



LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL

TRABAJO FIN DE MÁSTER

Autor: Francisco de los Frailes Martínez

Tutor: José Manuel Almudí Cid

Máster Interuniversitario en Estudios Avanzados de Derecho Financiero y Tributario
(UCM – UDIMA) Curso Académico: 2014/2015

Convocatoria: junio 2015

Tribunal evaluador: D. Fernando Serrano Antón, Dña. Rosa Galán Sánchez, D. José
Manuel Almudí Cid

Calificación obtenida: Sobresaliente (9)

RESUMEN: Este trabajo trata de abordar los aspectos fundamentales, desde la perspectiva tributaria, de la salida de un conjunto patrimonial de la empresa. Empieza por explicar la dinámica del IVA en este tipo de operaciones haciendo referencia a su regulación normativa. También se considera la normativa europea, así como los pronunciamientos más destacados del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por último, se detallan los aspectos más cuestionados por parte de la doctrina de nuestro país, como la inadecuada tributación por TPO de los inmuebles englobados en un conjunto patrimonial o la posibilidad de considerar el supuesto del artículo 7.1 de la Ley del IVA como un supuesto de exención en vez de no sujeción.

PALABRAS CLAVE: IVA, no sujeción, transmisión del patrimonio empresarial, TPO.

CONTENIDO

1) OBJETO Y DESARROLLO.....	1
2) EI HECHO IMPONIBLE EN LA TRANSMISION DE EMPRESA.....	2
3) ANTECEDENTES DEL SUPUESTO DE NO SUJECIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD O DE UNA PARTE AUTÓNOMA DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL.....	4
4) LA SITUACIÓN DE LA REGLA DE NO SUJECIÓN CON LA LEY 4/2008...	10
5) STJUE DE 10 DE NOVIEMBRE DE 2011.....	26
6) ¿ESTAMOS ANTE UN SUPUESTO DE NO SUJECION O MÁS BIEN ANTE UNA EXENCIÓN?.....	27
7) LAS CONSECUENCIAS DE LA NO SUJECIÓN AL IVA EN LA APLICACIÓN DE LA MODALIDAD DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES ONEROSAS DEL ITPAJD.....	32
8) LA TRIBUTACIÓN POR TPO DE LOS INMUEBLES ENGLOBADOS EN LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL Y SU INCOMPATIBILIDAD CON EL ARTÍCULO 19 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE.....	38
9) LA DEDUCCION DE IVA SOPORTADO POR EL SUJETO PASIVO SOBRE LAS ENTREGAS O PRESTACIONES DE SERVICIOS QUE RECIBE CUANDO TRANSMITE LA TOTALIDAD O UNA PARTE DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL.....	43
10) LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES SUJETAS AL IVA.....	46
11) LA MODIFICACIÓN EFECTUADA POR LA LEY 28/2014.....	46
12) CONCLUSIONES.....	49
13) BIBLIOGRAFÍA.....	52

1) OBJETO Y DESARROLLO

El presente trabajo tiene por objeto analizar la tributación indirecta que se devenga como consecuencia de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. En primer lugar analizaré los requisitos que exige la normativa para que la transmisión quede sujeta a IVA. Posteriormente realizaré un examen de la evolución de este supuesto en los últimos años, con sus modificaciones y repercusiones más inmediatas. También dedicaré unas líneas para enfocar esta transmisión con la normativa comunitaria y la interpretación que realiza de ella la jurisdicción europea.

Después de centrarme en lo que podría explicarse como la literalidad de la ley, pasaré a comentar algunas cuestiones que ha llevado a la doctrina de este país a cuestionarse si la regulación en ciertos puntos es adecuada o no. Concretamente me referiré a si el supuesto del artículo 7.1 de la Ley del IVA tiene naturaleza de no sujeción o de exención y la inadecuada tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuando se transmite la totalidad de un patrimonio empresarial.

A continuación y de forma breve, hablaré de la última modificación de la ley del IVA por la Ley 24/2014 que entró en vigor el 1 de enero de 2015 y que ha cambiado algunas cuestiones en el tema que abordo en este trabajo.

Finalmente expondré las conclusiones que he sacado al dedicarme al estudio de este trabajo.

2) EL HECHO IMPONIBLE EN LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA

Como en todo impuesto, para que pueda ser exigible, deben de producirse unos requisitos. La ley, mediante la configuración del hecho imponible, establece cuando se dan los presupuestos de hecho del impuesto. La realización del hecho imponible implica el nacimiento de la obligación tributaria.

Para que se devengue IVA en una operación de transmisión de una empresa se tienen que dar una serie de requisitos recogidos en la Ley del IVA (en adelante, LIVA). Dichos requisitos son: 1) debe de realizarse una entrega de un bien o prestación de un servicio; 2) efectuada por un empresario o profesional; 3) en el desarrollo de su actividad. Estos tres elementos son la llave que establece la LIVA para que la operación tribute. A continuación pasaré a analizar dichos requisitos.

A) ENTREGA DE BIENES O PRESTACION DE SERVICIOS

Existe entrega de bienes cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes (art. 8.1), mientras que hay prestación de servicios cuando se transmite un bien corporal o derecho¹. Aquí hay que hacer mención a que el hecho de que se realice de forma onerosa o gratuita es irrelevante ya que tanto la transmisión gratuita de un bien como la prestación gratuita se consideran a efectos de la LIVA como autoconsumo de bienes o servicios respectivamente y de tal forma están equiparadas a una entrega de bien o prestación de servicios incluida en el hecho imponible del impuesto².

La empresa está formada por una serie de elementos patrimoniales, calificados como activo y pasivo, de muy diversa naturaleza. A la hora de plantearse la transmisión de la empresa, debe de realizarse de forma que se descomponga la unidad de la empresa en tantos elementos patrimoniales como la formen. La razón de ello es que la empresa no es considerada como una unidad real a efectos de transmisión. Por ello, en la transmisión de

¹ En este sentido vid. MORÓN PÉREZ, M. C., “La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del art. 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2009, pg.2.

² Afirmación de BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., Ley del impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de la colección Leyes tributarias comentadas, dirigida por CALVO ORTEGA, pg.69, la referencia a que las entregas o prestaciones han de efectuarse a “título oneroso”, “parece que sobra en la delimitación del hecho imponible”.

la empresa existirán tantas transmisiones como elementos formen su patrimonio y no una única transmisión del total que sería la empresa en sí misma³.

Un supuesto especial es el de canje de valores. En este caso no hay una transmisión de empresa ya que ésta continua siendo de la misma sociedad. La titular de la empresa pasa a ser controlada por otra sociedad, pero la titularidad directa de su patrimonio le sigue perteneciendo, sin que se produzca cambio alguno. Por ello, en los supuestos de canje de valores, al no existir entrega o prestación, al margen de la transmisión de los valores afectados por el canje, no hay sujeción al IVA.

B) TRANSMISIÓN REALIZADA POR EMPRESARIO O PROFESIONAL

Para que se devengue IVA, las entregas de bienes o prestaciones de servicios deben de realizarse por un empresario o profesional. La LIVA nos señala quienes son considerados empresarios o profesionales a estos efectos (art. 5 LIVA):

1. Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, salvo que las realicen a título gratuito.
2. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
3. Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Especial consideración a los arrendadores de bienes.
4. Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

El artículo deja claro que en el caso de la transmisión de una empresa, concurrirá siempre dicho requisito, ya que el titular de la empresa o negocio siempre es considerado empresario o profesional. Lo mismo ocurre en los supuestos de transmisión de bienes arrendados o bienes destinados a la actividad de urbanización, promoción, construcción o rehabilitación.

³ En tal sentido, vid. SERRANO SOBRADO, J.A., "Sentencia de 1 de octubre de 1996 del Tribunal Supremo. Tributación de las Transmisiones globales", *Crónica Tributaria*, núm. 86, 1998, pg. 151.

C) EN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

No basta con que la transmisión de la empresa sea considerada como una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por empresario o profesional, sino que además es necesario que dicha transmisión sea considerada por la LIVA de forma que se desarrolla dentro del marco de la actividad empresarial o profesional. Este requisito se encuentra recogido en el art. 4.2 LIVA:

“Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
2. 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.

De cumplirse estos requisitos se produciría el hecho imponible del IVA y en consecuencia la transmisión de la empresa debería tributar. No obstante, el artículo 7.1 de la LIVA regula un supuesto de no sujeción que afecta a las transmisiones del patrimonio empresarial y por lo tanto, impide que nazca la obligación tributaria.

A continuación analizaré la evolución de este artículo en los últimos años.

3) ANTECEDENTES DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD O DE UNA PARTE AUTÓNOMA DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL

A) LA SITUACIÓN ANTES DE LA MODIFICACIÓN POR LEY 4/2008

La anterior situación estaba marcada por el artículo 5.8 de la Sexta Directiva⁴ que facultaba a los Estados miembros de la UE considerar 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 suponía la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continuaba la personalidad del cedente. Artículo que era una excepción a la regla del

⁴ Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977.

artículo 2 de la misma Directiva, que sujetaba al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actuase como tal. De esta forma, los Estados miembros podían usar la facultad conferida por la UE, esto es, trasponer a nivel interno la regla de no sujeción para la transmisión de empresas, negocios o unidades económicas en funcionamiento. Dicha trasposición debía sujetarse a la Directiva europea y por supuesto a la interpretación que marcara el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE). La única limitación que marcaba el artículo 5.8 de la Sexta Directiva era que los Estados miembros podrían adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no fuera sujeto pasivo total. Así pues, nuestro país incorporó dicha regla al ordenamiento interno.

El fundamento de la regla de no sujeción radica en el hecho de no sobrecargar la tesorería del beneficiario de la transmisión. Si se sujetase la operación a IVA, el transmitente debería repercutir la operación con el IVA correspondiente al beneficiario y este último soportar, además del precio pactado por la transmisión, la carga fiscal por tal negocio. Una carga que debería asumir pero que después podría recuperarlo a través de la deducción del correspondiente IVA. Por ello, con la regla de no sujeción, se estaría liberando al beneficiario de cargar con el coste del IVA soportado y el efecto que podría generarle en la tesorería. Hay quien ha dicho que la regla de no sujeción tiene una finalidad dual desde la óptica comunitaria, esto es: económica, por cuanto pretende favorecer la continuidad de las actividades empresariales; y financiera, por cuanto se orienta a eliminar el sobrecoste financiero que para el adquirente tendría la sujeción a IVA de la transmisión⁵.

Otra posible finalidad comentada ha sido la de “evitar comprobaciones innecesarias por parte de la Administración tributaria encaminadas a ordenar la devolución del IVA soportado, al eliminarse por completo la obligación de ingresar el IVA vinculado a la transmisión del patrimonio empresarial o profesional”⁶

⁵ En tal sentido, vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., y QUINTAS SEARA, A., “El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial”, *Revista técnica tributaria* núm. 102, pg. 98.

⁶ En tal sentido, vid. ALMUDÍ CID, J.M., “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 prorrata”, *Quincena Fiscal* núm. 15/2005, pg.3.

No cabe duda que este supuesto de no sujeción favorecería la economía nacional y comunitaria⁷ ya que, de no existir la regla, la operación en muchos casos no se realizaría por el elevado coste que supondría para el adquirente hacer frente al coste de la transmisión más el IVA correspondiente, que en cada Estado puede variar, en un momento en el que el empresario adquirente puede tener escasa liquidez.

Por último hay que recordar que el TJUE se pronunció en diversas resoluciones sobre la cesión de acciones al considerarlo como un mecanismo equiparable a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, no considerada como una entrega de bienes a efectos de artículo 2.1 de la Sexta Directiva y por tanto, no sujeta a IVA. Concretamente equiparaba la venta de todos los activos de una sociedad con la venta de todas las acciones de la misma⁸.

B) LA INADECUACIÓN DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA CON LA INTERPRETACIÓN DEL TJUE SOBRE EL ARTÍCULO 5.8 DE LA SEXTA DIRECTIVA

Hasta la Ley 4/2008 los supuestos de no sujeción para las transmisiones del patrimonio empresarial eran tres:

1. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.
2. Transmisión *mortis causa* de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada a favor de aquellos adquirentes que continúen en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.
3. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos

⁷ En tal sentido, vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., “La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el Derecho español: IVA e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, pg. 514.

⁸ En este sentido, la STJUE de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, AB SKF, ap. 35, y 41, declaró la equivalencia entre la cesión de acciones y la transmisión en bloque de la totalidad o de parte de una empresa a los efectos de la regla de no sujeción del artículo 5.8 de la Sexta Directiva.

impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada Ley.

