

ARTÍCULOS

LA TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES DE LA TRANSMISIÓN DE NEGOCIOS INMOBILIARIOS

VÍCTOR VIANA BARRAL Y FRANCISCO DE LA PUENTE
Abogados (*)

1 · LA REGLA DE NO SUJECCIÓN AL IVA DE LAS TRANSMISIONES DE NEGOCIOS, SU FILOSOFÍA Y LAS DISTORSIONES QUE EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES OCASIONA EN ESTA REGLA

Una de las preocupaciones recurrentes del legislador comunitario en el ámbito fiscal es establecer las condiciones para que la fiscalidad no entorpezca la realización de operaciones de reestructuración o reorganización empresarial que pueden ser necesarias para conseguir que las empresas europeas alcancen un tamaño que les permita hacer realidad la existencia de un mercado único. Fruto paradigmático de esta preocupación es, en el ámbito de la imposición directa, la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, que establece un régimen de neutralidad fiscal en operaciones de reorganización empresarial. Pero esa preocupación también se ha reflejado en la

imposición indirecta, fundamentalmente en la norma de no sujeción a IVA de las transmisiones empresariales que está contenida actualmente en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/EC.

Habilita esta norma a los Estados miembros para que *«consideren 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.»*

Con ello se trata de favorecer (o al menos no entorpecer) las operaciones de reorganización y de sucesión de negocios evitando el coste financiero que para el adquirente se originaría si la operación quedara sujeta a IVA. Y es que, por más que el IVA sea un impuesto deducible y tenga vocación de neutralidad, estas operaciones de alto contenido económico pueden generar un importante coste financiero para el adquirente, que puede verse necesitado, incluso, de recurrir a financiación transitoria para pagar un impuesto (el IVA) cuya recuperación tendría luego derecho a obtener de la Hacienda Pública.

Pues bien, el legislador español ha querido hacer uso de esa facultad establecida en la Directiva comunitaria y, por ello, el artículo 7 de la LIVA¹ establece la no sujeción de *«[l]a 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»*. También establece, en la misma línea, la no suje-

(*) Del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).

¹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ción de «[l]a transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente», en virtud de las operaciones de reestructuración empresarial que tengan derecho al régimen de neutralidad fiscal establecido en el capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades².

Sentado lo anterior, debemos apuntar desde ya que, si bien la norma fiscal española hace uso formal de una opción establecida por el legislador comunitario para favorecer las operaciones de reestructuración empresarial, el legislador español ha introducido una importante distorsión en la filosofía que subyace en la regla de no sujeción a IVA de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Y ello, porque, de resultar de aplicación el artículo 7 de la LIVA y la regla de no sujeción a este impuesto, la operación puede quedar sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas («TPO») del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados («ITP y AJD») por los inmuebles comprendidos en el patrimonio adquirido. Así, el artículo 7.5 de la Ley del ITP y AJD³, dispone la sujeción a la modalidad TPO 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 Impuesto sobre el Valor Añadido». La transmisión de bienes inmuebles comprendidos en el patrimonio empresarial quedaría entonces sujeta a la modalidad TPO del ITP y AJD, al tipo establecido por la Comunidad Autónoma correspondiente (normalmente 6% o 7%).

Pues bien, como reiteradamente ha criticado la doctrina científica⁴, parecería que esta tributación

por TPO resulta manifiestamente contraria a la voluntad del legislador comunitario de no entorpecer con costes fiscales las transmisiones empresariales. Así, si bien es cierto que estableciendo la tributación por TPO el adquirente del negocio no incurre en el coste financiero que debería soportar de quedar la operación sujeta a IVA, resultaría que a cambio el adquirente debe soportar el coste (no financiero sino real) de un impuesto (TPO) que no es directamente recuperable de la Administración y que sólo podrá recuperar de forma parcial e indirecta con la amortización o venta posterior de los activos adquiridos.

