

CAPÍTULO II

TRANSMISIÓN DE TODO O PARTE DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL EN EL MARCO DE LAS TRANSMISIONES DE UNIDADES DE NEGOCIO A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

*Rebeca Rodríguez Martínez, Héctor de Urrutia Coduras
(CUATRECASAS)*

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 7.1º de la LIVA regula el supuesto de no sujeción más importante, y a su vez más casuístico y problemático, a efectos del IVA.

En virtud de dicho precepto, no estará sujeta al IVA la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

No obstante lo anterior, y como desarrollaremos más adelante, cuando entre dicho conjunto de elementos que forman la unidad económica a efectos del IVA se encuentren bienes inmuebles, por aplicación del artículo 7.5 del TR¹ la transmisión de los mismos quedará sujeta a la modalidad de TPO, generando un coste final incomprensible para el adquirente de dicha unidad.

Tal y como ha afirmado la doctrina, así como expertos en la materia en diferentes publicaciones sobre la problemática relación IVA-TPO en las transmisiones del patrimonio empresarial, resulta paradójico que por la aplicación de un supuesto de no sujeción cuya finalidad es la protección de la liquidez y la tesorería del adquirente de un negocio, la operación realizada termine tributando por TPO².

Además, en la medida en que en la práctica la gestión de ambos impuestos se realiza por dos administraciones tributarias distintas (la estatal y

(1) Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

(2) 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 la transmisión del patrimonio empresarial”*, RAD, nº 9, página 72.

la autonómica), el transmitente y el adquirente se pueden encontrar con dos criterios contradictorios. La controversia y los costes asociados está servida entonces.

2. BREVE REPASO A LA LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA COMUNITARIA RELEVANTE

2.1. LA NORMA DE NO SUJECCIÓN EN EL DERECHO COMUNITARIO Y SU RAZÓN DE SER

Para comprender la actual regulación del artículo 7.1º de la LIVA, así como la problemática avanzada con el TPO, cabe acudir primero a la fuente comunitaria, haciendo además una breve mención a la jurisprudencia dictada sobre este particular por el TJUE.

Como punto de partida, ha de tenerse en cuenta que el artículo 19 de la Directiva IVA faculta a los Estados miembros para que puedan 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.

Cabe tener también en cuenta el artículo 29, que dispone que aplicarán las mismas condiciones del artículo 19 a las prestaciones de servicios.

¿Cuál fue el objetivo del legislador comunitario? Dicha medida encuentra su fundamento en evitar distorsiones en el tráfico mercantil, al paliar los costes que el devengo del IVA conllevaría para el adquirente del patrimonio empresarial.

Según interpretó la sentencia del TJUE, de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sàrl c. Administration de l'enregistrement et des domaines*, asunto C-497/01 (en adelante, *Zita Modes*), que sentó las bases sobre lo que debe considerarse como "universalidad total o parcial de bienes", la Comisión de las Comunidades Europeas señaló que el artículo 5, apartado 8, de la antigua Sexta Directiva tuvo solo una finalidad de simplificación administrativa y de protección de la tesorería de los empresarios o profesionales a efectos del IVA.

Apelando a los principios de aplicación uniforme y autónoma del Derecho comunitario y de igualdad, y considerando que la Directiva IVA no remite al Derecho de los Estados miembros la delimitación de su ámbito objetivo de aplicación, el TJUE concluyó lo siguiente:

“39. A la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo de ésta, tal como se describen en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia, queda de manifiesto que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado.

40. Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.”

En consecuencia, con base en la sentencia *Zita Modes* cabe recordar que una “unidad económica autónoma” es un concepto autónomo de derecho comunitario a efectos del IVA, que debe recibir una interpretación uniforme en toda la Unión. Ello limita la facultad de los diferentes Estados miembros para delimitar lo que debe entenderse por transmisión de una universalidad total o parcial del patrimonio empresarial o profesional.

2.2. REPASO A LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA MÁS RELEVANTE

Asimismo, a fin de interpretar correctamente la previsión de la norma comunitaria, es relevante citar la sentencia de 10 de noviembre de 2011, *Christel Schriever*, asunto C-444/10. El TJUE señala que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de

un comercio minorista (se dedicaba a vender artículos deportivos), concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse (el alquiler) a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera la actividad económica³.

Por otra parte, cabe citar dos sentencias del TJUE que analizan la posibilidad de aplicar la no sujeción a operaciones de compraventa de valores.

En la sentencia de 29 de octubre de 2009, *AB SKF*, asunto C-29/08, se analizaba el caso de una sociedad matriz que, para reunir fondos para la financiación de las demás actividades del grupo, había transmitido la totalidad del capital de una filial a la que prestaba servicios gravados por el IVA, así como su participación del 26,5% en otra sociedad, a la cual también le prestaba servicios. El TJUE señaló que no cabe descartar que dicha transmisión global de participaciones pueda equipararse a una transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial no sujeta al impuesto, en los términos previstos por el artículo 19 de la Directiva IVA. Concretamente, concluyó en el apartado 41: *“en la medida en que la cesión de acciones puede compararse a la transmisión en bloque de la totalidad o de parte de una empresa, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva o del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, y siempre que el Estado miembro interesado haya optado por la facultad prevista en dichas disposiciones, tal operación no constituirá una actividad económica sujeta al IVA”*.

Por el contrario, en una sentencia posterior de 30 de mayo de 2013, *X BV*, asunto C-651/11, con unos antecedentes diferentes al ser un supuesto de transmisión de acciones por parte de varios transmitentes, el TJUE descartó la no sujeción. El tribunal concluyó que la cesión de las acciones de una sociedad no puede asimilarse, independientemente de la importancia de la participación en el capital, a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, a no ser que la participación forme parte de una unidad in-

(3) La DGT sigue aplicando este criterio en las consultas vinculantes más recientes, como la CV con número de referencia V0205-20, que analizaba la transmisión de una explotación ganadera que incluía un tractor, el ganado y los derechos de pago único de la Política Agrícola Común correspondientes. Asimismo, se iban a arrendar al destinatario de dicha transmisión las fincas y la nave ganadera durante un período de diez años.

dependiente que permita el ejercicio de una actividad económica independiente y que el adquirente ejerza esta actividad. Sin embargo, una simple cesión de acciones que no se acompaña de la transmisión de los activos no permite al cesionario llevar a cabo una actividad económica independiente como sucesor del cedente.