Estos supuestos estaban recogidos en el artículo 7.1 LIVA. Fue el TJUE el encargado de sentar una doctrina con su interpretación. A continuación pasaré a exponer los argumentos interpretativos que dijo el alto tribunal.

Fue en la sentencia del caso *Zita Modes Sàrl*⁹ donde el TJUE sentó las bases interpretativas del artículo 5.8 de la Sexta Directiva. Sus criterios más relevantes son:

1. En primer lugar, el TJUE dijo que el artículo 5.8 de la Sexta Directiva daba la opción a los Estados miembros de aplicar la regla de no sujeción a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes. Los Estados que hicieran uso de dicha facultad no podían restringir la aplicación de la regla de no sujeción solo a una serie de transmisiones¹⁰ salvo en los casos en los que el adquirente no sea sujeto pasivo o lo sea parcialmente y siempre que sea necesario para evitar distorsiones de la competencia¹¹.
2. En segundo lugar, el TJUE interpreta el concepto de *“universalidad total o parcial de bienes”*. En este sentido establece que a falta de una regulación interna de los Estados miembros sobre el concepto, es el propio TJUE el encargado de delimitar el sentido y alcance del término y así establecer los presupuestos de aplicación de la regla de no sujeción del art. 5.8 de la Sexta Directiva de forma autónoma y uniforme para toda la Comunidad europea ya que así se deduce del objetivo perseguido por la norma¹². Así pues, el Tribunal afirma que por *“transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes”* ha de entenderse *“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”*. Señala además que la mera

⁹ STJUE de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01.

¹⁰ Apartado 31 STJUE de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01.

¹¹ Apartado 30 STJUE de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01.

¹² En tal sentido, vid. las SSTJUE de 28 de enero de 1984, asunto C-327/82, Ekro, ap. 11; de 19 de septiembre de 2000, asunto C-287/98, Linster ap. 43; de 9 de noviembre de 2000, asunto C-357/98, Yiadom, ap. 26.

cesión de bienes quedaría fuera de este régimen. Concepto este que es equivalente al de rama de actividad establecido por el artículo 2. i) de la Directiva 90/434/CEE¹³. Para ALMUDÍ CID, “estamos ante un concepto autónomo de Derecho Comunitario, de donde se deriva que no cabrá acudir únicamente al Ordenamiento interno de los diferentes Estados miembros a los efectos de determinar la existencia de la transmisión de una universalidad total o parcial del patrimonio empresarial o profesional¹⁴”.

3. En tercer lugar, el Tribunal aclara el periodo mínimo de explotación. Con ello se quiere evitar que una vez efectuada la transmisión, el adquirente liquide todo el patrimonio y se haya beneficiado de la regla de no sujeción. El Tribunal refleja que es necesario que el adquirente tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente efectuar la liquidación de inmediato de la actividad en cuestión, así como vender las existencias. Por ello, dicha intención debe de existir, pero si posteriormente decide liquidar el patrimonio adquirido por causas económicas o personales, el beneficio de la no sujeción no debería perderse.
4. En cuarto lugar, el Tribunal deja claro que no es necesario que el adquirente de la transmisión continúe con la misma actividad realizada por el transmitente. En este punto, se exige que el adquirente destine el patrimonio recibido a una actividad económica, que puede ser la misma que la del transmitente o no.
5. Por último, en relación con el requisito de autorización de establecimiento por parte de un Estado miembro para poder realizar una actividad con la universalidad de bienes transmitida, el Tribunal declaró la improcedencia de tal requisito al entenderlo como una restricción al artículo 5.8 de la Sexta Directiva. No entra en esta calificación aquellas actividades prohibidas por su naturaleza o características.

Como vemos, la interpretación que hizo el TJUE en el caso “*Zita Modes Sàrl*” sobre el artículo 5.8 de la Sexta Directiva ha aclarado bastantes cuestiones. Esta interpretación comunitaria se puede resumir de la siguiente forma: cuando los Estados miembros hayan

¹³ Relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros.

¹⁴ En tal sentido, vid. ALMUDÍ CID, J.M., “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 prorrata”, *Quincena Fiscal* núm. 15/2005, pg.4.

ejercido la facultad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, la transmisión de una empresa o de un conjunto de bienes corporales o incorporeales que constituyan una parte de la misma capaz de desarrollar una actividad económica autónoma quedará cubierta por la regla de no sujeción siempre que la intención del adquirente sea la de continuar con la explotación de los elementos transmitidos y no la de su inmediata liquidación. No podrá exigirse por los Estados miembros que el adquirente continúe con la misma actividad que el transmitente ni someterle a una exigencia previa de autorización para el ejercicio de la actividad que permiten los bienes transmitidos.

Dejando atrás el caso “*Zita Modes Sàrl*”, otra cuestión que se planteó a instancias del TJUE era la de si el transmitente de una empresa podía deducir el IVA soportado por las prestaciones de servicios recibidas para llevar a cabo la transmisión. Se está hablando en este caso de que el transmitente pudiera deducir el IVA soportado de los servicios recibidos de asesoría por ejemplo. Para que el IVA soportado de unas operaciones llevadas a cabo por un sujeto pasivo sea deducible es necesario que los bienes o servicios de que se trate se hayan destinado a las necesidades de sus operaciones gravadas. Ya que la transmisión de una empresa no devenga IVA ya que no está sujeta la operación podría entenderse que el IVA que soporta el transmitente por esos servicios no puede deducirse. Aquí, el TJUE entendió que esos gastos del transmitente forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y en consecuencia, relacionados con su actividad económica, por lo que interpreta que podrán ser deducibles según el porcentaje de prorrata¹⁵

Observando los criterios interpretativos que hizo el TJUE en relación al artículo 5.8 de la Sexta Directiva hay que decir que existían grandes contradicciones con los requisitos de no sujeción que la LIVA, vigente entonces, establecía. Esto generaba una situación de inseguridad jurídica ya que la normativa interna y su correspondiente interpretación por los órganos administrativos podía no coincidir con la interpretación comunitaria. En palabras de CALVO VÉRGEZ¹⁶: “*Ciertamente con anterioridad a la aprobación de la Ley 4/2008 cabía aludir a la existencia de una situación de inseguridad jurídica, en tanto en cuanto el principio comunitario de confianza legítima en las normas promulgadas por los Estados miembros quedaba puesto en tela de juicio, al dejarse al arbitrio de la*

¹⁵ En tal sentido, sentencia del TJUE de 22 de febrero de 2001 – Caso Abbey National plc contra Commissioners of Customs and Excise.

¹⁶ En tal sentido, CALVO VÉRGEZ, J., “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* núm. 150, pg.425.

interpretación administrativa la valoración de la concurrencia de los requisitos necesarios para aplicar el presente supuesto de no sujeción previsto por la LIVA. Se originaban así situaciones de inseguridad jurídica a la luz de los nuevos y, aparentemente, contradictorios pronunciamientos que iban surgiendo en el seno de la Dirección General de Tributos (DGT)”.

4) LA SITUACIÓN DE LA REGLA DE NO SUJECCIÓN CON LA LEY 4/2008

El objetivo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, en relación con el supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA, fue adaptar dicho artículo a la jurisprudencia del TJUE derivada de caso “*Zita Modes Sàrl*”. Como ya sabemos, dicha sentencia flexibilizó los criterios de interpretación del supuesto de no sujeción en la transmisión del patrimonio empresarial.

La nueva regulación sustituyó la expresión de “*transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo*” por la siguiente: “*transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios*”

Se eliminan también las expresiones de transmisiones *mortis causa* o derivadas de operaciones societarias, que ahora se encuentran subsumidas dentro de la nueva regulación.

Un cambio bastante significativo fue la eliminación de la expresión “*en favor de un solo adquirente*”. Y es que en la Directiva 2006/112/CE, concretamente en su artículo 19, habla de “*beneficiario*”, pero debe ser objeto de interpretación, de tal forma que en cada conjunto patrimonial susceptible de formar una rama de actividad, su adquirente va a ser un empresario o profesional. Por tanto, existe la posibilidad de que la transmisión de un patrimonio empresarial sea considerado no sujeto aún cuando haya varios adquirentes del mismo, siempre que los elementos patrimoniales transmitidos a cada uno de ellos por separado, sea considerado como una rama de actividad¹⁷. Este criterio fue sentado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de febrero de 2007¹⁸ en la que estableció que

¹⁷ En tal sentido, vid. consulta de 5 de julio de 2006, V1366-06.

¹⁸ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª RJ 2007/1093 F. J. 5º.

para que una operación no esté sujeta al impuesto basta con la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, capaz de funcionar por sus propios medios *“resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial”*. Con esta resolución, el criterio de un *“solo adquirente”* fue tumbado. Al año siguiente, con la Ley 4/2008 se formalizó la no necesidad de que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional fuera a favor de una única persona.

A continuación expondré los aspectos más relevantes de la reforma en el artículo 7.1 de la LIVA.

A) REFERENCIA AL CONCEPTO DE UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA

Con la nueva regulación de la Ley 4/2008 apareció el concepto de *“unidad económica autónoma”*. Este nuevo término surgió en sustitución del concepto de *“rama de actividad”*, que era usado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) para hacer referencia a las fusiones. Esta situación, anterior a la reforma, condicionaba la no sujeción de la transmisión del patrimonio empresarial a que el sujeto pasivo pudiera acogerse al régimen especial de fusiones regulado en el TRLIS. En este sentido CALDERÓN CARRERO Y QUINTAS SEARA¹⁹ afirman que *“esta íntima conexión trazada por el legislador español, suponía de facto trasladar toda la problemática existente en el marco del impuesto de sociedades para determinar el acogimiento o no al régimen especial de una operación de reestructuración empresarial al ámbito de la imposición indirecta”*.

Si dicha operación no cumplía el requisito de los *“motivos económicos válidos”* del artículo 96.2 del TRLIS no se podría aplicar la regla de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA. Requisito que iba en contra de la interpretación del TJUE en el caso *“Zita Modes Sárl”* en la que, como ya hemos visto, el uso de la facultad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva (hoy artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE) no puede limitar la regla de no

¹⁹ En tal sentido, vid. CALDERÓN CARRERO, J.M y QUINTAS SEARA, A., “El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción”, *Revista Técnica Tributaria* núm. 102, pg. 109.

sujeción a algunas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en el mismo. La condición de “*motivos económicos válidos*” no figura como una condición en la Directiva por lo que la regla de la no sujeción no podía condicionarse de tal forma.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 19 de junio de 2013²⁰, estimaba un recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil “*Caprabo SA*” contra una Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Central de 5 de noviembre de 2008. En el párrafo quinto del fundamento de derecho octavo recuerda que “*el artículo 7.1 de la LIVA desconecta su operatividad del régimen especial de la reestructuración aclarando que la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicación en el ámbito de otros tributos, por lo que con independencia del tratamiento que se da a la operación en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre el IVA resulta aplicable el supuesto de no sujeción de la ley 37/1992 fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros*”.

Por otra parte, con la reforma de la ley 4/2008, la doctrina administrativa cambió el concepto de rama de actividad, por el de “*unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios*”. Concepto este que fue trasladado del artículo 83.4 del TRLIS que establece que “*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*”.

Llegados a este punto, cabe preguntarse, qué elementos debe reunir la transmisión del patrimonio empresarial para cumplir con la exigencia de “*unidad económica autónoma*”. Cuestión esta que resulta de vital importancia, ya que si los elementos transmitidos no forman una unidad económica autónoma, la transmisión no se beneficiará del supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA.

A modo de ejemplo, en una consulta vinculante que se le planteó a la DGT, de 19 de septiembre de 2011²¹ declaró la sujeción a IVA. Los hechos de la consulta consistían en la transmisión de un centro comercial en funcionamiento por parte de una entidad mercantil dedicada a la promoción inmobiliaria, que en este caso también era la consultante. La gestión de dicho centro comercial la realizaba otra entidad mercantil

²⁰ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª.

²¹ V2099/11.

mediante un contrato de arrendamiento de servicios firmado con la entidad consultante. Los nuevos adquirentes del centro comercial no se subrogan en el contrato de arrendamiento de servicios. Pues bien, el órgano de consulta argumentó que la transmisión consistía en una mera cesión de bienes, que los elementos transmitidos no constituían por si mismos una unidad capaz de funcionar autónomamente y por lo tanto, dicha transmisión no podía beneficiarse de la no sujeción.