Sin entrar hasta la fecha en estas consideraciones, la Dirección General de Tributos⁵ y el Tribunal Supremo⁶ han justificado la tributación por TPO con la consideración de que este tipo de operaciones no revisten en sí mismas carácter empresarial, por cuanto no es propio de la actividad del empresario ceder su actividad a un tercero. Este razonamiento les ha llevado a concluir que la transmisión de los inmuebles comprendidos en transmisiones del patrimonio empresarial no sujetas a IVA debería tributar como las transmisiones no empresariales de bienes inmuebles; esto es, como una transmisión inmobiliaria entre particulares no empresarios que, en nuestro ordenamiento, quedan siempre sujetas a TPO⁷.

Entendemos, en cualquier caso, que el andamiaje sobre el que se construye la cobertura administrativa y judicial al artículo 7 de la Ley del ITP y AJD debe ser cuestionado desde que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas («TJCE»), en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sàrl c. Administration de l'enregistrement et des domaines*, asunto C-497/01 («Zita Modes»), precisase el alcance y el significado de la norma de no sujeción a IVA.

Así, el objetivo de la norma de no sujeción comunitaria quedó claramente identificado cuando el TJCE señaló en *Zita Modes* que el propósito del legislador era evitar «sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso,

² Aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

³ Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2005): *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Ed. Lustel 2005; 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: Revista de actualidad fiscal*, núm. 15, 2005, págs. 11-28; ABELLA POBLET, E. (2006): *Manual del IVA*; Ed. El Consultor de los Ayuntamientos, 2006, págs. 188 y ss.

⁵ Resolución de 19 de enero de 1989.

⁶ Sentencia de 22 de octubre de 2002.

⁷ Este razonamiento no nos parece muy acertado. Así, entendemos, al igual que Checa González (CHECA GONZÁLEZ, C. (2007): *El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial o profesional*; Ed. Thomson Aranzadi, 2007), que los actos de disposición de negocios son esencialmente empresariales y, por tanto, sólo pueden someterse a imposición por el IVA y no por el TPO, que es ajeno al tráfico empresarial.

se recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado».

Y sobre esta premisa, el TJCE sentó que las operaciones a las que se hace referencia en la Sexta Directiva como susceptibles de beneficiarse de la regla de no sujeción son aquellas «que comprende(n) la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias».

Esto es, partiendo de la *ratio legis* del precepto, el TJCE entiende, en primer lugar, que la regla de no sujeción no puede limitarse a supuestos en los que se transmite la totalidad del patrimonio empresarial, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Por otro lado, el TJCE entiende que para la aplicación de la regla de no sujeción no es necesario que la actividad económica que realice el adquirente sea necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente.

Esta ampliación del ámbito de aplicación de la regla de no sujeción en IVA que realiza Zita Modes —y que, no olvidemos, viene animada por el deseo de evitar un coste financiero a un mayor número de adquirentes de negocios—, ha generado en nuestro país una situación de inseguridad jurídica todavía no resuelta por vía administrativa o judicial, ya que bajo el juego coordinado de la norma de no sujeción a IVA y la de sujeción a TPO, podría quedar teóricamente sujeta a tributación cualquier operación inmobiliaria en la que los inmuebles transmitidos tuvieran cierta relevancia o fueran susceptibles de una utilización autónoma, configurando así, en palabras del TJCE, «una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica de forma autónoma».

Sin perjuicio de que abordemos en otra ocasión el análisis crítico de los efectos de la superposición IVA-TPO en operaciones inmobiliarias, el propósito de las líneas que siguen no es otro que el de precisar el concepto de «negocio» a los efectos de la aplicación de la norma de no sujeción al IVA, para dilucidar su aplicación a supuestos en los que se transmiten bienes inmuebles que constituyen el factor de producción fundamental de determinadas actividades empresariales (arrendamiento de locales comerciales, inmuebles en negocios hoteleros, etc.).