Finalmente, consideramos interesante mencionar brevemente la última sentencia dictada por el TJUE sobre el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 19 de la Directiva IVA. En la sentencia de 19 de diciembre de 2018, *Virgil Mailat y otros*, asunto C-17/18, se analizó si un contrato de arrendamiento de un bien inmueble, junto con los bienes muebles necesarios para su explotación comercial como restaurante, se podía calificar a efectos del IVA como una unidad económica autónoma a efectos de la no sujeción.

El Sr. y la Sra. Mailat (administradores de la arrendadora Apcom Select SA) sostenían que el arrendamiento a otra sociedad mercantil del inmueble donde se explotaba el restaurante, incluyendo los bienes y activos vinculados a la explotación, constituía una transmisión de empresa, en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva IVA. Y ello aunque no había transmisión de los derechos de propiedad correspondientes.

El TJUE no opinó lo mismo al concluir en el apartado 30 de la sentencia *“que el concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes», en el sentido del artículo 19 de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que no comprende una operación mediante la que se arrienda un inmueble destinado a una explotación comercial, junto con todos los bienes de capital y los bienes de consumo destinados a dicha explotación, aunque el arrendatario continúe realizando la actividad del arrendador bajo el mismo nombre comercial”*.

El tribunal también volvió a recordar la finalidad de la no sujeción, señalando que el objetivo de esta disposición consiste en facilitar las transmisiones de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con un gasto considerable que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado.

3. LOS ASPECTOS CLAVE DEL ARTÍCULO 7.1º DE LA LEY DEL IVA

Centrándonos ahora en la normativa nacional, de la redacción vigente⁴ del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la LIVA se podrían extraer las siguientes características clave:

- a) El precepto comienza con una definición positiva, aunque indeterminada, de no sujeción. Así, si se transmiten un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, constituyen o son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, la transmisión del “negocio” estará no sujeta al IVA.

En la penúltima modificación del artículo 7.1º, publicada a finales de diciembre de 2008, ya se clarificaba que la no sujeción aplicaría aunque se transmitiese una parte del patrimonio empresarial⁵, siempre y cuando el mismo constituyese una unidad económica autónoma a efectos del IVA. En la última modificación se aclaró que si estamos o no ante una unidad económica autónoma deberá revisarse en sede del transmitente. No obstante, también se añadió un matiz que consideramos genera una cierta inseguridad en cuanto a su interpretación. ¿Qué significa “[...] o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente?”.

Hasta la última modificación que tuvo el artículo 7.1º quedaba claro que la capacidad de funcionamiento autónomo del conjunto

(4) La última modificación que tuvo el precepto, con efectos desde 1 de enero de 2015, fue a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. El preámbulo justificaba de este modo la modificación: “Se clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional, incorporando, a tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma”.

(5) En este sentido, SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. (2019): “IVA para Expertos”, 3ª edición, Madrid, Francis Lefebvre, señala lo siguiente: “En la regulación del supuesto de no sujeción es completamente irrelevante que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial o solamente una parte. En cuanto los elementos transmitidos dispongan de la aptitud de funcionamiento autónomo que se ha señalado, su transmisión estará no sujeta al IVA, aunque tras la transmisión el empresario que realizó disponga de otros elementos de su patrimonio empresarial que no haya transmitido”.

de activos debía existir en el momento de la transmisión. Ahora parece que se podrá aplicar la no sujeción incluso cuando los activos transmitidos no funcionen con autonomía, pero sí tengan la aptitud necesaria para ello.

Ni la propia LIVA ni su reglamento de desarrollo, donde por cierto no se regula ninguna disposición adicional sobre este supuesto de no sujeción, sí, en cambio, para determinadas exenciones limitadas del artículo 20, establecen un criterio claro que ofrezca seguridad jurídica en las transmisiones empresariales.

En la medida en que el legislador, como comentaremos a continuación, define lo que debe entenderse como mera cesión de bienes y o de derechos, también debería concretar en qué supuestos se producirá esa susceptibilidad que ha de llevar a la no sujeción.

Un caso que cabe traer a colación sobre el tema de la “susceptibilidad” es el resuelto por la AN en la sentencia de 23 de septiembre de 2009⁶. La sentencia analizaba si podía aplicar la no sujeción a la transmisión de determinados terrenos rústicos en los que radicaban manantiales de aguas mineromedicinales, un depósito de agua, así como edificios, que, si bien se encontraban en ruinas y en desuso, habían sido destinados a balneario.

La entidad adquirente era una sociedad mercantil dedicada a la explotación de balnearios y el destino previsible de los terrenos era la rehabilitación de los edificios para su explotación.

Para la AN, y atendiendo a la finalidad del artículo 7.1º de la LIVA, es evidente que la misma comprende la transmisión de elementos patrimoniales, que, si bien en el momento de la transmisión no están siendo explotados, si lo fueron en el pasado, y tal transmisión tiene por finalidad reiniciar la explotación –tras las correspondientes rehabilitaciones– de que tales bienes son susceptibles. Es más, señala que *“excluir de la no sujeción en el IVA, elementos patrimoniales susceptibles de explotación económica autónoma,*

(6) Dicha sentencia fue posteriormente revocada por el TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en su sentencia de 30 de junio de 2011, rec. 5654/2009. El TS entendió que no cabía el supuesto de no sujeción.

porque en el momento de la transmisión tal actividad se encuentre paralizada, no parece acorde al espíritu y finalidad de la norma de aplicación –artículo 3.1 del Código Civil–.

La AN termina dando la razón al contribuyente, pero seguimos considerando que, en la regulación actual del artículo 7.1º, hace falta mayor claridad en lo comentado. Si la transmisión de un conjunto de activos necesarios para el desarrollo de una explotación económica, pero en desuso o no operativos en el momento de la operación, puede dar lugar a aplicar la no sujeción a efectos del IVA por el hecho de que, al menos en abstracto, harán posible el desarrollo de dicha explotación, es necesario aclararlo normativamente⁷.