Como vemos, la Administración debe de observar que los elementos que se transmiten son capaces de formar una *“unidad económica autónoma”*, si no es así, declarará sujeta a IVA la transmisión. No obstante, la delimitación no es sencilla. Como afirman CALDERON CARRERO Y QUINTAS SEARA²² *“resulta prácticamente imposible establecer una regla general que identifique qué elementos integrantes del patrimonio empresarial deben ser transmitidos y cuales son prescindibles a efectos de encajar en el concepto de unidad económica autónoma, pues esto dependerá esencialmente de la concreta actividad económica de que se trate”*.

Cuando se transmite un patrimonio hay que analizar si los elementos materiales e inmateriales que se transmiten pueden llegar a funcionar por sus propios medios. Por ello, no hay obstáculo alguno para que el transmitente decida quedarse con algunos elementos patrimoniales (calificados en este caso como *“secundarios”* por no ser relevantes para generar, junto a los transmitidos, una unidad económica autónoma) siempre que lo que llegue a transmitir sea capaz de constituir una *“unidad económica autónoma”*.

De esta forma se pronunció el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de junio de 2011²³. El párrafo séptimo del fundamento de derecho tercero afirmaba: *“La expresión universalidad total de bienes no presenta dificultad alguna, en la medida en que supone la cesión completa de una empresa, comprendiendo tanto sus elementos materiales como sus elementos inmateriales. En cambio, la expresión universalidad parcial de bienes se refiere no a uno o varios elementos aisladamente considerados, sino a una combinación suficiente de los mismos, que permita el desarrollo de una actividad económica determinada”*.

²² En tal sentido, vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A., “El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 102, pg. 110.

²³ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª, RJ 2011/6062 F. J. 3º.

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en las sentencias de 13 de febrero de 2007²⁴ y de 24 de marzo de 2011²⁵.

En igual sentido, la DGT ha interpretado la “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes” del artículo 19 conforme a la interpretación que hizo el TJUE en el caso “*Zita Modes Sàrl*”.

Por otro lado, antes de la reforma por la Ley 4/2008, la DGT comenzó a formular sus consultas guiándose de los pronunciamientos del TJUE. Se trata de un claro ejemplo del principio de eficacia directa del Derecho comunitario y su correspondiente obligación por parte de los Estados miembros de seguir el marco interpretativo que deja el TJUE. Principio este que aporta una garantía de seguridad jurídica a los Estados ya que sus órganos judiciales y administrativos no tienen que esperar a que se produzca el correspondiente cambio legislativo para adaptar la “*lex loci*” a los pronunciamientos del Tribunal comunitario.

Ejemplo de ello es la consulta vinculante de la DGT número 1051/05 de 13 de junio: tras citar la sentencia de 27 de noviembre de 2003 del TJUE, el órgano de consulta declara que el requisito del artículo 7.1 letra a) de la anterior LIVA, en el que se exigía que el adquirente debía continuar la misma actividad empresarial o profesional para beneficiarse de la no sujeción, “*debe de ser modificado en función de la sentencia anteriormente citada, de modo que, si bien es necesario que el beneficiario tenga 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, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente*”.

También el TEAC, en su resolución de 28 de septiembre de 2005 argumenta sus criterios en base a los pronunciamientos del TJUE, concretamente el asunto “*Zita Modes Sàrl*”.

No obstante, también hubo casos en los que los órganos administrativos y jurisdiccionales de nuestro país no siguieron las pautas interpretativas del Tribunal comunitario. Sirva de ejemplo de ello la consulta de 10 de junio de 2004²⁶ en donde la DGT reiteraba la doctrina

²⁴ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª; RJ 2007/1093 F.J. 5º

²⁵ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª; RJ 2011/2541 F.J. 3º.

²⁶ V0042-04.

mantenida por dicho órgano considerando como requisitos para la no sujeción al IVA la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y la necesidad del que el adquirente deba continuar con las mismas actividades del transmitente. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 2006²⁷ considera también la necesidad de que el adquirente continúe la misma actividad del transmitente.

Una circunstancia que podría darse en el supuesto de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial es la de que el transmitente se reserve un derecho de usufructo, esto es, un derecho de uso y disfrute, sobre alguno de los bienes transmitidos en concepto de garantía hasta que el adquirente satisfaga la totalidad del precio acordado. Circunstancia esta que se produce cuando comprador y vendedor deciden fraccionar el pago acordado. No cabe duda de que estamos ante un negocio jurídico de naturaleza civil en la que las facultades del propietario no se transmiten en su totalidad hasta que el comprador satisface la totalidad del precio. El comprador podría utilizar la empresa con las facultades atribuidas al propietario, pero no dispondría de ellas de forma plena hasta que se cumpliera por completo el contrato pactado.

En este caso, la DGT ha dado por válida la aplicación de la regla de no sujeción al IVA en estos casos pues, considera que el factor temporal no debería afectar. Así se ha pronunciado en la consulta de 12 de noviembre de 2007²⁸ al declarar que *“la no sujeción prevista en el artículo 7.1º a) no se ve afectada, por la reserva del uso y disfrute temporal efectuada por el vendedor en concepto de garantía, siempre que permita al adquirente disponer del establecimiento hotelero en cuestión, con las facultades atribuidas al propietario”*.

Parece lógico pensar que las posibles vicisitudes que podrían darse en un contrato civil no deben afectar a la regla de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA. Los requisitos de este artículo, si se cumplen, desembocan en la no sujeción de la transmisión, independientemente de otras circunstancias que pudieran surgir de naturaleza no tributaria.

²⁷ JUR 2006/265150.

²⁸ V2388-07.

a) La regla de no sujeción al IVA cuando la transmisión engloba algún inmueble

El tema que hay que abordar aquí es hasta qué punto es necesaria la transmisión de un inmueble para que pueda calificarse la operación como no sujeta. Dicho de otro modo, ¿es necesaria la transmisión del inmueble, donde se realiza la actividad económica, para que pueda ser considerada la transmisión, junto con otros elementos, una operación no sujeta?

Se trata de una cuestión que dependerá de si puede formarse una unidad económica autónoma con los elementos transmitidos. El interrogante no es respondido con una regla general, ya que, en la mayoría de los casos, hay que observar el modelo de negocio que el destinatario va a formar. Habrá negocios que no requieran la transmisión del inmueble y otros que sí. La verdad es que encuadrar un modelo de negocio sin la disponibilidad de un inmueble es bastante complicado. No se trata de la necesidad de transmitir la propiedad del inmueble, bastaría el arrendamiento. Lo realmente necesario es que el adquirente disponga de un espacio donde llevar a cabo su modelo de negocio, y para ello bastaría con las facultades de uso del mismo.

En la Consulta vinculante de 17 de marzo de 2009²⁹ la entidad consultante planteó si estaría sujeta a IVA la compra a una entidad mercantil de una totalidad de los elementos afectos a la actividad de fabricación, venta y marketing de latas de acero con la excepción de los terrenos y bienes inmuebles donde se desarrollaba la actividad que, posteriormente, serían objeto de arrendamiento para desarrollar la misma actividad.

El órgano directivo estimó la sujeción a IVA porque no consideraba que los elementos transmitidos pudieran desarrollar la actividad de fabricación. Concretamente afirmaba que: *“necesariamente en una actividad de fabricación como la descrita en el texto de la consulta, el diseño y las características técnicas y operativas del inmueble pudieran ser determinantes para que pueda desarrollarse la actividad de fabricación, constituyendo estos inmuebles un elemento consustancial y necesario para la misma”*.

La consultante, en vista de la respuesta de la DGT pidió de nuevo una consulta para que le aclarasen la anterior que solicitó. En este caso, la DGT, en la consulta de 15 de octubre de 2010³⁰ respondió a la petición de la consultante.

²⁹ V0514/09.

³⁰ V2323-09.

En este caso responde diciendo que si los inmuebles se van a arrendar a la parte adquirente para desarrollar su actividad, se está demostrando la necesidad de que los mismos se unan al objeto de transmisión para formar una unidad económica autónoma. En palabras del propio órgano administrativo: *“no obstante, en el supuesto considerado, la circunstancia que los inmuebles vayan a ser nuevamente arrendados para efectuar la misma actividad económica de fabricación y comercialización que realizaba la transmitente constituye un elemento de prueba adicional, más concluyente, sobre la necesidad de que estos inmuebles se vinculen necesariamente con el resto de los elementos que se transmiten conformando conjuntamente un establecimiento mercantil en funcionamiento, unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”*.

Así pues, está reiterando la necesidad de incluir dichos inmuebles a la transmisión para que pueda constituir una unidad económica independiente. Si se van a arrendar los inmuebles cuando la transmisión ya se ha efectuado de nada servirá pues esa transmisión no forma una unidad económica independiente y por tanto no podrá beneficiarse de la no sujeción al IVA del artículo 7.1.

El TJUE tuvo la oportunidad de abordar esta cuestión en el caso *“Schriever”* que después expondré.

La DGT también se ha pronunciado en el caso contrario, es decir, en los casos en los que el inmueble donde se desarrolla una actividad no es elemento necesario para formar una unidad económica autónoma.

En la consulta de 3 de febrero de 2011³¹ se planteaba la enajenación de todos los bienes y derechos afectos a la actividad con excepción del local donde se desarrollaba la actividad que se arrendará posteriormente al adquirente. La DGT consideró en este caso que el inmueble no era un elemento consustancial y necesario y que los elementos transmitidos eran suficientes para desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios.

La misma postura adoptó en la consulta de 28 de marzo de 2011³² donde una empresa dedicada a la reparación de carrocerías transmite todos los elementos afectos a la

³¹ V0241-11.

³² V0796-11.

actividad salvo las naves donde desarrolla la actividad, que posteriormente serán alquiladas al adquirente y en la consulta de 26 de abril de 2011³³ donde la empresa dedicada a la impresión de libros vendía la totalidad del inmovilizado salvo los inmuebles, que serán arrendados por dos años al comprador.

La conclusión que se puede obtener, en vista de la doctrina de la DGT sobre la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial cuando el factor determinante es un bien inmueble es la siguiente:

La prueba de que posteriormente a la transmisión se realicen contratos de arrendamiento sobre los bienes inmuebles para realizar la actividad económica demuestra la necesaria afectación de éstos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Prueba que nos indica que sin esos inmuebles, el adquirente no podría realizar la actividad económica y, en consecuencia, no transmitir una unidad económica autónoma supone la sujeción a IVA.

No obstante, esta idea no es aplicable a todos los casos, ya que dependerá del modelo de negocio que se quiera ejercer. Ante esta situación, CALDERÓN CARRERO Y QUINTAS SEARA³⁴ afirman que *“hay una tendencia a denegar la no sujeción cuando se trata de actividades de fabricación y a conceder la no sujeción cuando se trate de actividades de comercialización o prestación de servicios”*.

b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en dos fases sucesivas

Hasta aquí, se ha expuesto la dinámica de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en un único acto. Pero pueden darse situaciones en las que las partes decidan transmitir y recibir la totalidad del patrimonio empresarial en varias fases sucesivas. Se trataría, a modo de ejemplo, de transmitir en una fase una serie de elementos y en una segunda fase el resto.

Fragmentación del patrimonio empresarial que podría estar sujeta a condiciones suspensivas, de tal forma que hasta que no se cumpla un requisito, que podría ser el pago de una cantidad, no se adquieren ciertos derechos de forma plena.

³³ V1067-11.

³⁴ En tal sentido, vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., y QUINTAS SEARA, A., “El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción”, *Revista Técnica Tributaria* núm. 102, pg. 113.

Pero enlazando la cuestión con la situación descrita en el punto anterior, ¿qué ocurriría si parte de los inmuebles necesarios para la realización de la actividad económica no se transmiten hasta la segunda fase?

Como he descrito anteriormente, es ese caso, la primera operación estaría sujeta a IVA por no comprender un conjunto patrimonial capaz de formar una unidad económica autónoma. Lo mismo ocurriría con la segunda transmisión si no llega a formar dicha unidad económica autónoma.

Ante esta situación, la DGT ha entendido que la transmisión realizada en dos fases no debe alterar la naturaleza de la operación. Pero advierte que si la segunda fase de la transmisión no se llegara a cumplir, la transmisión efectuada deberá estar sujeta a IVA.

La DGT se hizo cargo de esta cuestión en la consulta de 3 de noviembre de 2010³⁵ en la que do sociedades transmitían a otra sociedad el negocio que venían desarrollando de tal forma que lo harían en dos fases, dejando para la segunda fase la transmisión de los derechos sobre los bienes inmuebles y la maquinaria. En esta consulta se pronunció de tal forma que aceptó la no sujeción de la primera transmisión con la condición de que se cumpliera la segunda. Por último, advirtió que si no se llega a producir la segunda transmisión, la primera debería rectificar su tributación, pasando a estar sujeta al IVA.

