyeran, o no, para el transmitente. Lo que se exige es la transmisión de una empresa o de una parte de la misma susceptible de constituir una explotación autónoma, siendo suficiente con la concurrencia de la intención inicial de continuar con la explotación de los elementos adquiridos, y bastando igualmente la mera intención de continuar desarrollando una actividad, cualquiera que esta sea<sup>7</sup>.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003<sup>8</sup>, dictada en el asunto C-497/01 (NFJ015629)<sup>9</sup>, señala en su apartado 40 que «el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias».

De esta forma, la citada sentencia *Zita Modes* sentó, por tanto, las líneas básicas para que la transmisión de una empresa tributara como una operación no sujeta a efectos del IVA, disponiendo que las transmisiones que podían dar lugar a la aplicación de este régimen eran exclusivamente aquellas en las que el beneficiario tuviese la intención de explotar el establecimiento mercantil, o la parte de la empresa transmitida, y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, posición en la que el TJUE coincidió con la Comisión, ya que esta había señalado en el curso del procedimiento jurisdiccional que dio lugar a dicha resolución que la mera venta efectuada con carácter aislado de accesorios de moda (el transmitente se dedicaba en el presente caso a esta actividad) no constituía una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido que establecía la antigua Sexta Directiva, sino una entrega ordinaria de existencias de una empresa. Además, el TJUE consideró que una interpretación que exigiese que la actividad ejercida por el cesionario fuese exactamente la misma que la desarrollada por el cedente sería muy restrictiva.

---

nes solares fotovoltaicas (placas solares) incluidas dentro de las que conforman un parque solar, procediéndose a su vez la subrogación del adquirente en un contrato de mantenimiento y gestión integral de las mismas, no determina que dichos elementos, por sí solos, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. En consecuencia, no acompañándose la transmisión objeto de consulta de soporte técnico-administrativo alguno, estima la DGT que no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que la misma pueda ser considerada como constitutiva de una unidad económica autónoma, debiendo quedar por ello sujeta a IVA y tributando cada uno de los bienes que la compongan independientemente según las normas del mismo que resulten aplicables.

<sup>7</sup> Véase en este sentido, Sáenz Olazagoitia Díaz de Ceiro (2004).

<sup>8</sup> En esta misma línea, la STJUE de 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Faxworld (NFJ016629). Con anterioridad, el mismo tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las Sentencias de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank plc. (NFJ009256), y de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey National plc. (NFJ010200).

<sup>9</sup> *Zita Modes* Sarl.

El Tribunal Supremo<sup>10</sup>, en Sentencia de 30 de junio de 2011, ahonda en la cuestión al disponer que no basta con que el conjunto de elementos transmitidos permita desarrollar en un futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitarlo en el momento en que se produce la transmisión. Ello no supone, en opinión de Barrachina (2013), la inmediatez en el desarrollo de la actividad económica, en la medida en que la comentada STJUE recalca que debe existir la intención<sup>11</sup> del beneficiario de explotar el establecimiento mercantil, y no de liquidarlo, sin que se exija que con anterioridad a la transmisión el beneficiario haya ejercido la misma actividad que el cedente<sup>12</sup>. Por tanto, como disponen Arribas León y Hermosín Álvarez (2004, p. 85), estamos ante una cuestión de hecho que debe apreciarse en cada caso, no pudiendo señalarse un lapso temporal mínimo, puesto que la LIVA no lo prevé.

El propio TJUE, en Sentencia de 10 de noviembre de 2011, dictada en el asunto C-444/10 (NFJ044772)<sup>13</sup>, perfila más el concepto de transmisión de patrimonio empresarial con el análisis de un caso en que el inmueble, como elemento esencial del negocio, no formaba parte de los elementos enajenados. Estima el tribunal que en el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble, de forma que (apdo. 40) «el hecho de que los locales comerciales se entregaran únicamente en alquiler al adquirente, y no se vendieran a este, no constituye, en el asunto principal, un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor».

De esta forma, el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que «constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes,

<sup>10</sup> Rec. núm. 5654/2009 (NFJ044257).

<sup>11</sup> Señala el párrafo tercero del artículo 7.1.º: «A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional».

<sup>12</sup> Esta exigencia de todo punto razonable plantea, sin embargo, el problema de determinar en qué casos concurre esa intención de continuar la explotación, al tratarse de un ánimo subjetivo. Tendremos que acudir, en cada caso concreto, a datos objetivos que puedan constituir indicios de la existencia o no de dicha intención, entre los que cobrará relevancia el tiempo transcurrido entre la transmisión y la liquidación del negocio o su nueva transmisión. Pero, desde luego, no cabe fijar una regla general aplicable a todos los supuestos. Ni puede descartarse que, existiendo un ánimo serio de continuación de la actividad, existan circunstancias económicas que obliguen al adquirente a transmitir los bienes, sin que pueda exigirse regularización alguna. *Vid.* Almudí Cid (2005, p. 2).

<sup>13</sup> Christel Schriever.



siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma» (apdo. 45).

Se infiere pues de esta sentencia que debemos distinguir:

- Aquellos negocios en los que el inmueble resulta un elemento esencial de la explotación, esto es, es consustancial al negocio: solo habrá transmisión del patrimonio empresarial si se transmite la propiedad del inmueble (Velarde Aramayo, 2013)<sup>14</sup>.
- Aquellos negocios en la explotación se podrían llevar a cabo en el inmueble en el que se situaba el negocio transmitido, o en otro inmueble (Velarde Aramayo, 2013)<sup>15</sup>, es suficiente con que exista un arrendamiento de dicho inmueble para que se considere que se transmite el patrimonio empresarial. Ahora bien, la cautela que introducen los jueces en la sentencia es que esto será así siempre que de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica, sin precisar exactamente el alcance de dicho concepto.

En cuanto a la necesidad de que dicha transmisión del patrimonio empresarial se efectúe en un solo acto temporal, o bien se pueda llevar a cabo a través de diferentes fases, destacamos una consulta de la Dirección General de Tributos (DGT)<sup>16</sup>, en la que se expresa que «el hecho de que la transmisión de una universalidad de bienes, que puedan funcionar de manera autónoma, se efectúe en fases sucesivas, motivado, como en este supuesto, por la especial complejidad y volumen de la operación a realizar, no desvirtúa la naturaleza de la operación siempre que dichas transmisiones sucesivas se realicen en el marco del mismo contrato de transmisión y estén debidamente identificadas en el mismo».