- b) El precepto continua con la regulación de tres excepciones, o delimitación negativa, a la no sujeción. Si se produce una mera cesión de bienes o de derechos, o dos supuestos específicos de carácter inmobiliario, la transmisión estará sujeta al IVA.

En este punto cabe destacar la definición de mera cesión que prevé el artículo, estableciendo que *“se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma”*.

Asimismo, quedarán excluidas de la no sujeción y, por ende, sujetas al IVA las siguientes transmisiones:

- Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por su condición de arrendadores (artículo 5.1, letra c), de la LIVA) cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

(7) También resulta de muy interesante lectura la resolución del TEAC, de 21 de marzo de 2018, en la que el tribunal hace una apreciación relevante a efectos de la no sujeción *“no basta con que el conjunto de los elementos transmitidos permita desarrollar en el futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitar el ejercicio de alguna actividad cuando se produce la transmisión”*.

- Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por su condición de urbanizador ocasional (artículo 5.1, letra d), de la LIVA).
- c) Por último, se establecen disposiciones que deberán ser tenidas en cuenta por el adquirente de los bienes y derechos transmitidos, especialmente en cuanto al régimen de deducción de lo adquirido.

La concreción de los elementos corporales y, en su caso, incorporales, que permitan concluir que lo transmitido es un negocio a efectos del IVA dependerá de la naturaleza de la actividad desarrollada por el transmitente. Por lo tanto, con la regulación actual no resulta factible establecer unos parámetros predeterminados que, de concurrir, permitan calificar una transmisión de manera automática como unidad económica autónoma o no.

Como se explicará más adelante, para determinados tipos de actividades empresariales o profesionales es posible establecer unos parámetros con base en las consultas tributarias dictadas por la DGT. Actividades hoteleras, de gestión de centros comerciales o el sector fotovoltaico son tres ejemplos de ello. Sin embargo, como muy acertadamente se señaló⁸ *“las contestaciones de la DGT pueden inducir a que el diseño de las operaciones se base en la conveniencia de asegurar la tributación por IVA (y así eliminar el coste por TPO) y para ello se recurra a la exclusión de los elementos personales o materiales (inmuebles) que de otra manera se habrían transmitido”*. Es más, en la práctica y para determinadas actividades, también se resuelven con anterioridad a la transmisión por parte del transmitente todos los contratos suscritos con los proveedores vinculados a la actividad, a fin de evitar la no sujeción y consiguiente coste final por TPO.

Finalmente, una última cuestión que querríamos traer a colación es la relativa a la determinación del lapso de tiempo que debería transcurrir desde la transmisión de la unidad económica autónoma hasta que se pueda liquidar, por causas sobrevenidas, por ejemplo, la actividad por el nuevo titular sin perder la no sujeción aplicada conforme el artículo 7.1º de la LIVA. ¿Debería regularse un plazo que marque cuantos años son suficientes para

(8) En la obra colectiva “Propuestas de Reforma del Marco Legislativo de la Fiscalidad Inmobiliaria *“Manual sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido”* (Coord. Viana Barral, V. y Suárez de Centi Martínez, L.), 2013, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, página 142.

entender cumplido el requisito de la continuidad del negocio? O, por el contrario, ¿es más conveniente que el cumplimiento de este requisito sea probado por el contribuyente frente a la administración tributaria en caso de inspección? ¿Qué ocurre si la no continuidad del negocio viene motivada por factores externos, como pueden ser la evolución económica o, como hemos visto recientemente, por una crisis sanitaria mundial? Si los parámetros económicos aconsejan no continuar con una actividad, ¿tiene sentido prorrogar la misma para no perder la calificación de unidad económica autónoma en el momento de la adquisición por su titular?

En la medida en que cada patrimonio empresarial adquirido y la actividad vinculada al mismo tienen su propia idiosincrasia, consideramos que no debería regularse un plazo concreto sobre la continuidad del negocio. Con base en criterios lógicos y en las circunstancias de cada caso será un tema de acreditar la intención del adquirente de continuar con la actividad en un plazo razonable⁹. Tal y como señalaba el TEAC¹⁰, el adquirente debe tener la intención de llevar a cabo la explotación de la actividad y no simplemente proceder a su liquidación.

4. EL ARTÍCULO 7.5 DEL TEXTO REFUNDIDO: LA SALVEDAD A LA INCOMPATIBILIDAD IVA-TPO

Con carácter general, existe una incompatibilidad entre la modalidad de TPO y el IVA en el sentido de que un mismo contrato o negocio jurídico no puede tributar simultáneamente por ambos impuestos. Así, si tras analizar un contrato o negocio jurídico se concluye que los mismos están sujetos al IVA por constituir hecho imponible del impuesto como entrega de bienes (artículo 8 de la LIVA) o prestación de servicios (artículo 11 de la LIVA), y no hay relación con bienes inmuebles, la operación no quedará sujeta al TPO, solamente al IVA (pudiendo incluso aplicar alguna exención).

No obstante, dicho principio de incompatibilidad tiene ciertas salvedades.

-
- (9) Cabe recordar que la no sujeción de la transmisión de patrimonios empresariales en marcha está condicionada a que el adquirente continúe en la realización de actividades que haya de considerarse como empresariales o profesionales, pero no es necesario que se trate de las mismas actividades que venía realizando el transmitente de dicho patrimonio.
- (10) Resolución de 28 de abril de 2009.

des, una de las cuales es la relativa a aquellos inmuebles incluidos en la transmisión del patrimonio empresarial o profesional. Al respecto, el artículo 7.5 del TR dispone lo siguiente:

“5. 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.”

En consecuencia, tributarán por TPO las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad¹¹ de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA.