B) NO EXIGIBILIDAD POR PARTE DEL ADQUIRENTE DE DESARROLLAR LA MISMA ACTIVIDAD QUE EL TRANSMITENTE

El anterior artículo 7.1 de la LIVA exigía que el adquirente continuara la misma actividad que el transmitente. Con la modificación por la ley 4/2008 ya no es necesario, declarando que: *“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”*.

Este cambio es fruto de la interpretación que hizo el TJUE en el caso *“Zita Modes Sàrl”*. Lo importante ya no es a qué actividad va a afectar el adquirente los elementos patrimoniales objeto de la transmisión sino que haya una clara intención de afectar dichos bienes al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Por decirlo de otra forma;

³⁵ V2377-10.

el premio de la no sujeción al IVA se otorga a aquellos sujetos pasivos que afecten el patrimonio recibido a una actividad empresarial o profesional. Da igual qué actividad (siempre que no lo prohíba la ley), lo que importa es que se afecten dichos bienes a una actividad.

El adquirente es el encargado de acreditar la intención de afectar dichos bienes a una actividad empresarial o profesional. Esta afirmación está respaldada por el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria al decir: “*en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*”. Será el beneficiario de la no sujeción el que deba demostrar su intención. Por tanto, el “*onus probandi*” recaerá sobre el adquirente.

La forma de comprobarlo, al ser la intención una circunstancia subjetiva, sería demostrando si en un periodo de tiempo razonable ha mantenido afectos dichos bienes a una actividad empresarial. Para ALMUDÍ CID³⁶ “*cualquier indicio que permita poner de manifiesto la voluntad del adquirente de continuar explotando empresarial o profesionalmente el conjunto de bienes y derechos adquiridos*” debería ser suficiente para demostrar dicha afección a efectos de la no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA.

No obstante, FALCÓN Y TELLA³⁷ va más allá al extrapolar la sentencia del TJUE del caso “*Rompelman*”³⁸ a este caso. En dicha sentencia se afirmó el derecho a deducir el IVA soportado en una opción de compra sobre un bien que el titular de la opción declaró tener la intención de afectar a su actividad en el futuro. Para el TJUE concluyó que era suficiente que los adquirentes de tal opción manifestaran su voluntad de realizar la actividad gravada y que si en algún momento el Estado tuviera razones objetivas para dudar de tal intención podría negar dicha deducción. Pues bien, FALCÓN Y TELLA considera, que aunque el caso de la sentencia trate de la deducción del IVA soportado, puede extrapolarse a este caso de no sujeción al IVA y afirma que “*no cabe exigir al contribuyente que pruebe que va a destinar los bienes a una actividad empresarial o profesional. Al contrario, es la Administración la que ha de probar, basándose en*

³⁶ En tal sentido, vid. ALMUDÍ CID, J.M., “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 prorrata”, *Quincena Fiscal*, núm. 15/2005, pg. 9.

³⁷ En tal sentido, vid. FALCÓN Y TELLA, R., “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* núm. 22/2008, pg. 4.

³⁸ Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1985, asunto 268/83.

circunstancias objetivas, que es imposible o al menos altamente improbable que los bienes o servicios adquiridos puedan utilizarse en dicha actividad”.

C) LA DESAFECTACIÓN EN UN MOMENTO POSTERIOR NO SIGNIFICA QUE DEBA TRIBUTAR LA OPERACIÓN NO SUJETA

Por todos es sabido que la economía son ciclos y que la actividad de un empresario puede funcionar o no dependiendo de las vicisitudes que pudieran darse en el mercado. Con ello, quiero decir que si un empresario adquiere un negocio con la intención de desarrollarlo y cumple con los requisitos para beneficiarse de la no sujeción a IVA, si en un momento posterior se ve en la necesidad de desafectar dichos bienes y volverlo a transmitir o venderlo de forma separada para adquirir liquidez porque el negocio no le vaya bien o porque esté en concurso de acreedores, no debe tributar por IVA la transmisión que adquirió previamente.

Estamos ante otro cambio de la Ley 4/2008, necesario para ajustar la normativa española a la doctrina del TJUE. Aunque el empresario no deba tributar por IVA el patrimonio adquirido anteriormente si deberá cumplir con la tributación exigida por la ley cuando desafecte los bienes y los transmita. Así lo expresa el precepto: *“en caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley”.*

D) TRANSMISIONES EXCLUIDAS DE LA REGLA DE NO SUJECCIÓN

El artículo 7.1 declara excluidas de la regla de no sujeción las siguientes transmisiones:

1. La mera cesión de bienes o derechos
2. Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.1 c) de esta ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes. En este caso se está refiriendo a aquellos casos en los que se cede de forma ocasional un bien con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo. Se está refiriendo de forma particular a los arrendadores de bienes.
3. Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el

artículo 5.1 d) de esta ley. Este es el caso de los considerados sujetos pasivos por realizar ocasionalmente actividades de urbanización de terrenos o de promoción, rehabilitación o construcción de edificaciones destinadas a la venta, adjudicación o cesión.

EL fundamento del primer supuesto parece claro. El legislador no quiere que se aplique la regla de no sujeción a aquellos supuestos de transmisión que no forman una unidad económica autónoma.

El artículo 5.1 c) y d) está considerando a dichos sujetos como empresarios pero únicamente a efectos del IVA. En el ámbito mercantil estos sujetos no son considerados como empresarios. De tal forma, que no entrarían dentro de la excepción del artículo 7.1 las transmisiones realizadas por aquellos que desde la óptica del Derecho Mercantil son titulares de una empresa dedicada a este tipo de operaciones. Los empresarios que ordenen medios de producción y humanos y que se dedique a operaciones de arrendamiento, urbanización, construcción o promoción, cuando transmitan una universalidad de bienes y ésta continúe explotándose por parte del adquirente, cumplirán los requisitos de la regla de no sujeción al IVA.

El fundamento del legislador para añadir estas excepciones a la regla de no sujeción es evitar que ventas aisladas que supongan la transmisión de todo el patrimonio se beneficien de la regla de no sujeción. Si no se estableciera esta excepción, el arrendador ocasional de bienes muebles podría transmitir sin IVA un bien arrendado. Lo mismo ocurriría con los bienes inmuebles, que en este caso, no estarían tributando por IVA por la exención de las segundas u posteriores entregas de edificaciones, sino en virtud de la regla de no sujeción, lo cual, como apunta MORÓN PEREZ³⁹ sería más favorable *“porque, a diferencia de los casos de exención, la no sujeción no disminuye el porcentaje de IVA deducible y, además, no obliga a practicar la regularización por bienes de inversión”*.

a) Supuesto particular de los arrendadores

Estarán sujetas al IVA las entregas realizadas por parte de un arrendador de bienes en los casos en los que dicha transmisión constituya una mera cesión de los bienes. Se produciría una mera cesión de bienes cuando se transmita sin una estructura organizada que incluya

³⁹ En tal sentido, vid. MORÓN PEREZ, M.C., “La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del artículo 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2009, pg. 15.

factores de producción materiales y humanos, es decir, cuando no llegue a formarse una unidad económica autónoma. Si la transmisión cumple estos requisitos de organización y autonomía estará no sujeta a IVA.

La DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en la consulta de 10 de diciembre de 2008⁴⁰ en la que la consultante deseaba vender todo su patrimonio empresarial que conformaban dos inmuebles a una entidad mercantil que era la arrendataria de alguno de los locales incluidos en dichos inmuebles.

La respuesta de la DGT fue la de denegar la no sujeción de la transmisión. Consideraba que la transmisión debía de estar sujeta a IVA ya que la transmisión que quería realizar la parte cedente era una mera cesión de bienes. La DGT analizó los hechos y llegó a la conclusión de que se trataba de una liquidación del remanente de un activo y que lo que se pretendía transmitir no era susceptible de formar una unidad económica autónoma.

Por otra parte, con esta regulación que sujeta al IVA la transmisión de bienes por parte de los arrendadores ocasionales cuando no formen una unidad económica autónoma se está favoreciendo la tributación de las operaciones realizadas por estos, siempre que el adquirente pueda renunciar a la exención de la segunda u ulterior entrega del artículo 20.1, 22º de la LIVA⁴¹.

Continuando con lo anterior, si un propietario que tiene una vivienda arrendada a un empresario decide transmitírsela, la operación estaría sujeta a IVA por concurrir en este caso la excepción del artículo 7.1 de la LIVA, esto es, transmitir un patrimonio sin la organización de medios materiales y humanos y, en consecuencia, no formar una unidad económica autónoma. Esta operación estaría sujeta pero exenta en el IVA al ser una segunda u ulterior entrega del artículo 20.1, 22º de la LIVA. En este caso, al ser el adquirente un empresario, podrá renunciar a la exención y tributar por IVA para generar el derecho a deducir las cuotas soportadas. Operación que al estar gravada por IVA no estará sujeta a la Modalidad de TPO.

⁴⁰ V2331-08.

⁴¹ En tal sentido, vid. CALVO VÉRGEZ, J., "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*, núm. 150, pg. 440.

b) El supuesto de los promotores

La segunda excepción del artículo 7.1 c) de la LIVA se refiere a las transmisiones realizadas por aquellos que son considerados empresarios o profesionales por realizar de forma ocasional actividades de urbanización de terrenos, promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a la venta, adjudicación o cesión.

Hasta la Ley 4/2008, las transmisiones que realizaban los promotores dedicados a la urbanización planteaban problemas, ya que a efectos de la anterior LIVA, éstos eran considerados empresarios por la ley (artículo 5.1d) y cuando transmitían la totalidad de su patrimonio empresarial, que en muchos casos estaba formado por un terreno en fase de urbanización, se le aplicaba la no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA y la inmediata tributación por TPO.

Antes de que la Ley 4/2008 entrara en vigor, los órganos administrativos encargados de la interpretación se pronunciaron al respecto. La DGT, en la Consulta de 17 de junio de 2005⁴² tuvo ocasión de pronunciarse al respecto. La totalidad del patrimonio empresarial del consultante era un terreno que iba a urbanizar para destinarlo a la venta. La DGT declaró que no resultaba la aplicación de la no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA aunque fuera considerado empresario por el artículo 5.1 d) y transmitiera todo el patrimonio empresarial.

En sentido similar se pronunció el TEAC en la Resolución de 28 de octubre de 2008 ante el caso de una comunidad de bienes que tenía la intención de transmitir un terreno en fase de urbanización.

En estos casos, estos órganos se pronunciaron de forma inequívoca ya que no tenía mucho sentido que un sujeto que transmitía un terreno y que, efectivamente, constituía todo su patrimonio empresarial, pudiera beneficiarse de la regla de no sujeción por el simple hecho de ser considerado empresario por encajar en el presupuesto de hecho del artículo 5.1 d) de la LIVA.

⁴² V1172-05.

Para CALVO VÉRGEZ⁴³ la razón de que se considere empresario o profesional a efectos de IVA al promotor ocasional, es que, *“sobre el proceso urbanístico recaiga el impuesto sobre el consumo en el adquirente de las edificaciones nueva, en las que concluye el desarrollo de este proceso, resultando así la imposición indirecta neutral para el conjunto de los empresarios participantes en el proceso urbanístico”*.

El mismo autor recalca que la cadena del IVA se rompe y no llega de forma neutral al adquirente de edificaciones nuevas cuando en la misma actúa una persona no empresaria o cuando se declara la operación no sujeta a IVA. La razón de ello, señala, es porque en esas situaciones, al no tributar por IVA la operación, lo hará por ITP, lo cual supone la no deducibilidad y por tanto la repercusión de ese gasto en el precio a los clientes.

Con la nueva regulación del artículo 7.1 c) de la LIVA se soluciona esta situación al excluirse de la no sujeción, las operaciones realizadas por empresarios o profesionales que se dedican de forma ocasional a las operaciones del artículo 5.1 d) de la LIVA.

No obstante, como he señalado anteriormente, la aplicación del artículo 7.1 c) de la LIVA sólo se aplica a los empresarios considerados como tales a efectos del IVA. Desde una visión mercantilista, el empresario que se dedique a este tipo de operaciones y realice transmisiones, éstas no quedarán expuestas al ámbito de aplicación de la excepción del artículo 7.1 c) de la LIVA.

En dicha visión mercantilista quedarían englobados los empresarios que ordenan medios de producción materiales y humanos con el fin de realizar operaciones de urbanización, promoción o rehabilitación de edificios. Los mismos quedarían no sujetos al IVA cuando transmitieran una universalidad de bienes capaces de constituir una unidad económica autónoma que serán explotados por el adquirente.

Por último, la finalidad de esta excepción es la de evitar que transmisiones aisladas, aunque constituyan la totalidad del patrimonio empresarial, se beneficien de la regla de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA.