Dicho planteamiento nos lleva a preguntarnos sobre el eventual incumplimiento de la transmisión de dicho patrimonio empresarial si se produjera en un momento posterior a la primera fase de dicha venta, situación ante la cual la propia DGT dispone que «si finalmente existiesen activos o elementos que no se llegasen a transmitir y que fueran esenciales para considerar el conjunto como una universalidad de bienes capaz de funcionar de manera autónoma, habría que proceder a la rectificación de la tributación correspondiente a las fases anteriores, pues se trataría de operaciones sujetas al impuesto que implicarían el consiguiente devengo del mismo».

<sup>14</sup> Velarde Aramayo, M. S., pone como ejemplo de locales con instalaciones físicas que son necesarias para desarrollar la actividad la transmisión de un hotel o la venta de un club deportivo.

<sup>15</sup> Velarde Aramayo, *ult. op. cit.*, pone como ejemplo de actividad que no requiere la utilización de locales específicos la transmisión de una agencia de viajes.

<sup>16</sup> Consulta V1378/16, de 4 de abril (NFC060038).

## 2.2. EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DE LOS BIENES DE INVERSIÓN

Antes de afrontar las posibles consecuencias en cuanto al procedimiento de regularización de bienes de inversión cuando se produzca la transmisión del patrimonio empresarial, o simplemente el cese, debemos poner de relieve sintéticamente el contenido de dicho proceso.

Como sabemos, la mecánica liquidatoria del IVA posibilita la inmediata deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, incluso sin que se produzca la entrada en funcionamiento, pero la deducibilidad la debemos calificar de «provisional» en cuanto a que será revisable si cambia el porcentaje de deducción o bien el grado de afectación de dicho bien al patrimonio empresarial del sujeto pasivo, dando lugar a un procedimiento de regularización técnico y profuso, al ser muy diferentes las variantes que dan lugar a su preceptiva aplicación. De esta forma, la técnica de la regularización pretende adecuar la deducción practicada en el momento de la adquisición del bien al uso efectivo del mismo y ajustarla si procede en los ejercicios posteriores, incluso si sale del patrimonio del sujeto pasivo por cese de la actividad, habida cuenta de que se trata de bienes incorporados a la empresa con una cierta vocación de permanencia.

Por tanto, se considera que constituyen aspectos diferenciados y complementarios la admisión de la deducción del IVA soportado en la adquisición de un bien de inversión y, por otro lado, que dicha deducción tenga un carácter irreversible tomando en consideración exclusivamente las circunstancias del año en que se adquirió, toda vez que el bien de inversión posee como parámetro definitorio su utilización plurianual, por lo que mediante el procedimiento de regularización se modula retroactivamente la deducción inicialmente practicada.

En la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, constituye el sistema de regularización de deducciones un elemento esencial para garantizar la exactitud de las mismas y la neutralidad en la carga fiscal. Así, literalmente se establece en el artículo 184 que «La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

En relación con el procedimiento de regularización cuando se lleva a cabo una transmisión del patrimonio empresarial, deberíamos calificar como *excepción técnica* la dispuesta en el artículo 107.Cinco de la LIVA, al establecer que: «Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º de esta ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente. En tales casos, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el periodo de regularización será la que corresponda al adquirente».

Por tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo citado, en caso de transmisión de un patrimonio empresarial, el adquirente queda subrogado en la posición del adquirente en cuanto a la

posible revisión de las cuotas deducidas durante el periodo que reste hasta completar el plazo de regularización de bienes de inversión. Esto es, si el grado de prorrata o afectación de los bienes de inversión una vez en el patrimonio del adquirente variara con respecto al porcentaje que dichos bienes tenían con el anterior «dueño», procederá regularizar las cuotas soportadas.

En consonancia con ello, el artículo 110.Cuatro de la LIVA señala que el procedimiento aplicable, por parte del vendedor, a las entregas de bienes de inversión en el periodo de regularización «no será de aplicación, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º, de esta ley»<sup>17</sup>. Esta regulación es, por tanto, consecuencia de la anterior, ya que se refleja que el transmitente de un patrimonio empresarial no deberá llevar a cabo el procedimiento de regularización de entregas de bienes cuando se transmite la globalidad del patrimonio empresarial. Sin perjuicio de ello, subrayamos de nuevo, el adquirente «hereda» los grados de afectación y prorrata del transmitente.

Es importante reseñar que para su aplicación práctica se debería imponer al transmitente la obligación de comunicar al adquirente el porcentaje de deducción aplicado en la adquisición de cada uno de esos bienes, ya que lo contrario devendría en un procedimiento de imposible aplicación. De esta manera, con la regulación actual, en la que únicamente se dispone la obligación de subrogación pero no la obligación de información por parte del transmitente, entendemos que la situación del adquirente no goza de seguridad jurídica, en la medida en que no hay una comunicación oficial que le sirva de base en una correcta aplicación del procedimiento de regularización.

### 3. POSICIONES DOCTRINALES SOBRE LA INCOMPATIBILIDAD ENTRE IVA Y TPO EN LAS TRANSMISIONES DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL GLOBAL

El artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone en su último inciso: «También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido».

Constituye una cuestión ampliamente estudiada esta sujeción, de manera que en la medida en que el patrimonio empresarial transmitido en su globalidad contenga inmuebles, la transmisión estará sujeta al ITP (modalidad de TPO). Como se puede constatar, es unánime la doctrina

<sup>17</sup> Resaltar que, como ya dijimos en epígrafes anteriores, solo se considera operación no sujeta cuando los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma y suficiente para desarrollar una actividad empresarial o profesional.

en la consideración de que se produce una quiebra del principio comunitario de neutralidad, ya que, como afirma Calvo Vérguez (2012, p. 20), con buen criterio, la sujeción a ITP supone que el adquirente queda sujeto a un impuesto que no puede deducir, constituyendo una carga fiscal y financiera, incumpliendo el mandato del legislador comunitario con respecto a la necesidad de que la neutralidad presida el tributo, de forma que el sujeto pasivo revista sus operaciones con la simplificación y sin sobrecarga de la tesorería.