Anticipamos desde ya que una interpretación de este concepto que pretenda dar cabida a la finalidad que anima la norma legal interpretada debería ser favorable a su tributación por IVA y, por tanto, a no considerar como transmisión de negocio cualquier transmisión aislada de inmuebles, por muy importantes que sean en determinados sectores de actividad.

Para ello, nos aproximaremos a la definición de negocio y de rama de actividad y nos detendremos en su configuración bajo Derecho español.

2 · DELIMITACIÓN DE LA REGLA DE NO SUJECIÓN A IVA EN OPERACIONES INMOBILIARIAS

Más allá de los parámetros generales fijados por la norma comunitaria y el TJCE, corresponde a cada uno de los intérpretes nacionales fijar el ámbito de aplicación de la regla de no sujeción en cada Estado miembro. Significa esto que, como consecuencia de las diferentes normas interpretativas en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea, el límite de la norma de no sujeción a IVA puede ser diferente en cada Estado miembro⁸.

En nuestra opinión, si la finalidad de la norma de no sujeción es evitar sobrecargar la tesorería del adquirente, entonces la interpretación que en España se haga de la norma debería llegar a restringir su ámbito de aplicación, ya que, por el juego IVA-TIPO, cuanto mayor sea el ámbito de no sujeción en IVA, mayor será la sobrecarga financiera para el adquirente.

En Derecho español, las expresiones utilizadas por el TJCE (i.e., «universalidad parcial de bienes», «establecimiento mercantil» o «parte autónoma de una empresa»), son conceptos jurídicos indeterminados, que no encuentran una definición clara en la legislación mercantil o fiscal. A estos efectos, debemos recordar que según el artículo 12 de la LGT⁹, «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil» (esto es, «según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al

⁸ SWINKELS, J. (2007): «Transfer of a Going Concern under European VAT» en *International VAT Monitor*. IFBD, Amsterdam, March, April 2007.

⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

espíritu y finalidad de aquéllas). Igualmente, el precepto señala que «*en tanto no se definan en la normativa tributaria, los términos empleados en las normas se interpretarán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*». Por ello, juzgamos necesario realizar una aproximación a los conceptos utilizados en *Zita Modes* con arreglo a las normas de interpretación generales, utilizando para su hermenéutica el significado conocido de otras categorías jurídicas asimilables.

A ello dedicaremos los siguientes apartados, tratando de extraer conclusiones sobre el ámbito de aplicación de la norma de no sujeción a determinadas transmisiones inmobiliarias.

2.1 · La definición de empresa o negocio en el Derecho fiscal y contable

Una interpretación literal de la norma comunitaria y de los criterios señalados por *Zita Modes*, podría llevar a considerar que un solo inmueble o conjunto de inmuebles aislados, por su cantidad, valor o capacidad teórica de funcionamiento autónomo, podrían constituir *per se* una actividad económica con lo que su transmisión quedaría bajo el ámbito de la regla de no sujeción a IVA.

A nuestro juicio, debe rechazarse esta interpretación literal, que en su máxima expresión, sujetaría a tributación una gran parte de los negocios de transmisión inmobiliaria, en los que la particular relevancia cuantitativa y cualitativa de los activos inmobiliarios en el desarrollo de la actividad puede, aparentemente, situar a los demás activos del negocio en un papel secundario a efectos de la aplicación de la norma de no sujeción.

Debemos rechazar, por tanto, una interpretación de los conceptos contenidos en la Sentencia *Zita Modes* basadas en criterios (precio, valor económico, relevancia para el proceso productivo, etc.) que lleven a una aplicación extensiva del presupuesto de hecho de la norma de no sujeción. Entendemos, consecuentemente, que la norma de no sujeción no debe ser aplicada a supuestos en los que se puede estar transmitiendo un solo inmueble o varios inmuebles de forma aislada; por ejemplo, a la transmisión de un inmueble arrendado.