⁴³ En tal sentido, vid. CALVO VÉRGEZ, J., “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*, núm. 150, pg. 442.

5) STJUE DE 10 DE NOVIEMBRE DE 2011

Otra importante sentencia comunitaria relativa a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial es la sentencia de 10 de noviembre de 2011⁴⁴, conocida por el caso “*Schriever*”. Sentencia que es similar a la del caso “*Zita Modes Sàrl*” pero en la de 2011, la interpretación que realiza aporta más matices.

El Tribunal en la sentencia comienza estableciendo que para que una transmisión esté no sujeta a efectos del artículo 5.8 de la Sexta Directiva (hoy artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE) es necesario que el conjunto patrimonial transmitido sea suficiente para poder desarrollar una actividad económica autónoma. Pero precisa que será la actividad económica de que se trate la que determine la necesaria afectación de los bienes muebles e inmuebles para aplicarse la regla de no sujeción.

En este caso, el TJUE admite que pueden darse casos en los que una actividad económica no necesite bienes inmuebles para su desarrollo y baste la transmisión de los bienes muebles para aplicar la regla de no sujeción, al formar dichos bienes muebles una unidad económica autónoma. Por supuesto, el Tribunal admite la posición contraria, esto es, considerar actividades económicas en las que los bienes inmuebles son necesarios a efectos de formar una unidad económica autónoma. Pero concreta que no es necesario transmitir la propiedad del inmueble, sino que el mero uso mediante un contrato de arrendamiento sería suficiente a estos efectos.

De esta forma, el Tribunal concreta su postura en la necesidad de saber con antelación que actividad económica va a desarrollar el adquirente y, en consecuencia, poder valorar si la transmisión se ha efectuado en el sentido de la Directiva comunitaria.

Hasta aquí, el TJUE delimita el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a efectos de la regla de no entrega establecida en la Directiva. El TJUE, en esta sentencia, también interpreta el requisito de la necesaria explotación del negocio transmitido por parte del adquirente.

El Tribunal aporta unos mecanismos para constatar si el adquirente tiene intención de explotar la universalidad total o parcial de bienes o simplemente de liquidarlos al recibir la transmisión.

⁴⁴ Asunto C-444/10.

Estos mecanismos pueden resumirse en:

1. El contenido de la transmisión: para el Tribunal una pieza clave para examinar la cuestión es saber qué es lo que se ha transmitido. Con ello se refiere a los bienes muebles o inmuebles y también a los bienes corporales o incorporeales que pudiera transmitir el cedente.
2. La duración de la actividad realizada por el adquirente. Si se trata de un periodo considerable y no una inmediata liquidación tras recibir el objeto de la transmisión, estaríamos ante otro factor determinante para analizar la intención del adquirente.
3. El negocio jurídico a través del cual se realiza la operación. Para los casos de arrendamiento, el Tribunal señala la importancia de su duración. La transmisión de la propiedad de los inmuebles sería un indicador más fiable a la hora de analizar dicha intención. Refiriéndose a los contratos de arrendamiento de duración indefinida, pero con posibilidad de resolución en un corto plazo de tiempo, establece que ello no es un factor que determine “*a priori*” la intención del adquirente de liquidar los bienes recibidos.
4. Por último, advierte a los Estados que no pueden rechazar la regla de no sujeción cuando no se transmita la propiedad de los inmuebles. Para ello, deberán observar la naturaleza de la actividad que desarrolle el adquirente.

6) ¿ESTAMOS ANTE UN SUPUESTO DE NO SUJECIÓN O MÁS BIEN ANTE UNA EXENCIÓN?

El tema sobre la calificación del artículo 7.1 de la LIVA como un supuesto de no sujeción ha sido criticado por parte de la doctrina. Sin perjuicio de un análisis más exhaustivo a continuación, un sector de la doctrina considera que la calificación como supuesto de no sujeción es errónea y que en realidad estaríamos ante un supuesto de exención técnica. Para comenzar el análisis de dichas valoraciones hay que tener claro las diferencias entre no sujeción y exención.

El concepto legal de hecho imponible lo encontramos en el artículo 20 de la Ley General Tributaria en el cual establece que “es el presupuesto fijado por la ley para configurar

cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. El hecho imponible es la condición previa que debe de existir para que la obligación tributaria nazca. Mediante esta figura también podemos clasificar los tributos ya que se trata de un elemento configurador. SAINZ DE BUJANDA lo definió de la siguiente manera: hecho imponible es el presupuesto legal, de carácter fáctico, que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria. No obstante, no siempre que tengamos la realización de un hecho imponible va a surgir el devengo de la obligación (artículo 21 LGT). El artículo 22 de la LGT establece que aunque se realice el hecho imponible, no surge obligación tributaria alguna. Estamos ante la figura de la exención.

La formulación legal del hecho imponible implica la necesidad de señalar sus límites o extensión para saber si cuando se realiza ha nacido o no la obligación tributaria. En este sentido, las normas a veces declaran supuestos de no sujeción y otras enuncian hechos que se reputan exentos. La LGT contempla dichas figuras de la siguiente forma:

1. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción (artículo 20.2)
2. Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal (artículo 22).

El establecimiento de exenciones y de supuestos de no sujeción está reservado a la ley (en relación a las exenciones, los artículos 133.3 CE y 8.d) LGT, y en relación a los supuestos de no sujeción, el artículo 20.2 LGT).

Estamos ante dos conceptos que van a desencadenar en un mismo resultado: el no pago del tributo, sin embargo, en esencia son conceptos jurídicamente distintos. La exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un hecho. Por tanto, la exención supone, de un lado, la existencia de una norma en la que se regula un hecho imponible, que al realizarse da origen al nacimiento de la obligación tributaria, y de otro, que la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible, mediante una norma de exención. Por otro lado, la no sujeción implica que los supuestos por ella contemplados no estén contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible. La obligación tributaria no surge porque el hecho imponible no llegar a consumarse. Se formulan por la ley para aclarar la formulación del hecho imponible,

como mecanismo orientador de lo que no es hecho imponible. En resumen, la exención presupone que el hecho imponible se ha producido pero evita que nazca la obligación tributaria y la no sujeción impide el nacimiento de la obligación tributaria porque no puede consumarse el hecho imponible.

Analizado la raíz de los supuestos de no sujeción y las exenciones, cabe entrar en el origen de la crítica. ¿Constituye realmente el supuesto del artículo 7.1 de la LIVA un supuesto de no sujeción? Continuando con el análisis, tenemos que ver que dice la normativa comunitaria y la interna. Respecto a la normativa comunitaria debemos acudir a la Directiva 2006/112/CE del Consejo⁴⁵. El supuesto de no sujeción nos le encontramos regulado en el artículo 19 de la Directiva (dentro del Título IV relativo al hecho imponible) y no en el Título IX relativo a las exenciones. El artículo 19 deja a los Estados que elijan entre la sujeción de la operación al IVA o, como dice el mismo artículo 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*". Cuando este artículo da la opción de no considerar la transmisión como una entrega de bienes, parece claro que lo está calificando como un supuesto de no sujeción ya que falta uno de los requisitos para que surja el hecho imponible, esto es, una entrega de bienes. Por lo tanto, para la normativa comunitaria, si un Estado ejerce la facultad del artículo 19 tendrá que considerar dichas transmisiones como no entregas y por lo tanto, supuesto de no sujeción (tampoco podrá considerarse la operación exenta, ya que no se realiza el hecho imponible).

En cuanto a la normativa interna española, tenemos que acudir a la LIVA. Es el artículo 7 de la Ley, cuya rúbrica es "*Operaciones no sujetas al impuesto*" el que establece los supuestos de no sujeción. Si ponemos en conexión el artículo 7 con el artículo 4 de la misma ley podemos ver el núcleo de la argumentación de parte de la doctrina para considerarlo como una exención técnica. El artículo 4 de la LIVA establece los elementos para que una operación esté sujeta a IVA. El supuesto que estamos analizando es la transmisión del patrimonio empresarial. Según el artículo 4 de la ley esta operación estaría sujeta al IVA ya que se trata de una entrega de bien realizada por empresario (art.4.1 LIVA) en el desarrollo de su actividad empresarial (art. 4.2 b). Por lo tanto, el artículo 7

⁴⁵ De 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

establece la no sujeción aunque se cumplen todos los requisitos del artículo 4 para que se pueda declarar sujeta la operación por producirse el hecho imponible del impuesto.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina de la DGT no ponen en duda la calificación que hace el artículo 7.1 de la LIVA como supuesto de no sujeción. Así en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2001⁴⁶ al final del Fundamento de Derecho tercero establece: *“después de puntualizar que la no sujeción al IVA no comporta per se la sujeción a ITP, puesto que es preciso que no se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y la transmisión en bloque de una empresa no está sujeta a IVA porque no se trata de una actividad empresarial o profesional...”*

En igual sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2002⁴⁷ al afirmar al final del Fundamento de Derecho primero que *“la transmisión en bloque de una empresa no está sujeta al IVA porque no se trata, precisamente, de una actividad empresarial y resulta, en consecuencia, sometida al ITP”*.

La DGT también es partidaria de calificar el supuesto del artículo 7.1 de la LIVA como un supuesto de no sujeción⁴⁸.

Al respecto, la doctrina parece estar dividida sobre la cuestión que tratamos. Hay un sector que argumenta la no sujeción en lo dispuesto en la ley. En principio aceptan que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial engloba el hecho imponible del impuesto (artículo 4 LIVA) pero continúan su argumentación basándose en la literalidad de la ley. En definitiva, defienden que el hecho imponible de esta transmisión se califica como de no sujeción por estar así acogido en la ley⁴⁹.

El otro sector de la doctrina mantiene que el supuesto del art.7.1 LIVA, calificado como de no sujeción, en realidad se trata de un supuesto de exención técnica, que es aquella en la que su establecimiento pretende más que un beneficio fiscal, evitar supuestos de sobreimposición o doble imposición sobre una misma capacidad económica⁵⁰. Este

⁴⁶ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª; RJ 2001/7088.

⁴⁷ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª; RJ 2002/9602.

⁴⁸ En tal sentido, las Consultas vinculantes 0444/99 de 31 de marzo de 1999, y la número 0490/03 de 4 de abril de 2003.

⁴⁹ En tal sentido, CABRERA FERNÁNDEZ, J.M., *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 7ª edición, CISS, Valencia, 2002, pg.47; CHECA GONZÁLEZ, C., *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*, Aranzadi, Pamplona, 198, pg.19, entre otros.

⁵⁰ Definición enciclopedia jurídica, editorial La LEY.

concepto de exención técnica ha sido definida por ALBIÑANA como aquella que no constituye una excepción al régimen general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema⁵¹.

Concluyendo ya con la cuestión, considero más acertada la calificación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA, esto es, la transmisión del patrimonio empresarial, como de exención técnica. Siguiendo a HERRERA MOLINA⁵², *“resulta indiferente que la Ley califique una hipótesis como no sujeta o exenta, lo decisivo es determinar si la obligación tributaria nacería de no existir el precepto que se analiza”*. Afirmación que me parece muy conveniente para el caso analizado. Para comprobar si la obligación tributaria podría nacer sin dicho precepto hay que analizar los requisitos del hecho imponible (artículo 4 LIVA). En efecto, como hemos visto antes, son dos los requisitos que se exigen, esto es, que exista una entrega de bienes y que ésta se produzca en desarrollo de una actividad empresarial. Estaríamos ante una entrega de bienes cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales (artículo 8 LIVA). Y el requisito de que se produzca en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional se cumple mediante el art.4.2 b) al decir que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: *“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 las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto”*.

Por lo tanto, de no existir el precepto 7.1 de la LIVA, una operación de transmisión de patrimonio empresarial estaría sujeta a IVA por cumplir los requisitos del hecho imponible. Conclusión de esto es que dicha calificación como operación no sujeta contradice los requisitos del hecho imponible. Por ello, el supuesto de no sujeción debería de calificarse como de exención puesto que se cumplen los requisitos del hecho imponible. Finalmente, coincido con ARRIBAS LEÓN y HERMOSÍN ÁLVAREZ⁵³ cuando afirman: *“es una exoneración de carga impositiva reconocida en razón de la propia lógica del tributo; destaca la ausencia de principios de justicia que justifiquen la*

⁵¹ En tal sentido, vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Sistema tributario español y comparado*, 2ª edición, Tecnos, Madrid, 1992, pg. 86

⁵² En tal sentido, vid. HERRERA MOLINA, P., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pg. 38.