En esta línea, ponen de manifiesto De Bunes Ibarra y Sánchez Gallardo (2008, p. 166) que no deja de ser un contrasentido la finalidad buscada por la norma comunitaria y el resultado conseguido por la norma española, ya que la norma comunitaria «persigue facilitar la transmisión de las empresas, evitando el coste financiero que el IVA representa, por lo que es difícil explicar la razón de por qué un Estado ha hecho uso de la susodicha facultad para establecer sobre los inmuebles incluidos en el patrimonio transmitido un impuesto como el de "transmisiones patrimoniales onerosas", que implica un coste definitivo, y no solo un coste financiero»<sup>18</sup>.

Incide Alba Gil (2014, p. 451) en la génesis del establecimiento de esta medida, al plantearse si el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 es compatible con el derecho comunitario al gravar la transmisión de los inmuebles de una empresa suponiendo que encubren transmisiones simples de inmuebles de forma automática, sin necesidad de probar el ánimo elusorio, afirmando que cuando esa misma norma, pretendiendo un efecto corrector de conductas no deseadas, se aplica a situaciones en las que no concurren los presupuestos fácticos objetivamente analizados, quien se excede en el comportamiento represor es la Administración, al pretender aplicar su mandato más allá del contexto fáctico que inspiró sus términos.

Destacamos asimismo que Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2008, p. 172) proponen, como alternativa, que se podría permitir la sujeción al IVA de la transmisión de inmuebles y la renuncia a las exenciones, en caso de que resulte aplicable alguna de las exenciones del artículo 20.Uno de la LIVA o, en caso contrario, «debería mantenerse la no sujeción en la transmisión global de la empresa, eliminando el ITPAJD»<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Asimismo nos parece interesante la reflexión de Falcón y Tella (2008), que afirma que el propio tenor de la directiva permite entender que la opción concedida a los Estados oscila entre sujetar a IVA toda la operación o considerar que no existe transmisión (esto es, que el adquirente «continúa la personalidad del cedente»). El legislador español optó por la no sujeción, lo que permite concluir, en su opinión, que no procede la aplicación de ningún tributo indirecto (ni el IVA ni el ITP y AJD), pues no hay transmisión a efectos fiscales. Añade asimismo el citado autor que el ITP y AJD representa, no ya solo un coste financiero, sino también un coste definitivo, nada desdeñable es muchos casos.

<sup>19</sup> En esta misma línea, destacamos también a Blázquez Castillo (2010, p. 67), que refiriéndose a la redacción del artículo 7.5 del texto regulador del ITP, se expresa en los siguientes términos: «resulta ciertamente paradójico que por la aplicación de un supuesto de no sujeción, que tiene como finalidad la protección de la liquidez y la tesorería del adquirente de una unidad económica, se acabe tributando al 7% de TPO. Por ello cabe cuestionarse si la vía de la no sujeción es la más apropiada para alcanzar el fin anteriormente expuesto, o quizás hubiera sido preferible recoger estos supuestos de no sujeción bajo el título de una *exención renunciabile* y alcanzar así el verdadero fin perseguido por la

En relación con esta misma cuestión, también debemos reseñar otro aspecto destacable relativo a la posible descoordinación entre el texto literal vigente del IVA y del ITP, en cuanto a la no sujeción de IVA y la sujeción a ITP cuando se transmite un patrimonio empresarial. Así, en el ya transcrito artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 se hace alusión a la sujeción de 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 IVA. En contraposición, el texto del analizado artículo 7.1.º de la LIVA hace referencia expresa tanto al patrimonio empresarial global como a una rama de actividad.

Con este tenor literal de la norma que regula el ITP, nos debemos preguntar si debemos entender que en el caso de una transmisión de únicamente una rama de actividad o unidad económica independiente que contenga un inmueble, la transmisión de dicho inmueble se encuentra no sujeta a IVA ni sujeta a TPO en la medida en que el tenor literal del artículo 7.5 mencionado solo hace referencia a la sujeción en la transmisión de patrimonio empresarial global.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 19 de febrero de 2015<sup>20</sup>, alude expresamente al tema y lo zanja, al afirmar que no procede interpretar el artículo 7.5 del texto refundido atendiendo a su literalidad, sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, que busca la coordinación necesaria entre el IVA y la modalidad TPO del ITP y AJD, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición.

Así las cosas, el tribunal entiende que «la referencia que efectúa el artículo 7.5 del texto refundido a la "transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial" debe comprender la "transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente", a la que alude el artículo 7.1 de la Ley 37/1992 para declarar la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido, y que en términos tanto de la jurisprudencia comunitaria como nacional se sintetiza en que constituya una unidad económica autónoma».

## 4. SOLAPAMIENTO ENTRE NO SUJECIÓN Y REGULARIZACIÓN

### 4.1. PLANTEAMIENTO

El análisis doctrinal expuesto queda pues constreñido a la carga fiscal que supone esa sujeción a TPO puesta de relieve. Además queremos subrayar también que en virtud de lo dispuesto

---

directiva comunitaria de no sujeción a tributación indirecta la transmisión de inmuebles pertenecientes a una universalidad de bienes cuando la transmisión se realiza entre empresarios o profesionales a efectos del IVA».

<sup>20</sup> RG 6307/2011 (NFJ057614).

en el artículo 107.Cinco de la LIVA ya transcrito, nos parece claro que cuando se transmite la totalidad de un patrimonio empresarial el legislador establece como regla general que debe producirse una subrogación en el procedimiento de regularización por parte del adquirente que se beneficia de la no sujeción.

No obstante, el último párrafo del artículo 7.1.º dispone que «Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, 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 92 a 114 de esta ley». Acudimos al texto para entender su alcance, determinando el artículo 20.Uno.22.º A) en su cuarto párrafo: «Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número».

De esta forma, la adquisición de un bien inmueble integrado en un patrimonio empresarial transmitido globalmente se encuentra no sujeto a IVA y, además, dicha entrega no se considera primera transmisión, por lo que el bien no pierde el carácter de nuevo, si se tratara de un inmueble con la consideración de circulante, o bien simplemente el adquirente «hereda» también el número de años de utilización por parte del transmitente, si se trata de bienes adscritos al inmovilizado<sup>21</sup>.

Con esta premisa, trataremos de centrar la cuestión: si se produce la transmisión de un patrimonio empresarial, en la medida en que la operación está no sujeta al IVA, y habiendo en dicho patrimonio empresarial bienes inmuebles, la transmisión de los mismos vía onerosa estará sujeta a TPO, pero nos planteamos si además debe el adquirente de un bien inmueble subrogarse en la posición del transmitente como sujeto pasivo obligado a llevar a cabo un procedimiento de regularización pese a que la operación no está sujeta a IVA.