Esta salvedad no aplicará cuando estemos ante una operación de reestructuración empresarial sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias. Una operación de fusión o de escisión, por ejemplo. Sin embargo, cuando se venda un negocio en marcha en el sentido de que conforme un conjunto de elementos que constituyan una unidad económica autónoma, la transmisión estará no sujeta al IVA por aplicación del artículo 7.1º de la LIVA, pero sí por TPO si hay inmuebles incluidos en la venta. ¿Tiene sentido que

(11) Nótese que, a pesar de las modificaciones que ha tenido el artículo 7.1º de la LIVA, el apartado 5 del artículo 7 del TR no ha sido modificado, aludiendo a la sujeción a TPO de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cuando lo cierto es que ya no se necesita para la no sujeción al IVA que lo transmitido sea dicha totalidad. Consideramos que también debería incluirse la mención al patrimonio de una actividad profesional, no solamente empresarial.

esta operación tribute por TPO cuando si fuese como operación de reestructuración empresarial la misma quedaría libre de carga tributaria?

Tal y como ponen de manifiesto DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO¹², no deja de ser un contrasentido la finalidad buscada por la norma comunitaria y el resultado conseguido por la norma española. Otros autores¹³ reconocen que el propio tenor de la Directiva IVA permite entender que la opción concedida a los Estados oscila entre sujetar al IVA toda la operación o considerar que no existe transmisión (esto es, que el adquirente "continúa la personalidad del cedente"). El legislador español optó por la no sujeción, lo que permite concluir, en su opinión, que no procede la aplicación de ningún tributo indirecto (ni el IVA ni el ITPAJD), pues no hay transmisión a efectos fiscales.

Si la función principal del artículo 7.1º de la LIVA es proteger la liquidez y la tesorería del adquirente, ¿dónde queda la neutralidad cuando se sujeta por TPO la transmisión de un negocio con inmuebles? Es cierto que, si sujetamos la transmisión de una unidad económica autónoma al IVA, para un empresario o profesional con pleno derecho a deducción dicho IVA soportado sería plenamente deducible, pero habría un efecto financiero temporal que afectaría a la tesorería del adquirente. Tanto la Directiva IVA como el TJUE en sentencias como el asunto *Zita Modes* promulgan la neutralidad indirecta impositiva en favor del adquirente, y si bien el TPO soportado es un coste inicial, sí que tendrá una recuperación por la vía de la amortización, pero la misma sería a largo plazo, situación esta que no era la deseada por el legislador comunitario.

Finalmente, y si bien no es objeto del presente trabajo realizar un estudio comparativo del tratamiento que aplican otros Estados miembros en una situación como la analizada en el presente apartado, sí que consideramos conveniente poner un par de ejemplos sobre cómo abordan otros países esta cuestión.

(12) MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MARQUEZ, J. (2008): "Operaciones no sujetas, en particular, los entes públicos" en la obra colectiva "Manual sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido" (Dir. De Bunes Ibarra, J.M. y Coord. Sánchez Gallardo, F.J.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, página 166.

(13) 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, núm. 22.

En Italia, por ejemplo, la transmisión de una unidad económica autónoma se considera una operación no sujeta al IVA, pero también existe un impuesto indirecto equiparable al TPO, denominado "*Imposta di registro*", que grava la transmisión de bienes inmuebles, incluso cuando forman parte de un negocio.

En Portugal, la transmisión de una unidad económica autónoma también se considera una operación no sujeta al IVA. Sin embargo, hay un impuesto indirecto equiparable al TPO, denominado "*Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis*", que grava la transmisión de bienes inmuebles, incluso cuando forman parte de un negocio.

5. REPASO A LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS SOBRE EL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7.1º DE LA LEY DEL IVA

Tal y como hemos señalado anteriormente, para determinados tipos de actividades empresariales o profesionales es posible establecer, a efectos de saber si resultará aplicable o no la no sujeción al IVA, unos parámetros con base en las consultas tributarias dictadas por la DGT.

5.1. EL CRITERIO DE LA DGT RESPECTO AL NEGOCIO FOTOVOLTAICO: PAUTAS PARA LA NO SUJECCIÓN

En efecto, y comenzando con el primer sector de actividad, la gran diversidad de situaciones que pueden darse en operaciones de transmisión de placas fotovoltaicas ha comportado que la DGT haya dictado múltiples consultas vinculantes¹⁴ que sirvan de referente para determinar cuándo una transmisión de un activo fotovoltaico puede tener la consideración de unidad económica autónoma, en el sentido del artículo 7.1º de la LIVA.

Al respecto, merece la pena destacar las contestaciones a las CCVV números V3086-18, V3088-18 y V3089-18, de 28 de noviembre. En todas ellas, la DGT concluye señalando que:

(14) En este sentido, véanse a modo de ejemplo las CCVV número V0069-09, V0023-10, V0026-10, V2508-12, V2464-17, V2639-17, V2886-17, V3086-18, V3088-18 y V3089-18.

“En el supuesto objeto de consulta, va a ser transmitido un parque solar fotovoltaico situado en tres fincas, la transmisión incluirá la transmisión de todos los elementos del parque solar, licencias y permisos, los contratos de arrendamientos de las fincas y contratos con los clientes. No obstante, el contrato de gestión económico-administrativa y dirección del parque será cancelado con anterioridad a dicha transmisión.

En consecuencia, no acompañándose la transmisión objeto de consulta de soporte técnico administrativo necesario puede señalarse que la referida transmisión no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrán la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992”.

Asimismo, queremos traer a colación la CV más reciente dictada hasta la fecha, número V2442-20, de 16 de julio, que analiza el caso de una persona física que pretende transmitir a una sociedad mercantil una instalación solar fotovoltaica conectada a la red para la venta regulada de electricidad. En el momento de la transmisión dicha instalación está situada dentro un huerto solar junto con otras instalaciones fotovoltaicas que participan conjuntamente de determinados elementos comunes.

Citando un criterio reiterado en CCVV como las número V0069-09, de 19 de enero, y V2798-17, de 30 de octubre, la DGT concluye que *“no acompañándose la transmisión objeto de consulta de soporte técnico-administrativo alguno ni de los elementos y servicios comunes, no puede concluirse, a falta de otros elementos de prueba, que la misma pueda ser considerada como constitutiva de una unidad económica autónoma; por ello, dicha transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada uno de los bienes que la componen independientemente según las normas del mismo que resulten aplicables”.*

Así, conforme a la doctrina de la DGT, en aquellos supuestos en que no se transmitan los contratos de gestión económico-administrativa y dirección del parque, ni tampoco elementos y servicios comunes, la transmisión del parque solar fotovoltaico no puede ser considerada una unidad económica autónoma, sino como una mera cesión de bienes sujeta, por tanto, al IVA.