En nuestra opinión, la interpretación debe enfocarse desde los otros criterios hermenéuticos contenidos en el artículo 3.1. del Código Civil.

En este sentido, pensamos que una interpretación sistemática y teleológica del requisito de existencia de un negocio en el presupuesto de hecho de la

norma de no sujeción debería llevarnos a exigir la concurrencia de aquellos elementos que generalmente determinan la existencia de una actividad económica para poder entender que se está transmitiendo un negocio y que, por tanto, se aplica la regla de no sujeción.

En este sentido, cualquier actividad económica (incluida la de arrendamiento de bienes inmuebles) requiere la combinación de los elementos materiales, intangibles y humanos necesarios y determinantes para la generación y dirección de cualquier negocio, circunstancia que no se da cuando lo que se está transmitiendo es un único activo o activos aislados, sin perjuicio de su relevancia para el desarrollo de la actividad en cuestión. Por ello convenimos con MARTÍN MARTÍN; SAN FRUTOS GAMBÍN¹⁰ en que la transmisión de un inmueble aislado, aun cuando pueda estar arrendado, no tendrá la consideración de negocio sino de bien y, por tanto, su transmisión estará sujeta a IVA no debiendo aplicarse la regla de no sujeción.

Esta interpretación encajaría con la definición de negocio bajo la normativa contable española (N.V. 19 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007) que establece que negocio «*es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento*». Nótese que esta definición pivota en torno a dos características básicas; la finalidad de «*proporcionar un rendimiento*» y la pluralidad de activos dado que se debe tratar de «*un conjunto de elementos patrimoniales*». Bajo esta definición un activo aislado como un edificio o activo singular no tendría en ningún caso la calificación de «negocio».

Esta es también la interpretación que se acomoda al sentido usual y técnico del término negocio o empresa (según la Real Academia Española, una empresa es una «*unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos*») o al concepto de actividad económica contenido en otras ramas del Derecho fiscal.

Así, por ejemplo, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

¹⁰ MARTÍN MARTÍN, J; SANFRUTOS GAMBÍN, E (2007): «La insostenible tributación por ITP de los inmuebles en la venta de empresas», *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 66/2007, pág. 88.

Físicas establece que se entenderá que el arrendamiento de bienes inmuebles tiene la consideración de actividad económica cuando: (a) en el desarrollo de la actividad se cuente con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión; y (b) para la ordenación de la actividad se cuente con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. Esto es, el legislador requiere de la concurrencia de una mínima estructura de medios humanos y organizativos para concluir sobre la existencia de una actividad económica en la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles a efectos del IRPF, lo que, de nuevo, impediría calificar como negocio la transmisión de un activo aislado.

La necesaria presencia de otros elementos configuradores de una actividad es el criterio que han seguido otros Estados miembros al delimitar la regla de no sujeción a IVA en la transmisión de negocios. Así, a modo de ejemplo, los tribunales irlandeses, en el caso *O’Culacháin (Inspector of Taxes) —vs— Stylo Barratt Shoes Limited*¹¹, entendieron que, dado que «el acuerdo previó la transmisión de las instalaciones y de algunos activos fijos. No se transmitieron ni las existencias, ni los deudores, ni los acreedores [...]» y dado que el adquirente, que ya desarrollaba una actividad similar, continuó desarrollando su actividad con sus propios medios, no podía concluirse que la transmisión constituyese una transmisión de rama de actividad no sujeta a IVA.

2.2 · El concepto análogo de establecimiento permanente

Algunos autores¹² consideran que una aproximación adecuada al concepto de «negocio» o de «actividad empresarial» puede encontrarse en el concepto fiscal de establecimiento permanente. El propio TJCE en *Zita Modes* alude a «la transmisión de un establecimiento» como presupuesto de la norma de no sujeción.