Esta situación se generaría desde el punto y hora en que el bien transmitido haya tenido la consideración de bien de inversión<sup>22</sup> para el transmitente, toda vez que con el carácter de circulante no habría lugar a procedimiento de regularización. Ahondando en ello, también cabría la posibilidad de plantearse que todo bien de inversión inmerso en una transmisión de patrimonio empresarial debe considerarse desde ese preciso momento circulante, realizando una interpretación muy forzada de la situación (y que rechazamos como veremos más adelante), pero que supondría en dicho caso la apertura del procedimiento de regularización para el transmitente, ya que como sabemos que la desafectación también conlleva la apertura del procedimiento de regularización.

<sup>21</sup> *Vid.*, en esta línea, Menéndez García (2012, p. 158). También, Morón Pérez (2009) que entiende que «así pues, la ulterior transmisión que realizara el adquirente del patrimonio empresarial tendría la misma consideración –primera o segunda– que hubiera tenido si la hubiera realizado el transmitente sin mediar la enajenación del patrimonio de la empresa».

<sup>22</sup> Ya procedimos a un exhaustivo análisis del concepto en nuestro artículo: Mas Ortiz (2014).

No hemos encontrado en la doctrina quien se pronuncie expresamente sobre la doble sujeción que planteamos: TPO, por un lado, y la subrogación en el procedimiento de regularización del IVA, por otro. Como hemos puesto de relieve, sí es cierto que existe un clamor por parte en cuanto a la consideración de que los bienes inmuebles incardinados en la transmisión del patrimonio empresarial no deben quedar sujetos a TPO, pero la exégesis del problema que planteamos relativo a la «doble imposición ITP-regularización» adolece desde nuestro punto de vista de un vacío legislativo.

Tampoco encontramos en los pronunciamientos de la DGT sobre la posibilidad de que haya una subrogación por parte del adquirente en la posición del transmitente de un bien inmueble a los efectos de la regularización del IVA si la operación está no sujeta a IVA y sí a TPO. Así, Consultas como la V0587/2011, de 9 de marzo (NFC040799), se limitan a reproducir el texto legislativo sin entrar en las consecuencias tributarias concretas del asunto, al disponer: «En virtud de los preceptos anteriormente transcritos, cuando concurren determinados requisitos el sujeto pasivo deberá proceder a regularizar las deducciones practicadas por la adquisición de bienes de inversión durante el periodo de regulación o cuando proceda a su transmisión antes de finalizar dicho periodo. Así sucederá cuando a la transmisión objeto de consulta no le resulte de aplicación el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992. Sin embargo, no procederá regularizar cuota alguna en los supuestos de transmisión de bienes de inversión durante el periodo de regularización en la medida en que a dicha entrega le resulte aplicable la no sujeción a que se refiere el artículo 7, número 1.º de la Ley 37/1992. En tales casos, el adquirente queda automáticamente subrogado 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 92 a 114 de la referida ley por lo que, en su caso, será el adquirente el que deba proceder a la regularización de deducciones durante el año de la adquisición y los que resten hasta terminar el periodo de regularización»<sup>23</sup>.

Es obvio que partimos de la base de que el preceptivo plazo de nueve años establecido para el procedimiento de regularización no hubiera transcurrido, de manera que los posibles efectos perniciosos para el adquirente se minimizan cuanto menor sea el número de años que pervivieran con la obligación de llevar a cabo la regularización.

Lógicamente, un escenario favorable para el adquirente lo encontraríamos cuando el transmitente tuviera una prorrata cero o muy cercana a dicha cifra, por lo que la regularización (así como incluso el eventual incumplimiento por parte del adquirente en cuanto a la intención de continuidad empresarial con los bienes adquiridos) apenas tendría consecuencias, e incluso nulas consecuencias si la variación fuera inferior al 10% legalmente establecido.

No obstante, si nos situamos en el peor escenario posible, nos podemos plantear el supuesto en el que el sujeto pasivo transmitente posea un porcentaje de prorrata pleno, teniendo el adqui-

<sup>23</sup> También destacamos la Consulta V1624/2015, de 26 de mayo (NFC055024), que se limita a subrayar la necesidad de la subrogación, no haciendo tampoco mención a esa posible doble imposición.

rente un porcentaje de prorrata cero o inferior al 100%. Pensemos, por poner un ejemplo, en un sujeto pasivo que adquiere un edificio de oficinas en alquiler, asumiendo los elementos organizativos del mismo (personal, instalaciones) en una operación de sucesión empresarial. En la medida en que el adquirente tuviera otros inmuebles cuyo arrendamiento estuviera exento de IVA, su porcentaje de prorrata, inferior al 100% en todo caso, determinarán la necesidad de regularizar el IVA soportado por quien le transmite el negocio, generando una cuota adicional de IVA a ingresar cada año hasta que el bien tuviera una antigüedad de nueve.

De esta forma incluso debemos contemplar que, en el caso de bienes inmuebles con poca antigüedad en el patrimonio del transmitente del patrimonio empresarial (teniendo, por tanto, pendiente un proceso de regularización de bienes de inversión cercano a nueve años), cuando la diferencia entre el porcentaje de prorrata del adquirente y del transmitente sea importante, al nuevo propietario del inmueble le podría suponer más gravosa la tributación por el efecto de la regularización que la propia cuota del ITP.

Por tanto, poniendo el acento en la necesaria apertura del procedimiento de regularización que debe llevar a cabo el adquirente, queremos complementar la postura de la doctrina mayoritaria, en cuanto a que nos resulta obvio que el principio de neutralidad y el marco normativo comunitario demandan la exigencia de que la transmisión del patrimonio empresarial no se grave por el ITP, pero no es menos cierto que no encontramos autores que subrayen que los mismos argumentos predicables en cuanto a que la ficción que autoriza el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE de considerar que no existe entrega debería servir tanto para evitar el gravamen por ITP como para evitar un procedimiento de regularización que puede resultar asimismo gravoso para el adquirente.

En definitiva, en el ánimo de analizar situaciones que pudieran producirse realmente en la praxis, pondremos de relieve a continuación la situación ante la que nos encontramos si la transmisión del patrimonio empresarial no se produce en bloque, ficticia o realmente.