En el caso de parques eólicos, cabría destacar la CV número V2114-12, de 5 de noviembre, que analizaba el caso de una entidad mercantil dedicada a la explotación de parques eólicos, que detentaba la totalidad del capital de una serie de entidades dedicadas igualmente a la explotación de parques eólicos con las que iba a fusionarse actuando la consultante como entidad absorbente. Cada una de las entidades que iban a ser absorbidas era titular de un parque eólico en funcionamiento compuesto por un número de aerogeneradores, con todas sus instalaciones e infraestructuras y demás elementos necesarios para la generación de energía eléctrica, incluidos los permisos, licencias y autorizaciones para la explotación del parque, derechos de superficie, contratos de gestión y mantenimiento y gestión de energía eléctrica, subestaciones y redes de evacuación. Si bien, en ocasiones, las redes e infraestructuras de conexión final a la red eléctrica debían ser compartidos por diferentes parques para dar cumplimiento a las disposiciones técnicas y medioambientales.

En este caso, la DGT sí entiendo aplicable la no sujeción del artículo 7.1º de la LIVA al concluir lo siguiente:

“De la información con el escrito de consulta se establece que cada uno de los parques eólicos ha sido concebido desde su origen como una unidad indivisible, no resultante de la división de un complejo eólico mayor, correspondiendo a cada sociedad la titularidad exclusiva de todas sus instalaciones y los elementos que permiten el funcionamiento del parque que van a ser objeto de transmisión o cesión en bloque a la consultante.

De todo lo anterior, parece deducirse que los elementos que van a ser objeto de transmisión por cada una de las sociedades constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, siendo objeto transmisión en cada caso todos los elementos de una empresa en funcionamiento.”

5.2. EL CRITERIO DE LA DGT EN LA TRANSMISIÓN DE CENTROS COMERCIALES: PAUTAS PARA LA NO SUJECCIÓN

Otro sector que ha sido analizado por la DGT en diferentes consultas ha sido el de los centros comerciales. En la CV número V1279-17, de 25 de

mayo, se analiza el caso habitual¹⁵ que plantean los contribuyentes para obtener la seguridad jurídica de que la transmisión del inmueble (centro comercial) estará sujeta al IVA. En la citada consulta se plantea el caso de una entidad que ha adquirido el 65,30% de la superficie de un bien inmueble destinado a la actividad de centros comerciales. La consultante resolverá el contrato de gestión de dicho centro comercial y promoverá un proceso competitivo para seleccionar un nuevo gestor.

Ante dicho supuesto la DGT entiende que no resulta aplicable la no sujeción del artículo 7.1º de la LIVA con base en lo siguiente:

“De acuerdo con la información disponible, la sociedad consultante procederá a la resolución de dichos contratos de gestión e iniciará un proceso competitivo para la selección de un nuevo gestor de cada centro comercial.

En estas circunstancias, el objeto de la transmisión resulta limitado a una mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañado de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, por lo que a la vista de todo ello debe concluirse que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.”

Es más, la transmisión de un centro comercial constituirá la mera cesión de bienes a efectos del artículo 7.1º aun cuando se produzca la subrogación de la adquirente en los contratos de arrendamiento de locales suscritos antes de su entrega si la transmitente no gestionaba los alquileres. Este fue el criterio de la DGT en la CV número V1472-09, de 19 de junio, donde se analizaba el caso de una entidad dedicada a la promoción de centros comerciales para su venta "llave en mano" que iba a transmitir un centro comercial finalizado en el que, como consecuencia de retrasos surgidos en la ejecución del contrato privado de compraventa, ya se había iniciado el arrendamiento de algunos de los locales ubicados en el mismo. La consultante transmitiría el centro comercial subrogándose la adquirente en los contratos de arrendamiento de locales suscritos antes de su entrega. La gestión

(15) En este sentido, véanse también las CCVV número V2848-15, V4895-16, V1277-17 y V1335-17.

de los alquileres había sido asumida hasta la fecha por una entidad tercera que cesaría en dicha actividad como consecuencia de la venta.

Resulta también de especial interés la CV número V4895-16, de 11 de noviembre, pues si bien analiza el mismo supuesto, es decir, una consultante que va a adquirir un bien inmueble destinado a la actividad de centros comerciales, resolviendo el transmitente el contrato de gestión del centro comercial que tenía con una entidad gestora con carácter previo a su transmisión, se plantea una duda interesante: si el hecho de que se adjudique el nuevo contrato de gestión a la anterior gestora afectaría a la operación inicial de transmisión del centro comercial. La DGT, resolviendo nuevamente que el objeto de la transmisión resulta limitado a una mera cesión de un inmueble arrendado que no constituye una unidad económica autónoma a efectos del IVA (estando, en consecuencia, la transmisión objeto de consulta sujeta al IVA, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables), manifiesta el siguiente criterio a la pregunta adicional planteada por la consultante:

“Por otra parte, tal y como se ha establecido por este Centro Directivo en su contestación vinculante de 22 de septiembre de V2745-15 dicha conclusión no se ve alterada por el hecho de que tras un proceso competitivo probado con concurrencia de diferentes entidades gestoras, y que podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, resulte seleccionada para la gestión del centro comercial la antigua entidad gestora.”

Finalmente, y si bien la consulta no se refiere *stricto sensu* a centros comerciales, consideramos que es conveniente traerla a colación por la importancia que la DGT da a la subrogación o no del contrato de gestión en la transmisión del patrimonio empresarial de determinados negocios.