⁵³ En tal sentido, vid. ARRIBAS LEÓN, M., y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “La transmisión inter vivos de la empresa en el impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Estudios Financieros*, núm.39/2004, pg. 83.

no tributación de esta transmisión. A raíz de ello, en puridad, nos encontramos ante un supuesto de exención por razones técnicas, del funcionamiento y finalidad del impuesto y no ante una no sujeción". Exención técnica que se caracteriza por racionalizar el sistema tributario, no por la aplicación de principios de justicia.

7) LAS CONSECUENCIAS DE LA NO SUJECIÓN AL IVA EN LA APLICACIÓN DE LA MODALIDAD DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES ONEROSAS DEL ITPAJD.

El problema que surge con esta cuestión es la posible tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante TPO) en los casos en los que se incluyan bienes inmuebles en la transmisión del patrimonio empresarial efectuada por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, que como ya hemos visto, no está sujeta a IVA. La cuestión surge del artículo 7.5 del Texto refundido⁵⁴ de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante LITPAJD) que establece:

“No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. 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”.

Este precepto refleja que cuando un empresario transmita la totalidad o parte de su patrimonio empresarial y en él se incluyan bienes inmuebles, éstos últimos tributarán por TPO mientras que el resto de la transmisión estará no sujeta a IVA. El mayor inconveniente que se pone de manifiesto con esta regulación es que el adquirente de la

⁵⁴ Real Decreto Legislativo 1/1993.

transmisión no va a poder deducírsele ya que el TPO es un impuesto que no lo permite y por tanto, el gasto que le va a suponer va a ser mayor que si no se impusiera ese gravamen a esos inmuebles, lógicamente.

Dicho esto, tenemos que ver qué dice la normativa comunitaria sobre esta compatibilidad entre IVA y TPO. Dentro del Capítulo 4 del Título XIV de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, encontramos el artículo 401 que establece:

“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera”.

Al ser la modalidad TPO del ITPAJD un impuesto que somete a gravamen el tráfico o circulación de bienes o derechos en la esfera de los particulares (esto es, no entre empresarios) quedaría fuera del ámbito de lo considerado por la Directiva como *“Impuesto sobre el Volumen de Negocios”*. Por ello, la normativa comunitaria acepta la compatibilidad entre el IVA y TPO.

El artículo 7.5 de la LITPAJD, por esquematizarlo de forma idónea a efectos de este trabajo, establece dos supuestos:

1. La no sujeción de las operaciones, reguladas en el mismo artículo, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.
2. 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.

Comenzamos, por tanto, a analizar el primer bloque:

La solución a la primera cuestión nos la da el artículo 4.2 b) de la LIVA al incluir dentro de las actividades realizadas por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad *“la transmisión o cesión 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 las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto”*. En el caso objeto de análisis no estaría sujeto a TPO.

Respecto a la segunda cuestión, para que la operación no esté sujeta a TPO debemos recordar lo dicho anteriormente sobre si el supuesto del artículo 7.1 de la LIVA es una figura de no sujeción o en realidad de exención. Coincidiendo con una parte de la doctrina, fundamenté que dicha figura cumplía los requisitos del hecho imponible para que fuera calificada como operación sujeta y exenta. Así pues, aunque la literalidad de la ley establezca otra cosa, considero según lo expuesto, que el segundo punto del artículo 7.5 de la LITPAJD, esto es la no sujeción a TPO cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios estén sujetas a IVA, también se cumple en el caso de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, considerándolo sujeto a IVA⁵⁵.

Respecto al segundo bloque, esto es, la sujeción a TPO de los inmuebles englobados en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial hay que decir que la mayoría de la doctrina no está de acuerdo con dicha previsión regulada al final del artículo 7.5 de la LITPAJD.

La mayoría de los autores afirman que no debe quedar sujeta a TPO las transmisiones de inmuebles englobados en un patrimonio empresarial. La el tema parece del todo lógico si consideramos la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como una unidad. Si consideramos la transmisión del patrimonio empresarial como una unidad económica autónoma capaz de funcionar la LIVA nos permite aplicar el supuesto de no sujeción. Unidad económica autónoma que es considerada como tal porque está compuesta de los elementos necesarios para funcionar, incluidos inmuebles (aunque ello dependerá del modelo de negocio transmitido)⁵⁶.

⁵⁵ En este sentido, vid. ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista Estudios Financieros*, núm. 39/2004, pgs. 96 a 99.

⁵⁶ En igual sentido que la nota al pie núm. 54.

Pues bien, lo que el legislador permite aquí es que dichos inmuebles tributen por TPO, lo que me resulta bastante chocante pues para este impuesto está considerando esos inmuebles de forma individual, sin agruparles dentro de la unidad económica autónoma. Esos inmuebles forman parte de la unidad empresarial, no deben separarse. Además, el empresario está transmitiendo la unidad económica en virtud de su condición como tal, no deja la transmisión de los inmuebles para su condición de particular.

La argumentación que mejor explica esta postura es la de MUNTANER PEDROSA, que afirma que esta regulación *“trata de descomponer la referida operación en partes. Es decir, partiendo de la no sujeción de la globalidad, se entiende que una porción de la misma (la referente a inmuebles) queda bajo la esfera de actuación de un impuesto que afecta al tráfico privado, el ITP. Ello supondría tanto como entender que el transmitente actúa en calidad de empresario para todos los bienes y derechos de su industria, excepto para los inmuebles afectos al negocio, con respecto a las cuales actúa como particular. La dicotomía que esto supone no parece que pueda predicarse en una operación de estas características”*⁵⁷.

Esta sujeción a TPO de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial podría evitarse, de forma lógica por otra parte, de forma que se considerara el supuesto del artículo 7.1 de la LIVA como supuesto de exención y no de no sujeción. Si estuviera sujeta dicha operación, los inmuebles a los que me refiero no entrarían dentro del hecho imponible redactado al final del artículo 7.5 de la LITPAJD ya que solamente declara sujetos a dicho impuesto los inmuebles que, formando parte de la totalidad del patrimonio empresarial, no están sujetos al IVA.

¿Cuál es la posición del Tribunal Supremo ante esta situación?

La Sentencia de 1 de octubre de 1996⁵⁸ fue el comienzo de la posición que adopta el Tribunal Supremo en este asunto. Para el alto tribunal, la transmisión del patrimonio empresarial es una operación sujeta a TPO. Afirma que la transmisión del patrimonio empresarial cuya explotación la llevará a cabo el adquirente de la misma es una operación

⁵⁷ En tal sentido, vid. MUNTANER PEDROSA, J. “Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial”, *Carta Tributaria Monografías*, num.135, 1991, pg. 7.

⁵⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª, de 1 de octubre de 1996.

que no tributa por IVA al no estar sujeta, pero que podría tributar por TPO si cumple los siguientes requisitos:

1. Estar ante una transmisión onerosa de bienes y derechos que constituyen el patrimonio de la empresa y
2. Que la transmisión de la empresa no sea considerada como un acto realizado en el desarrollo de la actividad empresarial.

Es el segundo requisito el que necesita una explicación. Para ello, el Tribunal parte del artículo 7.5 de la LITPAJD y subraya que para que una transmisión patrimonial onerosa no esté sujeta a TPO es necesario que esa transmisión esté sujeta a IVA o que la misma transmisión se realice por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Lo primero no ocurre ya que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial es un supuesto de no sujeción al IVA. En cuanto a lo segundo, el Tribunal Supremo se pregunta si la transmisión en bloque de una empresa para que el adquirente la explote constituye un acto realizado en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del transmitente o no.

Llegados a este punto, el Tribunal Supremo argumenta que si la transmisión de la empresa es un acto calificado como de no sujeción al IVA, quiere decirse que no se consuma el hecho imponible del IVA, *“ lo que significa que no es una operación realizada por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, porque si lo fuera estaría sujeta al IVA, y por ello no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ”*⁵⁹

Finalizando el Tribunal Supremo, en palabras de CARMEN MORON PEREZ⁶⁰, *el art.7.5 no delimita negativamente el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales más que en aquellos supuestos en los que la operación está sujeta a IVA, lo que precisamente no concurre en la transmisión en bloque de una empresa. Por ello, la referencia que en el art. 7.5 de Texto Refundido del ITPyAJD se contiene al hecho de que tributarán en el ITP las entregas de inmuebles comprendidas en la transmisión en bloque del patrimonio empresarial, no implica que se trate del único supuesto de gravamen por dicho impuesto en las transmisiones de empresas”*. Por último, el Tribunal

⁵⁹ Fundamento de Derecho número 5 de la Sentencia de 1 de octubre de 1996, final del párrafo 7.

⁶⁰ En tal sentido, vid. MORÓN PÉREZ, M.C., “La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del artículo 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2009, pg.18.

Supremo concluye diciendo: *“la transmisión en bloque del patrimonio de una empresa a un solo adquirente es una operación no sujeta a IVA, pero sí sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto de transmisiones onerosas”*.

En este sentido, el Tribunal Supremo se pronunció de forma similar en la Sentencia de 22 de enero de 2004⁶¹ mencionando dos sentencias suyas anteriores:

1. La Sentencia de 2 de febrero de 1996 decía (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª): *“unas veces se transmite la totalidad del patrimonio afecto a la explotación de la farmacia, incluido por tanto el local, el mobiliario, los utensilios, los enseres, las existencias y, obviamente, el derecho de establecimiento, derivado de la licencia o autorización administrativa correspondiente, además del fondo de comercio, y otras veces, como en el caso de autos, se transmite el negocio de farmacia, manteniendo, sin embargo, el transmitente la propiedad del local. Esta distinta manera de organizar la transmisión no desvirtúa el principio de que la transmisión a título oneroso de la explotación o titularidad de la farmacia implica para el adquirente una adquisición patrimonial valuable, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”*.
2. La Sentencia de 23 de abril de 1996 decía (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 1ª): *“la transmisión de oficina de farmacia está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la pura y simple razón de que tal transmisión no supone el ejercicio de una actividad comercial del Farmacéutico, antes al contrario, tal transmisión supone la conclusión de su actividad comercial, que, en todo caso, queda circunscrita a la dispensación de los preparados farmacéuticos y demás productos que legalmente se puedan vender en las oficinas de farmacia. La transmisión, que es la última de las operaciones del titular anterior, no puede considerarse, por tanto, como una operación de la actividad empresarial, pues con dicha transmisión se opera una especie de novación subjetiva, que no genera un volumen determinado de ganancias, y se agota la actividad de la farmacia”*.

⁶¹ Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª.

En contra de lo expuesto por el Tribunal Supremo, mi posición es totalmente diferente. Los límites para que una operación no esté sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD son dos: que la operación esté sujeta a IVA y que sean realizadas por empresarios en el desarrollo de su actividad. Basta con que se produzca uno de estos hechos para que la operación no esté sujeta a TPO. Cuando el Tribunal Supremo afirma que la transmisión de la empresa no es una operación realizada en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y por lo tanto no está sujeta a IVA y sí a TPO se está equivocando, ya que el artículo 4.2 b) de la LIVA entiende que, 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, son realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Por tanto, el artículo 4.2 b) de la LIVA da la llave para que se cumpla el requisito del art. 7.5 de la LITPAJD.

Así pues, la transmisión de la empresa o de un bloque de la misma no estará sujeta a TPO por considerarse una actividad realizada por empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Todo ello, independientemente de que esté sujeto a IVA o no.

Por ello, coincido plenamente con MORON PEREZ⁶² cuando afirma que *“al constituir la transmisión del patrimonio empresarial o profesional una operación no sujeta a IVA, podría estarlo a ITP, pero para ello, claro está, deberá reunir los requisitos que establece la normativa reguladora de este último impuesto, cuyo artículo 7.5 declara la no sujeción de los actos realizados por empresarios o profesionales en desarrollo de su actividad, entre los que hay que encuadrar cualquier enajenación de elementos afecto a una actividad”*.

8) LA TRIBUTACIÓN POR TPO DE LOS INMUEBLES ENGLOBADOS EN LA TRANSMISIÓN DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL Y SU INCOMPATIBILIDAD CON EL ARTÍCULO 19 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE

Como ya sabemos, el artículo 7.5 de la LITPAJD establece la sujeción a la modalidad TPO de los inmuebles que forman parte del patrimonio empresarial cuando éste se transmite y no está sujeto a IVA. Los negocios jurídicos de dicha transmisión, a efectos

⁶² En este sentido, vid. MORÓN PÉREZ, M.C., “La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del artículo 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2009, pg.19.

de dicha sujeción, serían la compraventa y la permuta. En los casos en los que estuviéramos ante una donación o sucesión, tributaria por el ISD, y en los casos de fusión, escisión o aportación, tributaría por Operaciones Societarias⁶³. Si ponemos en relación dicho precepto con el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE podría decirse que es contrario a éste último.