#### 4.2. LA «HUIDA» DEL ARTÍCULO 7.1.º DE LA LIVA

Como hemos examinado, parece claro que la sujeción a TPO en el supuesto de transmisiones inmobiliarias englobadas en la totalidad de un patrimonio empresarial se positiviza con ánimo antielusorio por parte del legislador, pero no es menos cierto que crea lo que podemos denominar un «caldo de cultivo» para tratar de evitar, en todo caso, que una operación de transmisión del patrimonio empresarial se considere como tal a efectos tributarios, tratando de eliminar algún elemento en la transmisión que consiga que la misma pierda la consideración de patrimonio global, logrando de esta forma que los inmuebles puedan ser sometidos a tributación en IVA, con exención renunciabile.

Muy gráficamente lo expone Morón Pérez (2009, p. 65), al afirmar que lo que constituye una verdadera incongruencia es que probablemente resulte «más rentable», desde el punto de



vista fiscal, adquirir la empresa «a trozos», puesto que así se evitará que juegue la no sujeción regulada en el artículo 7.1.º, con lo que los elementos transmitidos seguirán la tributación que a ellos corresponda en el IVA, existiendo, por tanto, la posibilidad de deducir el soportado. En tal sentido, hay que tener en cuenta que aun cuando las segundas y ulteriores entregas de edificaciones están exentas en el IVA, cabe la posibilidad de renunciar a la exención al objeto de que las mismas tributen en él y no en TPO.

Podríamos llegar a pensar que en caso de realizar las transmisiones de unidades económicas fraccionadamente no resultaría aplicable el artículo 7.1.º de la LIVA, de forma que cada elemento independiente tributaría según su régimen general. Incluso se podría considerar la posibilidad de evitar el pago del TPO, cuando el transmitente se reserve la titularidad de bienes inmuebles afectos a la actividad correspondiente, con el simultáneo arrendamiento de esos inmuebles al adquirente, de forma que la transmisión del restante patrimonio empresarial evitaría la no sujeción al IVA y la futura transmisión de los inmuebles arrendados estaría asimismo exenta de IVA, en una operación susceptible de renuncia a dicha exención.

Acudimos a la jurisprudencia comunitaria para tratar de evaluar la «vía de escape» del artículo 7.1.º, y nos encontramos que el TJUE se ha pronunciado sobre dicho asunto en la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10<sup>24</sup>, disponiendo en sus apartados 29 y 30 que «también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si este dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate. Cualquier otra interpretación provocaría una *distinción arbitraria* entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales. En efecto, ni la redacción del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva ni su finalidad dejan suponer que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la citada disposición», concluyendo en el apartado 34 que «incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales, no es necesario, por regla general, para garantizar el mantenimiento del comercio minorista cedido, que el propietario del comercio lo sea también del inmueble en el que se encuentra el comercio».

De acuerdo con la doctrina fijada comunitariamente, la DGT<sup>25</sup> ha obrado en consecuencia en Consultas como la de 4 de agosto de 2014 (V2133/2014 –NFC052052–), disponiendo que «así, en relación con la operación consultada de transmisión del negocio de bar incluyendo todos

<sup>24</sup> Finanzamt Lüdenschaid contra Christel Schriever (NFJ044772).

<sup>25</sup> En este mismo sentido, la Consulta V3088/2016, de 4 de julio (NFC061187), reitera su criterio con respecto a la transmisión de un gimnasio.

los elementos materiales e inmateriales necesarios para su funcionamiento a excepción del local que será arrendado al adquirente por un plazo de cinco años prorrogables, debe concluirse que, de acuerdo con los criterios expuestos en esta contestación, no impide la aplicación del supuesto de no sujeción el hecho de que el consultante ponga a disposición de la adquirente el inmueble mediante un contrato de arrendamiento, siempre que, de las características del contrato de cesión o de arrendamiento se deduzca que el adquirente puede disponer del inmueble de forma duradera para el ejercicio de la actividad económica», desterrando la vía de escape que apuntamos podría considerarse, aunque entendemos que siempre será posible que el contribuyente acuda a otro tipo de ingeniería fiscal similar.

Prueba de la ingeniería fiscal que proponen algunos contribuyentes para tratar de evitar la no sujeción a ITP de los inmuebles por mor de la aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA, la tenemos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016<sup>26</sup> en la que no se admite recurso de casación para la unificación de la doctrina en la medida en que las circunstancias planteadas en cada situación son diferentes. En concreto, se analiza en la sentencia la siguiente situación: «la titularidad por parte de una primera sociedad mercantil de una empresa hotelera, compuesta por un inmueble y la maquinaria, menaje, ajuar y demás elementos instrumentales o auxiliares necesarios para el desarrollo de dicha actividad; el inicial arrendamiento a una segunda sociedad de ese negocio, con todos sus elementos integrantes, y la constancia de esta actividad de arrendamiento de negocio en la memoria económica que la primera sociedad presentó en el Registro Mercantil; y la posterior transmisión de la totalidad de los elementos del mencionado negocio, unos meses más tarde, a esa misma segunda sociedad».

Sintéticamente, no admite el Alto Tribunal que las circunstancias expuestas sean coincidentes con otra alegada por la defensa<sup>27</sup>, exponiendo que «En el caso de la sentencia de contraste las circunstancias concurrentes son estas otras: "la titularidad por una primera sociedad de un inmueble, sin que en el mismo desarrollara una actividad empresarial; el arrendamiento de ese inmueble a una segunda sociedad, que desarrolla una actividad hotelera con medios y personal propios de dicha arrendataria; la transmisión a una tercera persona o entidad solamente del inmueble; y la extinción del arrendamiento con ocasión de dicha transmisión, al no haber ejercitado la arrendataria ningún derecho de adquisición preferente cuando le fue notificada la transmisión».

Queremos de esta forma poner de relieve con estos extractos precisamente la diferenciada casuística que se plantea en aquellos casos en que los contribuyentes llevan a cabo conductas tributarias que están diseñadas con la intención de evitar la tributación en TPO de los inmuebles transmitidos en operaciones de transmisión global del patrimonio empresarial. Ahondaremos en la cuestión.

<sup>26</sup> Rec. núm. 3680/2015 (NFJ070673).

<sup>27</sup> STSJ de Asturias de 29 de mayo de 2015, recurso número 307/2013 (NFJ059832).