En aplicación de este criterio, estaríamos ante el presupuesto de hecho de la norma de no sujeción si los activos en cuestión constituyen un establecimiento permanente a efectos de tributación directa.

En este sentido, se entiende normalmente que un sujeto pasivo no residente tiene un establecimiento

permanente cuando existe una base o lugar fijo de negocios desde el que se desarrolle la actividad inmobiliaria, y ello requiere, según ha señalado la Dirección General de Tributos en consulta núm. 1363-02, que se cuente con al menos una persona y un local empleados en la gestión del activo. Quiere esto decir que sólo nos encontraremos ante un establecimiento permanente y, con ello, ante un negocio capaz de funcionar de forma autónoma cuya transmisión constituye el presupuesto de la norma de no sujeción cuando para el desarrollo de la actividad inmobiliaria se cuenta con los medios materiales y humanos necesarios.

Por todo ello, debemos concluir que si el adquirente utiliza sus propios medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad junto con los activos adquiridos del adquirente, no estaremos ante una adquisición de negocio o de rama de actividad no sujeta a IVA.

2.3 · El concepto análogo de rama de actividad

Una aproximación muy útil a nuestros efectos es la definición de negocio o rama de actividad es la que realiza la Administración tributaria al analizar la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, canje de valores y aportaciones no dinerarias del capítulo VIII, título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a operaciones de reorganización empresarial con inmuebles. En este sentido, debemos recordar que la propia regla de no sujeción contenida en el artículo 7.1.º.b) de la LIVA se refiere a las operaciones que cumplan con la definición de rama de actividad contenidos en el régimen de neutralidad fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, el artículo 83.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades entiende 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».

La Dirección General de Tributos¹³ ha definido el concepto de rama de actividad en el marco de las operaciones de reestructuración en términos similares a los utilizados por el TJCE al tratar la norma de no sujeción: rama de actividad sería un conjunto de activos susceptibles de ser utilizados de

¹¹ 2004 IESC 20, disponible en <http://www.courts.ie/Judgments.nsf>

¹² UTANDE SAN JUAN, J.M. (2002). «El concepto de rama de actividad y su aplicación en materia de fiscalidad directa e indirecta», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208, año 2002, págs. 79 y ss.

¹³ Consultas V2293-07; V0586-06; V1916-07; V1825-06, entre otras.

forma autónoma en el desarrollo de una actividad económica. Tras haber extrapolado estos criterios a la regla de no sujeción de IVA, la Dirección General de Tributos parece entender que sería necesaria la existencia de una estructura empresarial autónoma más allá de un mero conjunto de bienes para considerar la existencia de una rama de actividad.

Es más, la Dirección General de Tributos ha hecho referencia a la necesidad de contar con una persona empleada en el desarrollo de la actividad y de un local afecto a la gestión de la misma, en el entendido de que únicamente si se cumple el mencionado requisito se estará transmitiendo una rama de actividad susceptible de funcionar de manera autónoma o un negocio y, por tanto, será posible la aplicación del régimen fiscal especial de reorganizaciones empresariales (y, por ende, la regla de no sujeción).

La interpretación anterior ha sido tradicionalmente aceptada por la doctrina científica española¹⁴, que ha considerado que para que la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales pueda ser considerado como una transmisión de rama de actividad debe existir una continuación de las actividades del transmitente, así como una continuidad o sucesión en la utilización de los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad.

Por el contrario, si la operación comprende únicamente una transmisión de activos, pero no incluye la transmisión de otros elementos empresariales necesarios o esenciales para el desarrollo de la actividad, la transmisión no podrá ser considerada como transmisión de rama de actividad¹⁵. En particular, y en relación con la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, se ha señalado que la aportación de bienes inmuebles (edificios) no constituye una transmisión de rama de actividad dado que la actividad de arrendamiento no requiere de una organización empresarial propiamente dicha para el desarrollo de la misma¹⁶.