Así, en la CV número V2525-19, de 18 de septiembre, dos entidades plantean ante la DGT iniciar un proceso de desconsolidación de su balance de un conjunto de activos inmobiliarios adjudicados y de un conjunto de préstamos, la mayoría de ellos con garantía hipotecaria sobre inmuebles situados en territorio español, mediante aportación a una entidad de nueva creación en la que está prevista la entrada de un nuevo inversor. La transmisión no comprenderá los medios utilizados por la transmitente para la gestión de los inmuebles, si bien, por necesidades operativas se cederá instrumentalmente el contrato de gestión de los activos y el mismo día de entrada del nuevo in-

versor se rescindirá el contrato de gestión de los activos transmitidos y se suscribirá un nuevo contrato de gestión con tercer gestor especializado. ¿Se encuentra la transmisión de los activos descritos sujeta al IVA?

Con base en los antecedentes descritos, para la DGT la transmisión del conjunto de activos inmobiliarios, así como del conjunto de préstamos es una operación sujeta al IVA al estar ante una mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañado de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos. Sorprendentemente, para la DGT el hecho de que se busque un nuevo gestor para dichos activos y que el mantenimiento del actual sea por razones instrumentales y temporales no altera dicha conclusión. Estamos ante un criterio favorable a los intereses del contribuyente que, si bien habrá que analizar caso por caso, podría ser extrapolable a otros sectores económicos donde el contrato de gestión juegue un papel fundamental a efectos de la no sujeción.

5.3. EL CRITERIO DE LA DGT RESPECTO AL NEGOCIO HOTELERO: PAUTAS PARA LA NO SUJECCIÓN

Por otra parte, y centrándonos ahora en el sector hotelero, que además plantea mucha casuística en los tribunales¹⁶, cabría citar primero la reciente CV número V3292-19¹⁷, de 28 de noviembre, que analiza el caso de una entidad mercantil que va a adquirir un hotel cuya explotación se realiza mediante un contrato de arrendamiento de industria por un tercero, que es el que cuenta con todos los medios materiales y humanos para dicha explotación. Junto con el referido inmueble, la parte vendedora también va a transmitir una concesión administrativa, incluyendo el inmueble, de un aparcamiento adyacente al hotel cuya explotación también se realizaba mediante el referido contrato de arrendamiento de industria, habiendo cedido la entidad explotadora, a su vez, dicha explotación a otra entidad mercantil, que es la que cuenta con los medios materiales y humanos para su explotación. La entidad transmitente no va a transmitir ningún medio humano a la adquirente subrogándose ésta en los referidos contratos de explotación existentes.

(16) A modo de ejemplo, nos remitimos a las sentencias de la AN, de fecha 15 de octubre de 2013 y 2 de enero de 2015, o las sentencias del TS de 30 de mayo y 22 de diciembre de 2016.

(17) Véase también la CV previa número V1612-19.

Si bien la empresa adquirente se subrogará en los contratos de arrendamiento de industria como arrendadora, continuando el tercero arrendatario su actividad de explotación hotelera, en la medida en que la transmisión no irá acompañada de la cesión de personal, la DGT concluye que estamos ante una mera cesión de bienes¹⁸.

La CV número V3250-18, de 20 de diciembre, también analiza otro caso a destacar. Se trata de una sociedad que se plantea adquirir un inmueble destinado actualmente a la explotación hotelera, incluyendo mobiliario, dotación, equipamiento, licencias y autorizaciones. La entidad titular del inmueble no transmitirá ni las relaciones jurídicas con su personal, ni el fondo de comercio ni los sistemas de gestión utilizados para el desarrollo de su actividad hotelera. No obstante, la consultante sí acuerda suscribir un contrato de gestión hotelera con la empresa vendedora, que sería la que realmente explotaría el inmueble como hotel.

La DGT confirma que no resultará aplicable la no sujeción con base en los siguientes argumentos:

“Por otra parte, la entidad consultante acuerda suscribir un contrato de gestión hotelera con la empresa vendedora con la finalidad de diferenciar la propiedad del inmueble de la gestión operativa del negocio hotelero, pasando esta última a ser ejecutada por la entidad vendedora (empresa gestora), en nombre propio a cambio de una remuneración, mientras que la consultante mantiene la titularidad del inmueble.

El mencionado contrato de gestión obliga a la consultante, por un lado, a la cesión del inmueble, incluyendo las instalaciones y mobiliario existentes en el mismo así como las licencias, seguros u otros elementos pertinentes y, por otro, al pago de una remuneración a cambio de la gestión.

Por su parte, el gestor, entre otras condiciones, se obliga a gestionar el inmueble hotelero en nombre y por cuenta de la consultante, como propietaria del mismo.

(18) Nos remitimos a una reciente resolución del TEAC, de fecha 21 de octubre de 2020, que analiza un caso similar a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta no constituye la transmisión de una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación sino que tiene por objeto la transmisión de la mera titularidad del inmueble separando así la misma de la gestión de su explotación. Por consiguiente, la transmisión del inmueble que va a ser adquirido por la consultante tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que tiene por finalidad la transmisión de la propiedad del mismo para posteriormente, en virtud de un acuerdo de colaboración empresarial, ser cedida la posesión del inmueble y gestionada su explotación por el transmitente.”

Para finalizar con este sector, otro caso curioso es el planteado en la CV número V2225-17, de 5 de septiembre. Una sociedad se plantea adquirir un inmueble destinado a la explotación hotelera en los siguientes términos:

- La entidad (X) es titular del inmueble objeto de transmisión, que tiene cedido en contrato de arrendamiento de industria la explotación del hotel, habiéndose subrogado la arrendataria en todos los derechos y obligaciones derivados de los contratos de trabajo de la plantilla originalmente contratados por la arrendadora.

Con carácter previo a su transmisión, la entidad (X) tiene previsto rescindir el contrato de arrendamiento de industria anteriormente mencionado, así como los contratos de trabajo vigentes de los empleados del hotel.

- La entidad (Z) es titular de todas las licencias, permisos y autorizaciones necesarias para ejercer la actividad hotelera en el inmueble. Asimismo, esta tercera sociedad es titular de algunas instalaciones del inmueble (instalaciones eléctricas, sistemas de sonido, iluminación, etc.).