## 5. EL CESE EN LA ACTIVIDAD ECONÓMICA: CUESTIONES CONTROVERTIDAS

### 5.1. EFECTOS COLATERALES A LA «HUIDA»

Si nos centramos en los supuestos en los que una operación de transmisión de patrimonio empresarial se llevara a cabo «escalonadamente» para evitar la sujeción a TPO de los inmuebles incluidos en dicha operación, debemos tener en consideración las consecuencias de este planteamiento para ambas partes del negocio jurídico: es cierto que el adquirente evitará de esta forma la sujeción a TPO, pero no debemos perder de vista las consecuencias para el transmitente.

Como hemos tenido oportunidad de contemplar en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, comentada, en el «diseño» de una operación como la analizada, cada parte, transmitente y adquirente, va a tener unos intereses tributarios que, desde nuestro punto de vista, resultan enfrentados.

Si nos centramos en la tributación del transmitente, queremos reseñar lo ya expuesto: con la transmisión del patrimonio empresarial, por completo o por unidades de negocio, la operación no se considera sujeta a IVA, circunstancia que al transmitente no le afecta por la propia mecánica del impuesto. Adicionalmente, merced a la regulación actual, con este tipo de transmisión el vendedor evita afrontar un procedimiento de regularización de bienes de inversión que abandonan su patrimonio al existir una subrogación en la preceptiva regularización que deberá afrontar necesariamente el adquirente.

Queremos, con un inciso, abundar en que obviamos la posibilidad expuesta líneas atrás de que antes del cese forzosamente se produzca automáticamente una desafectación de los bienes de inversión, que pasarían a considerarse circulante, por el simple hecho de estar dispuestos para la venta. No contemplamos esa posibilidad por la propia naturaleza de los bienes del circulante, cuya seña de identidad es precisamente estar concebidos para comerciar con ellos, a diferencia de los bienes de inversión (inmovilizado en terminología de la LIS) que se encuentran inmersos en el proceso productivo, y entendemos que no pierden tal condición por enajenarse, ya que dicha enajenación es admitida tanto durante la vida económica del sujeto pasivo y, en consecuencia, tanto más al final de la misma.

Supuesto distinto lo constituye la situación en que no se transmitiera el patrimonio empresarial como un todo o por ramas, situación en la que el transmitente se situaría en una posición de «cese de actividad económica», ya que al no vender la totalidad de su patrimonio, conservaría activos empresariales sin vender (o dispuestos para la venta como veremos), con unas consecuencias muy diferentes a las previstas en el artículo 7.1.º.

De esta forma, la transmisión de bienes afectos a una actividad económica con motivo del cese se trata por mor del mencionado artículo 4 de la LIVA de una operación plenamente suje-

ta a IVA, de manera que los bienes de inversión transmitidos en la operación serán objeto de un procedimiento de regularización *único* en el IVA, que lógicamente debe afrontar el transmitente. La cuestión controvertida se encontraría en la situación tributaria de los bienes no transmitidos en dicha operación de cese.

En la medida en que los bienes aún no transmitidos permanecieran en el patrimonio personal del transmitente (si es persona física) o en el patrimonio personal de una sociedad inactiva, legalmente podría calificarse dicha operación de autoconsumo, con la preceptiva autorrepercusión de la cuota, de manera que se deberá llevar a cabo el proceso de regularización de bienes de inversión si el periodo del mismo no ha transcurrido.

En otros términos, en el diseño de una operación de transmisión del patrimonio empresarial, incluyendo bienes inmuebles sin la consideración de circulante, si la operación se produce «por fases» en el objetivo de evitar la tributación por TPO y la subrogación en el procedimiento de regularización de los bienes de inversión por parte del adquirente, en los términos analizados, se daría lugar a una operación de autoconsumo para el transmitente en cuanto a los bienes no transmitidos. Intereses enfrentados, en términos tributarios.

Ahora bien, la redacción legal dispone que nos encontraremos ante un supuesto de autoconsumo cuando un bien de inversión afecto al patrimonio empresarial se desafecta y pasa a formar parte del patrimonio personal del contribuyente<sup>28</sup>, como dispone el artículo 9.1.º a) de la LIVA, pero no se hace mención a una situación transitoria que podríamos calificar de bien «dispuesto para la venta», pero que aún no se ha conseguido vender. Por lo expuesto, entendemos que el legislador más bien debería haber matizado la expresión, ampliándola al concepto «pasar a estar a disposición» del empresario, en la medida en que ha perdido su afectación.

Si acudimos a la jurisprudencia comunitaria para tratar de aclarar el momento en que efectivamente se entiende que se produce el cese de una actividad económica a los efectos de determinar el comienzo del procedimiento de regularización de bienes de inversión que estudiamos, debemos reseñar que la STJUE de 3 de marzo de 2005<sup>29</sup>, en la que el sujeto pasivo plantea si puede disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el periodo en el que ya no explotaba el restaurante, ante lo cual el tribunal manifiesta que la entonces vigente Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permi-

<sup>28</sup> En relación con la aplicabilidad de esta situación a una persona jurídica y su posible patrimonio personal nos remitimos a Ruiz de Velasco Punin (2012).

<sup>29</sup> Asunto C-32/03, Fini H contra Skatteministeriet (NFJ019066).

tiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.

Más recientemente encontramos abundamiento en la doctrina comunitaria con la STJUE de 9 de noviembre de 2017<sup>30</sup>, que nos recuerda que en caso de cese de la actividad económica imponible de una sociedad (salvo en los casos de transmisión a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes), la Directiva IVA dispone expresamente en su artículo 18, letra c), que la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes podrá asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a deducción de cuotas, incluso en el supuesto de una sociedad disuelta y en liquidación.

En esta misma línea, Ruiz de Velasco (2012, p. 92) afirma que debería admitirse que, una vez producido el cese en la actividad económica, aquellos bienes del patrimonio empresarial que se encuentren a la espera de ser vendidos, siguen o permanecen afectos a una actividad económica, y con respecto a ellos no puede tener lugar el devengo del IVA en concepto de autoconsumo por transferencia al patrimonio personal del sujeto pasivo. Es decir, tales bienes están directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo<sup>31</sup>.

Resumiendo lo expuesto queremos poner el acento en que aquellas situaciones de transmisión del patrimonio empresarial que se plantearan como un simple cese en la actividad, pero sin transmisión de todo el patrimonio del sujeto pasivo, devienen en una serie de consecuencias jurídicas que, como veremos a continuación, han llevado al TJUE a pronunciamientos «de cierre» que estimamos afectan profundamente a la situación tributaria del cesante.