De nuevo esta aproximación nos llevaría a concluir que no basta la transmisión de activos de determinada relevancia para considerar que estamos ante la transmisión de un negocio.

¹⁴ J. LAORDEN, et alt. (1998): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas, 1998, pág. 1841; A. SERRANO GUTIÉRREZ, A. (2003): *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, 2003.

¹⁵ En igual sentido, CHECA GONZÁLEZ, C. (2007), *op. cit.*, pág. 65.

¹⁶ UTANDE SAN JUAN, J.M. (2002), *op. cit.*, pág. 87.

2.4 · La identidad de presupuestos de la regla de no sujeción y de los supuestos de sucesión de empresa

Puede ser también útil el estudio del concepto de empresa en aquellos casos en los que es de aplicación el régimen de responsabilidad por sucesión empresarial.

En los supuestos de sucesión empresarial, el artículo 42.1.c) de la LGT establece un régimen de responsabilidad solidaria de los sucesores en la realización de actividades económicas por cualquier título. En el caso que nos ocupa, ¿sería planteable la existencia de un régimen de responsabilidad al adquirente de un activo aislado como un bien arrendado cuando tiene tal entidad que es el activo fundamental para la explotación de un negocio?

En nuestra opinión, el régimen de responsabilidad de los sucesores en explotaciones o actividades económicas sólo tendrá lugar cuando efectivamente se continúe en el desarrollo de esa actividad con los medios del transmitente, no cuando el adquirente desarrolle una actividad nueva o la suya propia utilizando para ello determinados activos adquiridos al transmitente. En particular, no habrá sucesión cuando el adquirente no adquiera elementos esenciales del negocio del transmitente (como pueden ser los medios materiales y humanos utilizados para la gestión del inmueble en alquiler, distintos del inmueble)¹⁷ y desarrolle la actividad con sus propios medios. En estos mismos términos, la Dirección General de Tributos ha aclarado, en consulta 2154-99, que la continuidad en la actividad requiere que los elementos que se transmiten constituyan una unidad económica o funcional que posibilite la permanencia de la explotación económica. Y, la propia LGT establece que la responsabilidad por sucesión de empresa no será exigible a los adquirentes de elementos aislados, salvo que esas adquisiciones permitan la continuación de la actividad¹⁸.

¹⁷ En este sentido, Morillo Méndez (MORILLO MÉNDEZ, A. (2002): «Análisis del concepto de rama de actividad en el Impuesto sobre Sociedades y subrogaciones determinadas por la sucesión», *Gaceta Fiscal* núm. 212, pág. 98) señala que «se exige algo más que la simple capacidad para funcionar en régimen de explotación económica, puesto que no es concebible una suma inerte de elementos».

¹⁸ La doctrina entiende que la norma se aplica a las adquisiciones aisladas que encubren la sucesión empresarial, esto es, la exigencia de responsabilidad en casos de adquisiciones de elementos aislados sería una norma anti fraude, y no tanto una norma que establezca una extensión del concepto de negocio. Vid. en tal sentido, R. HUESCA BOADILLA, R. et alt. (2004): *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Thomson Aranzadi 2004, pág. 310.

Por tanto, y centrándonos en el supuesto de no sujeción a IVA, lo esencial es, de nuevo, que se transmitan aquellos elementos que permitan la pervivencia del negocio, esto es, aquellos elementos básicos para continuar el ejercicio del negocio, lo que sucederá en la transmisión de una explotación económica, en donde no se genera un verdadero valor añadido¹⁹.

La fiscalidad no debe ser un obstáculo en las transmisiones de negocios y, por tanto, la definición de negocio no debe ser objeto de una interpretación en la que la aplicación de otro gravamen (como el del TPO) desvirtúe esta finalidad. Como hemos visto, esta es la conclusión que también se desprende de la aplicación de las reglas generales de interpretación.