La sociedad consultante va a adquirir a la entidad (X) el inmueble, junto con sus instalaciones, pero también adquirirá a la entidad (Z) las licencias, permisos y demás inmovilizado. En este caso, y a pesar de que hay una adquisición por partida doble de elementos vinculados a la explotación hotelera, la DGT sigue entendiendo que no puede resultar aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la LIVA:

“En estas circunstancias, la referida transmisión del inmueble por parte de una de las sociedades a favor de la consultante no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992. En efecto, la valoración de la unidad económica autónoma, como se ha señalado, debe realizarse en la entidad transmitente y no en la sociedad adquirente.

Por su parte, la transmisión de la licencia para el desarrollo de la actividad hotelera conjuntamente con el inmovilizado de que es titular la segunda entidad transmitente (determinadas instalaciones eléctricas, sistema de sonido e iluminación) tampoco parece que constituya una unidad económica autónoma en los términos establecidos en la Ley.

En consecuencia, las transmisiones objeto de consulta quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo tributar cada elemento de forma independiente según las normas que le sean aplicables.”

5.4. EL CRITERIO DE LA DGT RESPECTO AL SECTOR ASEGURADOR Y EL SECTOR FINANCIERO: PAUTAS PARA LA NO SUJECIÓN

Por último, nos gustaría hacer una reflexión respecto de dos sectores de actividad, como son el sector asegurador y el sector financiero, en los que en los últimos años hemos visto operaciones corporativas en las que se podrían plantear los debates que hemos visto en el ámbito de la transmisión de una unidad económica autónoma, con la diferencia de que son sectores en los que la deducibilidad del IVA soportado está muy limitada.

Por un lado, respecto del sector asegurador, podríamos citar, entre otras, las contestaciones a consulta tributaria con los siguientes números de referencia V2544-12, de 26 de diciembre, V1919-13, de 10 de junio, V3249-16, de 12 de julio, y V1829-18, de 22 de junio, en las que sí se detallan los distintos elementos transmitidos para considerar que existe o no una unidad

económica autónoma, de manera que permite contar con unos indicios para valorar en la práctica la concurrencia o no de la misma. Entre otros:

- Las pólizas de seguro de los ramos respectivos.
- Los derechos de renovación de las pólizas.
- Activos y pasivos afectos a la cartera cedida.
- El fondo de comercio.
- Las bases de datos de la actividad.
- Los sistemas y equipamiento informático, así como las licencias de propiedad intelectual.
- Los contratos de arrendamientos sobre los bienes inmuebles en los que desarrolla la actividad y en los que se subrogará la destinataria, transmitiéndose además todo el mobiliario y equipos afectos.
- La subrogación en las relaciones laborales de la empresa.
- La subrogación en la posición de la entidad transmitente en los contratos con terceros que se encuentren en vigor en el momento de la formalización de la transmisión (entre otros, contratos de distribución y gestión de la cartera).

En la mayoría de las consultas vinculantes citadas, la DGT considera que se transmiten elementos suficientes para el desarrollo de una actividad económica autónoma, siendo, *a priori*, aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA.

En esta misma línea, en la contestación con número de referencia V0742-20, de 7 de abril, en la que la entidad consultante, dedicada a la actividad de seguros, en el marco de una reorganización empresarial va a transmitir su sucursal establecida en territorio de aplicación del Impuesto a una entidad dedicada al negocio asegurador, la DGT hace mención a que la transmisión incluirá las pólizas de seguro y todos los medios materiales y humanos propios o subcontratados para su gestión, destacando, en particular, que se incluirá la subrogación en los contratos de gestión y administración de dichas pólizas de seguro. Circunstancia que también se produce en la contestación a consulta con número de referencia V1894-20, de 11 de junio, en la cual la subrogación por parte de la adquirente se produce res-

pecto del contrato que la entidad transmitente tenía con una agrupación de interés económico para la gestión del negocio.

Por otro lado, en relación el sector financiero, podríamos señalar, en primer lugar, la contestación con número de referencia V0649-11, de 15 de marzo, en la que la DGT analizó un supuesto en el que una entidad de crédito, en un proceso de redimensionamiento de su red de oficinas o sucursales que realizaban la actividad de banca comercial, traspasó una parte de las mismas (en concreto, 123 sucursales), junto con sus medios materiales y humanos necesarios para desarrollar la actividad a otra entidad. El Centro Directivo consideró que se trataba de la transmisión de una unidad económica autónoma a efectos del IVA, mientras que denegó el tratamiento de rama de actividad a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En igual sentido, en la contestación con número de referencia V2793-13¹⁹, de 20 de septiembre, se analiza la transmisión de 60 oficinas bancarias, de manera que la entidad de crédito adquirente pasaría a ser titular jurídico del negocio transmitido que estaría conformado esencialmente por los créditos y posiciones de activo que la entidad transmitente mantuviese con clientes de las oficinas transmitidas en la fecha de referencia; las posiciones de pasivo que mantuviese con clientes de las oficinas transmitidas en la fecha de referencia; las operaciones en cuentas de orden que la entidad mantuviese con los clientes de las oficinas transmitidas en la fecha de referencia; y el personal adscrito al negocio y a las oficinas transmitidas en la fecha de referencia, quedando la entidad adquirente plenamente subrogada en la totalidad de los derechos y obligaciones de carácter laboral y de Seguridad Social de la entidad consultante relativos a dicho personal. Asimismo, las partes se comprometían a asegurar la continuidad de la operativa de las oficinas transmitidas, la integración jurídica, informática y operativa de éstas en la entidad financiera adquirente, así como la adecuada y plena migración de las operaciones objeto de cesión. La DGT concluyó lo siguiente:

“De la información disponible se desprende que será objeto de transmisión un conjunto de activos y pasivos, personal, derechos y obligaciones que conforman una unidad económica autónoma, por lo que les resultará de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 a que se ha hecho referencia”

(19) En una misma línea se pronunció en la contestación con número de referencia V0696-15.

Como se puede observar, la DGT ha hecho una labor relevante de análisis en los últimos años que, junto con la variedad de consultas planteadas por los contribuyentes permite ir definiendo el concepto de unidad económica autónoma. Ahora bien, sería deseable contar con un soporte normativo que estableciese con mayor detalle los criterios generales a tomar en consideración.