## 5.2. LA INTERPRETACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

Centremos la cuestión: nos encontramos en aquellos supuestos en los que el empresario cesa en su actividad económica, pero por motivos de «planificación fiscal», no vende su patrimonio empresarial en conjunto, a efectos de evitar el TPO para el adquirente de los inmuebles de dicho patrimonio.

¿En qué situación quedan los bienes que permanecen en el patrimonio del sujeto pasivo sin que se vendan? Según el tenor literal de la norma examinada, se sitúan en la esfera del autoconsumo. De esta manera, tratándose de bienes de inversión, deberá llevarse a cabo el procedimiento

<sup>30</sup> Asunto C-552/16, Wind Innovation I (NFJ068443).

<sup>31</sup> Adelantamos ya que no estamos de acuerdo con la autora, en la medida en que dicha situación debe ser acotada temporalmente, cerrando las puertas a situaciones *ad infinitum*.

de regularización de los mismos siempre que no haya transcurrido el periodo legalmente previsto (4-9 años según la naturaleza del bien).

No se contempla, como hemos analizado legalmente, la situación de los activos «dispuestos para la venta», esto es, el procedimiento de regularización comenzará sin contemplar el ánimo, real o ficticio, de proceder a su venta. De esta forma, se evita un «alargamiento ficticio» de dicho proceso menguando los efectos impositivos de la regularización.

De esta forma, ¿debemos entender que el transmitente de los bienes de un patrimonio empresarial que, en connivencia con el adquirente, decide plantear la operación «por fases» para evitar el TPO de la transmisión de los bienes inmuebles, únicamente deberá afrontar, en términos de tributación, el proceso de regularización de los bienes de inversión que permanezcan en su patrimonio?

La respuesta es negativa, toda vez que aquellos bienes que no tengan la condición de bienes de inversión, quedarán sujetos a tributación en concepto de autoconsumo, con la autorrepercusión consiguiente, con independencia de que haya efectivamente un acto de consumo real, como hemos analizado. Esta postura nos podría invitar a pensar que, una vez finalizado el plazo preceptivo de regularización de los bienes de inversión, los mismos pueden desafectarse del patrimonio empresarial sin efectos tributarios. No se trata de una cuestión baladí, si pensamos por ejemplo en un bien inmueble con carácter de bien de inversión, que no fuera transmitido con el resto del patrimonio empresarial, aunque fuera con carácter momentáneo. Acudimos a la jurisprudencia comunitaria para esclarecer la situación.

La STJUE de 3 de marzo de 2016<sup>32</sup> está referida a un sujeto pasivo que tiene previsto cesar en su actividad económica, y su patrimonio empresarial comprende una parte de un inmueble que construyó hace tiempo, beneficiándose de la deducción del impuesto soportado. El sujeto pasivo cuestiona que proceda someter a tributación dicha parte del inmueble, debido al largo tiempo transcurrido desde su construcción. Aduce que ha expirado el periodo previsto para la regularización posterior de la deducción del impuesto soportado en la adquisición de dicha parte del inmueble. Por tanto, el asunto versa sobre las diferentes técnicas de rectificación posterior de la deducción del impuesto soportado.

Ante esta situación, el Tribunal de Justicia afirma que el Derecho de la Unión en materia de IVA establece a tal efecto diferentes sistemas normativos que, aparentemente, se solapan en parte. En consecuencia, deberá delimitar dichos sistemas normativos, planteándose si «¿Ha de interpretarse el artículo 18, letra c), de la Directiva sobre IVA en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad del sujeto pasivo, una vez expirado el periodo de regularización establecido en el artículo 187 de la Directiva, los activos fijos del sujeto pasivo –respecto de los cuales este haya deducido el impuesto soportado por su adquisición– no están sujetos a tributación ni se deben

<sup>32</sup> Asunto C-229/15, Minister Finansów contra Jan Mateusiak (NFJ069953).

incluir en el inventario de liquidación, siempre y cuando haya finalizado el periodo legalmente establecido para la regularización de la deducción del impuesto soportado por su adquisición, el cual se determina en función de la vida útil prevista de dichos activos en la empresa del sujeto pasivo, o bien en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica del sujeto pasivo, los activos fijos están sujetos a tributación con independencia del periodo de regularización?».

Como se dispone en el apartado 29 de la sentencia, «de un modo similar se ha pronunciado el Tribunal de Justicia respecto del artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA: la tributación pretende evitar que los bienes sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad sujeta al impuesto. De este modo, un sujeto pasivo que reciba un bien proveniente de su empresa para destinarlo al consumo final privado estará sujeto al IVA del mismo modo que si hubiera adquirido ese bien de otro sujeto pasivo. Por lo tanto, se equiparan las entregas efectuadas por un tercero y las entregas efectuadas a uno mismo».

En definitiva, considera el tribunal que, si al cese de la actividad un bien, de inversión o no, aún tiene un valor residual, no habrá sido consumido en el marco de la actividad económica y, por tanto, su subsiguiente uso privado deberá ser gravado con el devengo del IVA repercutido (auto), siempre y cuando no concurra ninguna exención tributaria, todo ello con independencia del posible proceso de regularización del IVA soportado como hemos comentado.

## 6. CONCLUSIONES

Tras el análisis llevado a cabo, en primer término se infiere claramente que es necesario un esfuerzo por parte del legislador que termine con los clarosucros que hemos ido poniendo de relieve, de manera que no sea necesario acudir a la jurisprudencia para interpretar, por ejemplo, que cuando se regula la transmisión de un patrimonio empresarial global en el ITP, el sentido de la norma de sujeción a TPO estudiada va referida no únicamente a la transmisión de un patrimonio empresarial global como dice el tenor literal del artículo 7.5, sino también a los inmuebles que se transmiten englobados en una rama de actividad o unidad de negocio, como sí concreta explícitamente la normativa de IVA. Resultaría indudablemente menos conflictivo si la necesaria coordinación entre los impuestos indirectos se trasladara exhaustiva y concretamente a cada aspecto de la intersección entre ambos.

Abundando en esta primera consideración, por la que demandamos una regulación exhaustiva de ciertas materias tributarias, subrayamos que hay situaciones que hemos analizado que carecen de regulación expresa, como por ejemplo la obligación de subrogación por parte del adquirente en la regularización de los bienes de inversión entregados, en la que no se contempla expresamente cómo puede el adquirente conocer el grado de prorrata o afectación de los bienes que adquiere y debe regularizar, llegado el caso.