Cuando el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE establece que los Estados están facultados “*para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente*” se está refiriendo a que no se está produciendo una transmisión en sentido literal sino una continuidad en la personalidad del cedente por parte del cesionario. No hay una entrega de bienes, sino un cambio de posición protagonizada por el cesionario que va a sustituir al cedente. En este sentido, si no hay una transmisión en sentido estricto no puede establecerse ningún gravamen, esto es, ni IVA ni TPO⁶⁴

El interés que radica en dicho precepto comunitario consiste en evitar la carga que supondría para el adquirente de la transmisión afrontar el IVA correspondiente a dicha operación. Carga que afectaría a la tesorería del adquirente en un momento en el que podría tener problemas de liquidez. Así pues, el artículo 7.1 de la LIVA declara no sujeta la operación con dicho fin. Pero de nada sirve beneficiar al adquirente con un supuesto de no sujeción en el IVA, si después, en el caso de englobar bienes inmuebles en la transmisión, el art. 7.5 de la LITPAJD le está gravando en la modalidad de TPO.

En este sentido, si no operase el supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA, el adquirente tendría la posibilidad de deducir el IVA que ha tenido que soportar con la transmisión. MORÓN PÉREZ⁶⁵, equipara la tributación por IVA como una carga meramente transitoria, mientras que la tributación por TPO la considera como una carga con carácter definitivo). Con esta fórmula, el adquirente debe soportar por los inmuebles transmitidos el TPO correspondiente, con la única posibilidad de recuperación “*en el seno de futuras operaciones de venta (al ser más el coste de adquisición la hipotética plusvalía*

⁶³ En tal sentido, vid. MORÓN PÉREZ, M.C., “La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación del artículo 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal* núm. 19/2009, pg.19.

⁶⁴ En este sentido se ha manifestado ALMUDÍ CID, J.M., ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. Y MORÓN PÉREZ, M.C.

⁶⁵ En este sentido, vid. MORÓN PÉREZ, M.C., “La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación de artículo 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal*, núm. 19/2009, pg.20.

asociada a la venta se verá reducida) o, en la parte correspondiente al vuelo, vía amortización contable”⁶⁶.

Otro aspecto a resaltar es el supuesto del artículo 20.2 de la LIVA que establece la posibilidad de renunciar a las exenciones de los números 20º y 22º del apartado primero por parte del sujeto pasivo cuando éste actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición. En relación con esto, el artículo 7.1 de la LIVA resulta poco equitativo en comparación con el tratamiento que realiza el artículo 20.2 de la LIVA sobre los inmuebles ya que, como hemos dicho, éste último permite la renuncia a la exención y como consecuencia, tributar por IVA, un impuesto en el que cabe la deducción. Sin embargo, si incluimos inmuebles en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial estará no sujeta la operación pero dichos inmuebles deberán tributar por TPO, que, como ya he explicado, no permite deducción⁶⁷.

Por tanto, la conclusión, es clara: este tratamiento que realiza la LITPAJD sobre los inmuebles englobados en la transmisión del patrimonio empresarial resulta incompatible con la normativa comunitaria, ya que no procede calificar una transmisión como no entrega de bienes a efectos de IVA, pero sí considerar tal hecho en la modalidad TPO. Con esta situación estamos etiquetando al cesionario como empresario, en relación a todos los bienes que transmite al cedente para que éste los destine a una actividad empresarial, salvo en los casos en los que se transmitan inmuebles, ya que, ante tal situación, le estamos considerando como un particular por gravarle con un impuesto de naturaleza privada⁶⁸.

Por otra parte, para tratar de evitar el gravamen por TPO en los inmuebles transmitidos, habría que transmitir el patrimonio empresarial en trozos o de forma individualizada, esto es, realizar tantas operaciones de transmisión como elementos conformen el patrimonio, y no de forma unitaria. La finalidad de este método está en no cumplir el supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA al considerarse como una unidad económica

⁶⁶ En tal sentido, vid. BLÁZQUEZ CASTILLO, C., “Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 9/2010, pg.2

⁶⁷ En tal sentido, vid. ALMUDÍ CID, J.M., “La inaplazable reforma de la Ley del IVA...” *Quincena Fiscal* núm. 15/2005, pg.10

⁶⁸ En tal sentido, vid. CALVO VÉRGEZ, J., “El IVA en las operaciones de transmisión de empresa”, *Carta Tributaria* nº7, 2010, pg. 7.

autónoma. La tributación de este método consistiría en gravar por IVA cada bien corporal o incorporeal que se transmita. Al realizarlo de esta manera, el adquirente tendría la posibilidad de deducir las cuotas soportadas con dichas transmisiones.

En este sentido, algunos autores han propuesto soluciones para evitar la tributación de los bienes inmuebles por TPO. Así BLÁZQUEZ CASTILLO⁶⁹ afirma que *“quizás hubiera sido preferible recoger estos supuestos de no sujeción bajo el título de exención renunciable y alcanzar así el verdadero fin perseguido por la Directiva comunitaria, de no sujetar 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”*.

MARTÍN FERNÁNDEZ Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁷⁰ señalan que *“la opción más deseable es la de mantener el supuesto de no sujeción, pero suprimiendo el gravamen por TPO”*.

Por último hay que hacer referencia a un precepto contenido en el artículo 7.1 de la LIVA. En concreto, dicho precepto establece:

“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 22º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley”.

El artículo 20.1, 22º de la LIVA declara exentas del impuesto las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. Lo que el artículo 7.1 establece es la subrogación del adquirente en la posición del transmitente a efectos del artículo 20.1, 22ª lo que quiere decir que la transmisión que realicen no tendrá la calificación de primera entrega. Si el adquirente decide posteriormente transmitir la edificación, ésta será considerada como primera entrega no exenta.

⁶⁹ En tal sentido, vid. BLÁZQUEZ CASTILLO, P., “Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial”, *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 9/2010, pg.2.

⁷⁰ En tal sentido, vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pg. 29.

El otro aspecto es el de la regularización de deducciones por bienes de inversión. En este sentido, CARRERAS MANERO y DE MIGUEL ARIAS⁷¹ afirman que *“el adquirente debe asumir los plazos de regularización de los bienes de inversión que resten al transmitente y las deducciones practicadas por éste último, aunque los porcentajes de prorrata aplicables serán los propios”*. Esto quiere decir que es el adquirente el que debe estar atento de los plazos de regularización de los bienes de inversión, teniendo en cuenta el tiempo ya transcurrido cuando estaban en propiedad del transmitente. Lo mismo es aplicable a las deducciones aplicadas pero el porcentaje de prorrata será el del adquirente. MARTÍN FERNÁNDEZ Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁷² señalan acertadamente *“que existen serias dificultades para cumplir estas obligaciones, ya que el adquirente no tiene por qué conocer, y en algunos casos, será imposible que lo conozca, el porcentaje de deducción aplicado por el transmitente en la compra de cada bien de inversión. Por ello, el Reglamento del IVA debería prever la obligación de que el transmitente comunicara al beneficiario dichos extremos”*.

La DGT, en la consulta vinculante de 19 de abril de 2011, concluyó que *“en el caso de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no sujeta al IVA, el adquirente queda automáticamente subrogado en la posición del transmitente y, por los bienes de inversión que formen parte de esa universalidad y que se transmiten antes de concluir el periodo de regularización que prevé el artículo 107 de la Ley del Impuesto, debe procederse a la regularización de las deducciones practicadas cuando corresponda. En tales casos, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falte para terminar el periodo de regularización será la que corresponda al adquirente”*.

En otra ocasión, la DGT se pronunció en la consulta vinculante de 12 de septiembre de 2014 señalando 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*

⁷¹ En tal sentido, vid. CARRERAS MANERO, O. y DE MIGUEL ARIAS, S., “Aspectos problemáticos de la no sujeción de la transmisión del patrimonio empresarial en el artículo 7.1 de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Crónica Tributaria* núm. 142/2012, pg. 55.

⁷² En tal sentido, vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pg. 36.

cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley”.

9) LA DEDUCCIÓN DE IVA SOPORTADO POR EL SUJETO PASIVO SOBRE LAS ENTREGAS O PRESTACIONES DE SERVICIOS QUE RECIBE CUANDO TRANSMITE LA TOTALIDAD O UNA PARTE DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL

Lo que se plantea en este punto es si el transmitente de la totalidad o de una parte del patrimonio empresarial o profesional puede deducir el IVA soportado por los servicios que haya tenido que recibir para realizar la transmisión. A modo de ejemplo, como prestaciones de servicios que podría recibir el transmitente estarían la contratación de abogados y asesores para que le guiaran en el proceso de transmisión. Pues bien, las facturas expedidas por dichos profesionales con destino al transmitente, ¿podrían ser deducibles? Todo ello teniendo en cuenta de que la transmisión que realiza el transmitente es una operación no sujeta a IVA.

Atendiendo a lo que expone el artículo 95.1 de la LIVA, *“los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional”*. Por lo tanto, todo dependerá de si esas cuotas que soporta el sujeto pasivo para efectuar la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial están afectas a su actividad empresarial o profesional.

Como ya vimos, al tratar la relación del IVA con TPO cuando se transmite la totalidad o parte del patrimonio empresarial en el que están incluidos bienes inmuebles, el Tribunal Supremo es partidario de no considerar la transmisión de la empresa como una operación realizada en desarrollo de su actividad empresarial o profesional.⁷³

Anteriormente comenté que dicho fundamento expuesto por el Tribunal Supremo podría desmontarse mediante el artículo 4.2 b) de la LIVA que entiende realizado en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional *“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*

⁷³ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996, Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª.

ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto”.

De la literalidad de la ley se desprende que la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial forma parte del desarrollo de una actividad empresarial o profesional y en consecuencia, a efectos del artículo 95.1 de la LIVA, las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, que en este caso es el transmitente, podrían ser perfectamente deducibles.

La posición del TJUE la dejó plasmada en el caso *“Abbey nacional plc”*⁷⁴ en el que se planteaban tres cuestiones prejudiciales sobre el derecho a deducir el IVA abonado sobre los servicios recibidos para realizar la transmisión de un inmueble como empresa en funcionamiento. El Tribunal determinó que cuando se transmita una universalidad total o parcial de bienes y ésta no sea considerada como una entrega de bienes, como consecuencia de que el Estado ejerciera la facultad prevista en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva (hoy artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE), los gastos que pudiera tener el transmitente correspondientes a los servicios recibidos para realizar la transmisión, *“forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e indirectamente relacionados con el conjunto de su actividad económica”.*

Lo que el TJUE está diciendo es que considera esos gastos afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional. Como consecuencia de ello, el IVA que el transmitente soporta podría ser objeto de deducción. Con esta conclusión parece que se cumpliría el requisito del artículo 95.1 de la LIVA para poder deducir cuotas soportadas.

Pero el TJUE va más allá al decir que el coste de este servicio forma parte de los gastos del sujeto pasivo, siendo este coste una pieza para determinar el precio de los productos de la empresa. Y pone como situación el caso en el que el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar dichos servicios, llevados a cabo para la transmisión de una universalidad de bienes. Pues bien, en este caso, el Tribunal considera que los costes de estos servicios *“deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de la empresa anterior a la transmisión. Cualquier otra interpretación del artículo 17 de*

⁷⁴ Sentencia de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98.

*la Sexta Directiva sería contraria al principio que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA, y supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo. Así, se haría una distinción arbitraria entre los gastos efectuados para las necesidades de una empresa antes de su explotación efectiva y durante ésta, por una parte, y los gastos efectuados para poner fin a dicha explotación, por otra”.*⁷⁵

No permitir deducir el impuesto soportado a aquellos sujetos que ponen fin a su actividad empresarial supondría, para el TJUE, un ataque al principio de neutralidad del IVA.⁷⁶

Atendiendo a lo expuesto hasta aquí, hay que decir que en los casos en los que los empresarios o profesionales que transmitan la totalidad o una parte del patrimonio empresarial no pueden verse afectados por el tenor literal del artículo 95.1 de la LIVA y en consecuencia limitado su derecho a deducir el IVA soportado por esos servicios. En este sentido ALMUDÍ CID⁷⁷ propone ampliar las operaciones que otorgan derecho a deducir IVA soportado del artículo 94.1, 1º de la LIVA e incluir en el mismo los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional.

Como vemos, la diferencia que hay entre la normativa comunitaria a la normativa interna es amplia, ya que la normativa comunitaria permite la deducción del IVA soportado en aquellos casos en los que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se destinan a un supuesto de no sujeción, y, por lo tanto, de no tributación, como es la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, mientras que en la normativa interna, el artículo 94.1, 1º de la LIVA no contempla dicho supuesto de transmisión entre sus líneas.