3 · LA POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN ANTE LA REGLA DE NO SUJECCIÓN

No existe un criterio administrativo que pueda aplicarse de forma generalizada a las operaciones que venimos comentando, pues la posición de la Administración sobre la aplicación de la regla de no sujeción a IVA en operaciones inmobiliarias se ha ido fijando a través de las contestaciones a las diversas consultas planteadas por los contribuyentes. Tampoco existe una línea jurisprudencial clara, lo que determina la existencia de la situación de inseguridad jurídica a la que aludíamos al comienzo de nuestro trabajo.

Tras la Sentencia *Zita Modes*, los criterios seguidos por la Dirección General de Tributos en relación con la aplicación del artículo 7, apartado 1, letra a) de la LIVA, han sido modificados para recoger sus conclusiones, en el sentido de que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio para que la operación quede al margen de su sujeción al tributo, sino que basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma; ni tampoco requerir que la actividad económica que realice el adquirente sea la misma que venía desarrollando el transmitente, como cabría concluir del tenor literal del artículo 7.1.a) de la LIVA.

Con anterioridad a la Sentencia *Zita Modes*, la Dirección General de Tributos había considerado que, en un supuesto en que un particular se convertía en empresario a efectos del IVA por acceder a la condición de urbanizador, la transmisión de la totalidad de su patrimonio empresarial (i.e. los terrenos) tenía la consideración de entrega no sujeta a IVA y sujeta a TPO (consulta de 11 de mayo de 1998).

Tras la Sentencia *Zita Modes*, en aquellos supuestos en los que el transmitente vendía los bienes inmuebles en los que desarrollaba su actividad (e.g. el edificio en el que se desarrollaba la actividad de hotel), la Administración consideró que la transmisión, aún teniendo por objeto el total del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, únicamente consistía en la liquidación del remanente de un activo, de forma que no se estaba transmitiendo un conjunto de elementos susceptibles de funcionar autónomamente, sino simplemente liquidando los elementos que permanecían en el patrimonio empresarial o profesional, con lo que concluía que a la venta de esos elementos no le resultaba de aplicación la norma de no sujeción al impuesto²⁰.

Pese a ser éste el criterio mayoritario, no podemos dejar de mencionar que la consulta V2154/05 consideró que la transmisión de una parcela arrendada que constituía la totalidad del activo empresarial del transmitente (que cesaba en la actividad) era una transmisión no sujeta a IVA por aplicación de la regla de no sujeción²¹.

Otros criterios apuntados por la Dirección General de Tributos son los siguientes:

- (i) En el caso en el que el transmitente transfiera la totalidad de su patrimonio empresarial constituido por terrenos, en la medida en que éstos (los terrenos) no son susceptibles de funcionar de forma autónoma, tampoco pueden ser considerados como una rama de actividad, quedando la transmisión sujeta a IVA (consulta V0589/06).
- (ii) Si la transmisión conlleva la totalidad de los activos afectos a la actividad de arrendamiento (un edificio), la transmisión quedará sujeta a

¹⁹ En igual sentido, ARRIBAS LEÓN, M.; HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2004): «La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *(CEF) Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255 Jun. 2004, pág. 90.

²⁰ Contestación a las consultas V1825/06, V1573/06 y V1574/06, entre otras.

²¹ La aparente contradicción con los criterios expresados en otras consultas puede explicarse (que no justificarse) por el hecho de que esta consulta fuera emitida por la Subdirección general de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos y no por la Subdirección general de Impuestos sobre el Consumo.

IVA en la medida en que se transmitan activos y no tanto una rama de actividad (consulta V2473-06).

(iii) La transmisión de un centro comercial por su promotor constituyendo el centro el principal bien de aquél bajo un contrato «llave en mano», esto es, cuando el centro ya está en funcionamiento, no cae bajo la regla de no sujeción a IVA, por cuanto el transmitente no está transmitiendo un negocio (consulta V1343-06).