6. PROPUESTAS PARA SOLVENTAR LA PROBLEMÁTICA IVA-TPO EN LAS TRANSMISIONES EMPRESARIALES

En este último apartado vamos a comentar, de forma resumida, las principales medidas que el legislador debería adoptar para ajustar la neutralidad en la imposición indirecta sobre las transmisiones de los inmuebles incluidos en la venta de unidades económicas autónomas a efectos del IVA. El repaso será de medidas ya propuestas en el pasado por diferentes autores o por instituciones representativas, asociaciones empresariales u otros entes.

6.1. PROPUESTAS DE CAMBIOS TÉCNICOS URGENTES

No obstante, con carácter previo y de modo más inminente, consideramos que deberían producirse los siguientes cambios técnicos en la normativa actual:

- Actualizar el artículo 7.5 del TR de manera que las condiciones que actualmente gravan las transmisiones de inmuebles sean las mismas que las del artículo 7.1º de la LIVA. Nos referimos a que se prevea también la universalidad parcial, no solamente la total, a fin de ganar seguridad jurídica en las transmisiones de negocios.

Asimismo, en la medida en que la parte final del citado artículo 7.5 se refiere solamente a la transmisión del patrimonio empresarial, debería incluirse también una mención al patrimonio de una actividad profesional²⁰.

(20) Véase el redactado de la primera parte del artículo 7.1º (el subrayado es nuestro): *“1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz*

- La Ley 28/2014 modificó parcialmente el artículo 7.1º de la LIVA, dándole su redacción vigente. La reforma amplió el ámbito objetivo de la no sujeción, añadiéndose “o que sean susceptibles de constituir” dicha unidad. Ello parece implicar que la no sujeción podrá aplicar aunque el conjunto de bienes y derechos no funcionen de manera autónoma e independiente en el transmitente, bastando que puedan ser susceptibles de constituir un negocio.

Consideramos que ese añadido debería ser objeto de aclaración, al igual que la norma clarifica qué debe entenderse por una mera cesión de bienes o de derechos.

6.2. PROPUESTAS PARA RESOLVER EL CONFLICTO IVA-TPO EN LA TRANSMISIÓN DE UNIDADES ECONÓMICAS AUTÓNOMAS

Centrándonos ahora en las medidas planteadas para resolver el conflicto entre el IVA y el TPO que se genera a través del artículo 7.5 del TR, cabe destacar las siguientes:

1. Se ha planteado la posibilidad de suprimir el caso de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la LIVA, haciendo que cada activo de la unidad económica tributase por separado y con su condición respectiva, entrega de bienes o prestación de servicios.

La principal desventaja esgrimida ha sido el efecto financiero que este cambio provocaría en sede del adquirente, agravado en el caso de aquellos empresarios o profesionales adquirentes que no realizaran operaciones generadoras del derecho a la deducción.

2. Tratar el caso de transmisión de unidades económicas autónomas como un supuesto de exención renunciable, alcanzando así el verdadero fin perseguido por la norma comunitaria de no sujetar a tributación indirecta la transmisión de inmuebles pertenecientes a un negocio en funcionamiento. Se ha planteado hacerlo regulando

de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley”.

mecanismos similares a los establecidos en el artículo 20.Dos de la LIVA para la renuncia a las exenciones inmobiliarias.

Si bien la Directiva IVA regula la no sujeción como opcional para los Estados, se ha advertido de la opinión manifestada por el TJUE en el asunto *Zita Modes*, donde señaló *“que un Estado miembro que hace uso de la facultad conferida por la primera frase del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe aplicar la regla de la no entrega a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado”*.

3. Finalmente, también se ha propuesto la modificación del propio artículo 7.5 del TR, excluyendo de tributación la transmisión de bienes inmuebles asociados a unidades económicas autónomas a efectos del IVA.

Esta medida permitiría obtener una neutralidad en todos los sectores de actividad, no sólo en aquellos en los cuales el IVA sólo tendría un efecto financiero (para el caso en el que se habilite la posibilidad de renuncia), sino también para otros sectores de actividad en los que compraventas de negocios sí podrían ser un coste (por ejemplo, el sector financiero, asegurador o sanitario, entre otros).

7. CONCLUSIONES

La interacción entre el supuesto de no sujeción en la transmisión de unidades económicas autónomas previsto en la LIVA y el artículo 7.5 del TR, que conlleva la tributación por la modalidad de TPO de los inmuebles que forman parte de las mismas, bajo determinadas circunstancias, hace que, en el contexto actual, nos encontremos con supuestos de tributación que pueden condicionar la reorganización económica de las compañías.

En este sentido, como hemos comentado a lo largo del presente trabajo, cuando abordamos el análisis del concepto de unidad económica autónoma y su impacto en el ITPAJD, no podemos perder de vista que partimos de un concepto que tiene su origen en el ámbito del IVA y que se basa en la bús-

queda de una neutralidad deseada por el legislador comunitario que puede verse alterada precisamente por el gravamen por TPO de los inmuebles objeto de transmisión.

Es necesario un proceso de reflexión que permita, por un lado, clarificar cuando nos encontramos ante una unidad económica autónoma a efectos del IVA, estableciendo unos criterios normativos claros respecto de algunas cuestiones que generan un elevado nivel de incertidumbre (como puede ser, por ejemplo, el si los elementos transmitidos son susceptibles de funcionar por sus propios medios o no) y, por otro lado, obtener la neutralidad ansiada por el legislador comunitario (bien estableciendo en la LIVA un supuesto de exención renunciable, o bien, eliminando la previsión contenida en el artículo 7.5 del TR en aras de obtener esa neutralidad en la imposición indirecta).

Para determinados sectores de actividad es cierto que la DGT ha establecido, a través de consultas tributarias, unos criterios que permiten saber si la transmisión de un conjunto de activos y pasivos tendrá la consideración o no de unidad económica autónoma. Sin embargo, consideramos que ello es insuficiente en la situación actual, pues ha llegado el momento de clarificar legislativamente, no por doctrina administrativa, las reorganizaciones empresariales en el marco de tributación indirecta, evitando el sobrecoste por TPO mencionado.