En segundo término, nos gustaría poner de relieve que es asimismo necesario iluminar las zonas oscuras que existen en el IVA en cuanto al procedimiento de regularización por transmi-

sión de bienes de inversión cuando simplemente se lleva a cabo un cese de actividad, ya sea con transmisión o desafectación de los bienes. Y es que realmente, como hemos tenido oportunidad de analizar, las cuotas de IVA soportado deducible, una vez transcurrido el periodo de regularización de los bienes de inversión, constituyen cuotas definitivas, sin posibilidad de revisión a estos efectos. No obstante, en cuanto al IVA repercutido, o más precisamente en cuanto al IVA autorrepercutido por desafectación o cese, siempre deberá ser devengado en la medida en que el bien que se consume tiene un valor residual, con absoluta independencia de la firmeza adquirida en la deducción del IVA soportado al haber transcurrido el periodo de regularización, como hemos podido analizar en el asunto C-229/15.

Por tanto, cuando se lleva a cabo la transmisión de un patrimonio empresarial global no cabe duda de la no sujeción, quedando la posición tributaria del transmitente neutra tanto en cuanto al propio IVA repercutido, como en cuanto a la regularización de bienes de inversión, al existir subrogación del adquirente. Sin embargo, en aquellos supuestos de cese en la que los activos se mantienen simplemente «en expectativa de venta», debería fijarse con mayor nitidez el momento del devengo del autoconsumo, ya que, producido este, la posterior venta ya no podría volver a sujetarse a tributación por IVA, aunque sí por ITP en la medida en que se considerara una venta al margen de una actividad empresarial.

Como consecuencia directa de lo expuesto, entendemos que tampoco resultan reguladas satisfactoriamente las situaciones relativas a bienes de inversión vinculadas a los supuestos de cese de la actividad del sujeto pasivo, en relación con el inicio de un proceso de regularización. Concretamente, una regularización de las cuotas de IVA soportado en los bienes de inversión, llevada a cabo sobre la base de que los mismos no han sido transmitidos, y por tanto no han generado una cuota repercutida de IVA en su venta sería incompatible con el devengo de una cuota de IVA repercutido si los bienes mantenidos para la venta son finalmente enajenados.

En tercer término, nos gustaría destacar en este apartado de conclusiones que hemos tenido oportunidad de analizar como en el caso de que el patrimonio empresarial integre inmuebles en el mismo, el adquirente deberá satisfacer TPO, ante lo cual la doctrina mayoritaria resalta que el principio de neutralidad y el marco normativo comunitario demandan que dicha transmisión no se grave por TPO, de forma que si la ficción que autoriza el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE de considerar que no existe entrega de bienes, debería asimismo amparar la exclusión de tributación por TPO.

Ahora bien, estos argumentos predicables deberían servir tanto para evitar el gravamen por TPO como para evitar la exigida subrogación en el procedimiento de regularización en caso de transmisión de bienes de inversión del patrimonio empresarial, ya que, como hemos comentado, puede resultar tanto o más gravoso para el adquirente en determinados casos, como bienes inmuebles con poca antigüedad en el patrimonio del transmitente (teniendo por tanto pendiente un proceso de regularización de bienes de inversión cercano a nueve años), cuando la diferencia entre el porcentaje de prorrata del adquirente y del transmitente sea importante, el nuevo propietario del inmueble podría llegar a preferir sujetar la tributación a TPO que a IVA, en la



medida en que el tipo impositivo es inferior y que el IVA soportado en su caso fuera no deducible en gran medida.

En definitiva, queremos poner el acento en que el principio de neutralidad comunitario no es atributo predicable exclusivamente de la no sujeción a TPO, sino incluso al propio gravamen del IVA en las situaciones conflictivas analizadas relativa a la subrogación de la obligación de llevar a cabo la preceptiva regularización de bienes de inversión mencionada.

## Referencias bibliográficas

- Alba Gil, C. (2014). *La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*. Dykinson.
- Almudí Cid, J. (2005). La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata. *Quincena Fiscal*, 15, 2.
- Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2004). La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido. *RCyT. CEF*, 255, 85.
- Barrachina Juan, E. (2013). Transmisión del patrimonio empresarial: continuidad económica a efectos del IVA. *Revista Colegio Graduados Sociales de Cataluña*, 287.
- Blázquez Castillo, P. (2010). Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al IVA de las transmisiones del patrimonio empresarial. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 9, 67.
- Bunes Ibarra, J. M. de y Sánchez Gallardo, F. J. (2008). *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Calvo Vérguez, J. (2011). La no sujeción a IVA de las operaciones de transmisión de la empresa tras la reforma articulada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre: principales cuestiones. *Revista Española de Derecho Financiero*, 150, 27.
- Calvo Vérguez, J. (2012). El IVA en la transmisión global de la empresa. *Impuestos*, 28, 20.
- Falcón y Tella, R. (2008). La aplicación del IVA y de TPO en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad y el proyecto de Ley de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. *Quincena Fiscal*, 22.
- Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2008). Operaciones no sujetas, en particular, los entes públicos (p. 172). En J. M. de Bunes Ibarra (Dir.) y F. J. Sánchez Gallardo (Coord.), *Manual sobre el impuesto sobre el Valor Añadido*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Mas Ortiz, A. (2014). Parámetros definitorios del concepto bien de inversión en el IVA: la necesaria coordinación con el Impuesto sobre Sociedades. *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, 164.
- Menéndez García, G. (2012). Artículo 7.1.º LIVA. En *Comentarios a la Ley y el Reglamento del IVA, tomo I*. Cizur Menor: Thomson Reuters Civitas.

- Morón Pérez, M.<sup>a</sup> C. (2009). La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del artículo 7.1.º de su ley reguladora. *Quincena Fiscal*, 19, 65.
- Ruiz de Velasco Punin, C. (2012). *La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido*. Marcial Pons.
- Sáenz Olazagoitia Díaz de Ceiro, J. (2004). El concepto de rama de actividad; ejemplo de los excesos interpretativos de la Dirección General de Tributos. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 11.
- Velarde Aramayo, M. S. (2013). La deducción del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial a la luz de la jurisprudencia del TJUE. *Revista General de Derecho Europeo*, 31.