El artículo 104.3, 5º de la LIVA excluye las operaciones no sujetas del artículo 7 para el cálculo del porcentaje de deducción. En este sentido, VICTORIA SANCHEZ⁷⁸ apunta que *“el legislador español, implícitamente, está señalando que la realización de las operaciones de transmisión global del patrimonio empresarial ni genera ni coarta el*

⁷⁵ Párrafo 35 del caso Abbey national plc asunto C-408/98.

⁷⁶ Caso I/S, asunto C-32/03.

⁷⁷ En tal sentido, vid. ALMUDÍ CID, J.M., “La inaplazable reforma de la Ley del IVA...” *Quincena Fiscal* núm. 15/2005, pg. 12.

⁷⁸ En tal sentido, vid. VICTORIA SÁNCHEZ, A., “Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Estudios Financieros* núm. 21/2002, pg. 58.

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”.

A modo de conclusión y a pesar de la literalidad de los preceptos, parece que la intención del legislador es permitir la deducibilidad del IVA soportado en los casos de entregas de bienes o prestaciones de servicios enlazados con la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

Interpretando la normativa española según la doctrina del TJUE cabría permitir la deducibilidad de IVA soportado ya que el impuesto es soportado por un sujeto pasivo y dichos bienes y servicios son adquiridos con el fin de afectarlos directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional.

10) LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES SUJETAS AL IVA

A veces pueden darse casos en los que la transmisión de un patrimonio empresarial esté sujeta a IVA. En estos casos, el tratamiento tributario cambia por completo. El efecto más importante de la sujeción es que la operación devengará IVA. Con este tratamiento no se podrá hablar de una operación considerada como única transmisión sino que, al estar sujeta a IVA habrá tantas entregas de bienes y prestaciones de servicios como activos contenga el patrimonio empresarial. Con cada entrega o prestación se generará un IVA específico, que dependerá del tipo aplicable. La suma de todo ese IVA será el total a repercutir al adquirente. Por último, todo el IVA repercutido deberá ser ingresado a la Hacienda Pública.

La especialidad de este supuesto es la tributación por elemento transmitido, ya que no se considera como una globalidad a efectos de una única tributación.

11) LA MODIFICACIÓN EFECTUADA POR LA LEY 28/2014

La Ley 28/2014, de 27 de noviembre⁷⁹ fue publicada en el Boletín Oficial del Estado el viernes 28 de noviembre de 2014. La modificación efectuada por dicha ley afecta al objeto

⁷⁹ Por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de este trabajo, esto es, la no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. En la exposición de motivos de esta ley, se argumenta que la modificación se realiza para mejorar la técnica del impuesto. Anuncia así, que el motivo de la modificación del artículo 7.1 de la LIVA es el de adaptar la regulación a la jurisprudencia del TJUE.

El objetivo es aclarar la regulación que reciben las operaciones no sujetas de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional y marcar legislativamente la interpretación que ha realizado el TJUE.

Los cambios que la ley 28/2014 ha realizado en el artículo 7.1 de la LIVA son los siguientes:

1. Ampliación del ámbito objetivo de la no sujeción: en este caso el artículo amplía su alcance. El artículo reformado declara no sujetas al impuesto “las transmisiones 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”. Se añade la expresión “o que sean susceptibles de constituir”. Con ello, para que la transmisión de un patrimonio empresarial pueda beneficiarse del supuesto de no sujeción basta con que sea susceptible de constituir una unidad económica autónoma. Ahora sólo se exige que sea susceptible formar dicha unidad.
2. El anterior requisito es exigido en sede del transmitente. Modificación importante ya que para beneficiarse de la no sujeción se exige que el conjunto de bienes y derechos que constituye o sea susceptibles de constituir una actividad autónoma lo sea en sede del transmitente. Esto es normal ya que, quien realiza la entrega es el transmitente. La base del supuesto de no sujeción radica en el empresario o profesional que lleva a cabo la operación, que no es otro que el transmitente.
3. Se aclara que la mera cesión de bienes o derechos quedará excluida del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la LIVA. Se precisa que por mera cesión de bienes se entenderá la transmisión de estos bienes o derechos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma. Ello se recoge ya en la redacción actual, si bien se hace referencia exclusivamente a los bienes arrendados, por lo que la nueva redacción

supone la aclaración del ámbito objetivo de este supuesto de no sujeción, que resulta lógico en cuanto que ya se trate de bienes o de derechos, si la transmisión no supone una unidad económica autónoma, deberá quedar sujeta al impuesto.

Vista la modificación producida, hay que analizar los casos llegados a los órganos de interpretación administrativos. La mayoría de las cuestiones consultadas en relación al artículo 7.1 de la LIVA que llegan a la DGT giran en torno a la idea de “*unidad económica autónoma*”. En efecto, cuando los contribuyentes consultan a la DGT sobre este tema, en la mayoría de los casos tienen por objeto si el patrimonio que van a transmitir constituye a ojos de la Administración una unidad económica independiente.

La DGT establece que, para determinar si un conjunto de bienes forman una unidad económica autónoma debe realizarse desde los preceptos del IVA y que para cumplir dicha exigencia, el conjunto de medios humanos y materiales transmitidos debe ser suficiente para explotar una actividad empresarial de forma autónoma (En este sentido, Consulta vinculante de 17 de abril de 2015⁸⁰; Consulta vinculante de 8 de abril de 2015⁸¹; Consulta vinculante de 6 de abril de 2015⁸²)

En la consulta vinculante de 23 de marzo de 2015⁸³ la DGT indica que la transmisión de una oficina de farmacia con cesión del local por tiempo determinado no está sujeta a IVA. Y ello aunque no se transmita la propiedad del local. La DGT en este sentido, afirma que el hecho de que el local no se transmita sino que se celebre un contrato de arrendamiento no es problema para declarar la operación como no sujeta. No obstante, advierte que el inmueble debe de estar a disposición del adquirente para realizar la actividad económica. Interpretación que es realizada en base a la interpretación del TJUE.

Por último, debido al poco tiempo que lleva en vigor la última modificación de la LIVA, todavía no hay pronunciamientos en el Tribunal Supremo.

Llegados a este punto, ¿tiene sentido la reforma efectuada por la Ley 28/2014? En lo que se refiere al artículo 7.1 de la LIVA, mi postura es negativa. El cambio legislativo ha conseguido mejorar de forma técnica este artículo con la adaptación de la jurisprudencia comunitaria, pero ha sido una mejora en cuanto a la interpretación del mismo. La reforma

⁸⁰ V1212/2015.

⁸¹ V1064/2015.

⁸² V1044/2015.

⁸³ V0868/2015.

no ha terminado con el problema de la tributación de los inmuebles por TPO cuando van englobados en la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial no sujeta a IVA.

Los obligados tributarios que se vean afectados por esta situación, tendrán que decidir si realizar la transmisión como una unidad económica autónoma y estar ante una operación no sujeta pero tributando los inmuebles por TPO, o transmitir individualmente con la correspondiente tributación por IVA pero con la posibilidad de deducción, beneficio que no tiene la modalidad TPO. Todo dependerá de si le resulta rentable a las partes o no la tributación, pero si resulta, que las transmisiones del patrimonio empresarial, en su gran mayoría escogen la transmisión por partes, el fin del artículo 7.1 de la LIVA, en mi opinión, resultará inexistente.

12) CONCLUSIONES

Llegado al fin del trabajo, expondré las conclusiones del mismo:

1. La interpretación que realiza el TJUE con las cuestiones prejudiciales que le llegan son fundamentales para dar seguridad jurídica a los ordenamientos internos. Es evidente que la lentitud para adaptar la normativa interna, por lo menos en nuestro ordenamiento, hace que existan situaciones de inseguridad jurídica. La labor interpretativa que realiza el TJUE tiene efectos en los ordenamientos internos, al seguir sus mismos criterios a la hora de posicionarse en una cuestión. Como apuntaba en este trabajo, la sentencia del caso “*Zita Modes Sàrl*” fue fundamental en nuestro ordenamiento para resolver lagunas interpretativas a tiempo. Dicha sentencia es del año 2003 y la modificación normativa que adaptó dicha jurisprudencia fue la del año 2008. Se trata de un gran lapso de tiempo para adaptar vía interna las decisiones del Alto Tribunal. No obstante, también hay que decir que la Sexta Directiva sufrió una mala trasposición a nuestro ordenamiento interno y ello se reflejó en la LIVA. En definitiva, con la interpretación del TJUE se aportaron cuestiones relevantes para analizar los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.
2. Lo relevante para considerar la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial es que pueda ser considerada como una unidad económica autónoma. El patrimonio que transmite un empresario a otro para que pueda montar una actividad económica tiene que comprender los requisitos necesarios para

funcionar. No obstante, todo dependerá del tipo de negocio que quiera realizar el transmitente. Teniendo claro esto, se podrá analizar qué elementos son necesarios para tal fin. En este sentido, la transmisión de la propiedad de inmuebles podría no ser necesario, sino que, bastaría con un contrato de arrendamiento, para que el adquirente tenga las facultades de uso y disfrute del inmueble y pueda afectarlo a la actividad empresarial que desarrolle. Por otro lado, la transmisión de un patrimonio que no sea susceptible de formar una unidad económica autónoma será considerada como una mera cesión de bienes, con la consecuencia de que estará sujeta la transmisión al IVA.

3. El supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA en realidad no es un supuesto de no sujeción sino que se trata de una exención técnica con la finalidad de racionalizar el sistema tributario. Conclusión que se obtiene después de analizar el artículo 4 de la LIVA. Dicho artículo establece dos requisitos para que una operación esté sujeta a IVA. Estos requisitos son: que estemos ante una entrega de bienes y que estemos ante una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial. Está claro que la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial entra dentro de lo que la ley califica entrega de bienes (artículo 8.1 de la LIVA) ya que se produce una transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. En cuanto a que la operación se realice en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional el artículo 4.2 b) deja claro que la transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional es una operación realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Vistas las argumentaciones, el supuesto del artículo 7.1 de la LIVA cumple los requisitos para ser considerado una operación sujeta al impuesto. No obstante, no podría encuadrarse entre los supuestos de sujeción por la propia finalidad del tributo.
4. Considero que los inmuebles englobados dentro de la transmisión del patrimonio empresarial no deben tributar por TPO. La ley considera sujeto a TPO los inmuebles comprendidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial cuando dicha operación se encuentre no sujeta a IVA. Si esto lo ponemos en conexión con la argumentación del anterior punto, esto es, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial considerada como sujeta y exenta de IVA cabría decir que no procede la tributación por TPO. Siguiendo con la argumentación si a la totalidad del patrimonio empresarial que se transmite se

considera como una unidad orgánica a efectos de IVA, no debería exigirse la tributación por TPO de los inmuebles englobados en esa unidad orgánica. Pero en vista de la literalidad de la norma, parece que la intención del legislador es recaudar por este concepto con los inmuebles. Pero si nos fijamos en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE no se produce ninguna transmisión sino que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Entiendo que si no hay transmisión no debería producirse la sujeción a TPO. Por último, gravando los inmuebles englobados en la totalidad del patrimonio empresarial, el legislador está equiparando al empresario con un particular al gravarle con un impuesto destinado a transmisiones entre particulares. Si el transmitente es considerado como un empresario cuando transmite su patrimonio, también debe serlo para los inmuebles, cuando estos últimos forman parte del patrimonio empresarial como una unidad.

13) BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M. (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 prorrata”, *Quincena Fiscal*, nº15.

ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2004): “La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Estudios Financieros*, nº 39.

BLÁZQUEZ CASTILLO, P. (2010): “Comentarios al artículo 7.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido: la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones del patrimonio empresarial”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 9.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A. (2013): “El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 102.

CALVO VÉRGEZ, 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*, nº 150.

CARRERAS MANERO, O. y DE MIGUEL ARIAS, S. (2012): “Aspectos problemáticos de la no sujeción de la transmisión del patrimonio empresarial en el artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Crónica Tributaria*, nº 142.

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*, nº22.

LONGÁS LAFUENTE, A. (2015): “Análisis de las modificaciones introducidas es el IVA por la Ley 28/2014, de reforma de la Ley 37/1992, y de otras modificaciones relativas a este impuesto”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº382.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2007): “Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi*.

MORÓN PÉREZ, M.C. (2009): “La tributación de la transmisión de la empresa en el IVA tras la modificación de artículo 7.1º de su ley reguladora”, *Quincena Fiscal* nº19.