(iv) La transmisión de bienes inmuebles arrendados en los que el adquirente se subroga en la posición contractual del transmitente y en los que junto a los bienes inmuebles se transmiten el empleado y el local utilizado para la gestión de la actividad de arrendamiento, constituye una transmisión no sujeta a IVA (consulta V1950-06).

(v) La transmisión de bienes inmuebles (líneas férreas) no constituye una transmisión de negocio no sujeta a IVA en la medida en que se transmiten únicamente las vías, pero no otros elementos como el personal de gestión y mantenimiento (consulta V1366-06).

(vi) La adquisición de un centro comercial por parte de una sociedad que se convertirá en propietaria de los inmuebles que lo conforman, subrogándose en la explotación del centro comercial en los mismos términos que los correspondientes antes de la transmisión, es una operación sujeta a IVA, por cuanto la transmisión no puede constituir una rama de actividad en el sentido del artículo 83.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al limitarse a la simple transmisión de bienes inmuebles. Sólo en el supuesto en el que a la transmisión se acompañara de otro conjunto de activos y pasivos que, valorados en conjunto, fueran constitutivos de una rama de actividad en el sentido del artículo 83.4, resultaría aplicable el supuesto de no sujeción a IVA (consulta 30/2007, de 22 de noviembre).

Frente a lo anterior, el Tribunal Económico Administrativo Central (Resolución 00/3465/2003 de 13 de julio de 2005) ha señalado que la transmisión de un inmueble afecto a la actividad de alquiler por una entidad que únicamente contaba con ese inmueble para el desarrollo de su actividad es una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujeta a IVA. Este supuesto de hecho parece ser similar al tratado por la DGT en alguna de las resoluciones anteriormente citadas (V1825/06,

V1573/06 y V1574/06), si bien, el criterio seguido por la DGT fue precisamente el contrario.

De la doctrina emanada de la DGT hasta la fecha podría extraerse (con excepciones) cierta línea argumental que coincidiría con la conclusión que resulta de este trabajo: la transmisión de inmuebles aislados, sin la necesaria concurrencia de los elementos intangibles y personales determinantes de un negocio no caería bajo la norma de no sujeción a IVA y, por tanto, quedarían sujetas a IVA y no a TPO.

No obstante, la falta de una manifestación clara y explícita a este respecto y la existencia de resoluciones contradictorias deja en manos del intérprete realizar una labor integradora que ayude a eliminar la inseguridad jurídica que hoy existe sobre esta cuestión, y que cesará cuando los tribunales tengan la oportunidad de pronunciarse sobre este asunto.

4 · CONCLUSIONES

A los efectos de aplicar la norma de no sujeción a IVA contenida en el artículo 7.1.b) de la Ley del Impuesto, las transmisiones de inmuebles en explotación por el transmitente, incluso cuando el adquirente se subroga en la posición contractual del transmitente en la explotación de los mismos, no deberían ser consideradas como transmisiones de negocios o de ramas de actividad, salvo que junto con el inmueble se transmitan los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad de arrendamiento²².

Este planteamiento es el único acorde con la *ratio* de la norma comunitaria y con lo interpretado por el TJCE al delimitar el ámbito de aplicación de la norma de no sujeción a IVA. Especialmente si, como sucede en el ordenamiento español, la aplicación de una norma destinada a favorecer al adquirente de negocios empresariales se convierte, por obra y milagro de la Ley del ITP y AJD, en un claro perjuicio a este. En este sentido, pensamos que la regla de sujeción a TPO de los inmuebles comprendidos en las transmisiones de negocios no sujetas a IVA frustra de forma fundamental la finalidad buscada con el establecimiento de la norma de no sujeción en las Directivas comunitarias. Dejaremos para otra ocasión el análisis crítico en profundidad de los efectos nocivos de la superposición IVA-TPO en operaciones inmobiliarias.

²² En estos términos CHECA GONZÁLEZ (2007), *op. cit.*