

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057614

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 8.^a

R.G. 6307/2011

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Hecho imponible. Relaciones con el IVA. IVA. Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. Transmisión de una rama de la actividad. La operación que se analiza, consiste en la transmisión de los elementos afectos a una rama de la actividad empresarial de la vendedora susceptible de funcionamiento autónomo, a favor de otra entidad. Es una operación no sujeta al IVA, conforme a lo dispuesto en el art. 7.1 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Ahora bien, la entidad sostiene que la operación tampoco se encuentra sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, ya que no se ha transmitido la totalidad del patrimonio empresarial, sino únicamente una rama de la actividad, por lo que no se cumple el requisito de transmitir «la totalidad del patrimonio empresarial» que exige el citado artículo. La pretensión de la entidad es, por tanto, no sujetar la transmisión de los inmuebles que forman parte de la unidad económica autónoma transmitida al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de modo que dicha transmisión no quede sujeta ni al IVA, cuestión que no es controvertida, ni tampoco al ITP y AJD, pretensión que, ya se adelanta, no puede prosperar. En primer lugar, no procede interpretar el art. 7.5 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) atendiendo a su literalidad sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, que busca la coordinación necesaria entre el IVA y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición. Así las cosas, la referencia que efectúa el mencionado art. 7.5 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) a la «transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial» debe comprender la «transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente», a la que alude el art. 7.1 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para declarar la no sujeción al Impuesto, y que en términos tanto de la jurisprudencia comunitaria como nacional se sintetiza en que constituya una «unidad económica autónoma». Por tanto, en el presente caso la operación controvertida constituye hecho imponible en el ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, ya que lo que se transmitió fueron los elementos afectos a una rama de la actividad empresarial de la entidad vendedora susceptible de funcionamiento autónomo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 7.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por la entidad **C... S.L.U., NIF B...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de fecha 30 de agosto de 2011 que desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos relativa a la autoliquidación presentada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dictado por el Servicio Territorial de Hacienda de la Delegación Territorial de Burgos de la Junta de Castilla y León.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 21 de septiembre de 2010 la entidad **C... S.L.U.**, presentó autoliquidación por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), por la compraventa de inmuebles en ... a la entidad mercantil **A..., S.L.**, documentado en escritura pública de fecha 1 de septiembre de 2010.

Segundo.

Con fecha 29 de julio de 2011, la entidad presentó un escrito ante la oficina gestora solicitando la devolución de la cantidad de 720.000 euros indebidamente ingresada, al considerar que se tributó erróneamente por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas al tipo del 7%, y que se debió tributar por el concepto actos jurídicos documentados al tipo del 1%.

Tercero.

Con fecha 30 de agosto de 2011, el Servicio Territorial de Hacienda de la Delegación Territorial de Burgos dictó resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada en los siguientes términos:

"1) Que la transmisión del patrimonio empresarial constituye una modalidad de la compraventa, también conocida con la denominación de transmisión o traspaso de negocio, que sólo puede ser efectuado por empresarios y, por tanto, en principio resultará sujeto por el IVA. Así se recoge explícitamente en el artículo 4.Dos.b) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone la sujeción al impuesto de la transmisión de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos. Sin embargo la propia Ley del IVA, reformada mediante Ley 4/2008, señala en su artículo 7 algunos supuestos en los que se deja sin sujetar por el IVA la transmisión del patrimonio empresarial, atendiendo a ciertas condiciones. A este precepto se han acogido las sociedades transmitente y adquirente declarando en la cláusula cuarta del documento notarial que se trata de una operación no sujeta a IVA, ya que la finca que se transmite forma parte de una unidad empresarial económicamente independiente, capaz de desarrollar una actividad empresarial con sus propios medios. Y, por otra parte, no cabe poner en duda que la transmisión aquí contemplada es de carácter empresarial, ya que los bienes adjudicados eran propiedad de una sociedad mercantil que era la propietaria de dichos bienes.

2) Que en el campo inmobiliario el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales onerosas tiende a aparecer e imponerse al IVA incluso en operaciones típicamente empresariales. Precisamente el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su inciso final dispone que la sujeción por 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 ese patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por su parte el apartado 4 de la Ley 37/1992 del IVA establece que las operaciones sujetas por este impuesto no estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, exceptuándose de éstas las operaciones que se indican a continuación : a) las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos. Por último, el apartado Dos del artículo 20 de la Ley del IVA dispone: "Las exenciones relativas a los números 20, 21 y 22 del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones" En cuanto a esto el Reglamento del IVA señala en su artículo 8 que la renuncia a dichas exenciones deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, y que la renuncia se practicará por cada operación y, en todo caso, deberá justificarse por una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado.

3) Que en el presente caso esta Oficina Liquidadora ha admitido la liquidación por la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, por entender que se trata de una operación exenta de IVA y sujeta a dicha modalidad, y a cuya exención no se ha renunciado. De acuerdo con este criterio de no sujeción de la transmisión de los inmuebles al IVA, procede, en consecuencia, su tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, según los citados artículo 20 de la Ley del IVA y 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados."

La notificación a la entidad se practica el 26 de septiembre de 2011.

Cuarto.

No conforme, con fecha 20 de octubre de 2011, la entidad interpone la reclamación económico-administrativa que se examina contra el acuerdo descrito, formulando en síntesis las siguientes alegaciones:

1) Incongruencia en la resolución emitida por el servicio territorial de Hacienda de la Junta de Castilla y León, al calificar la operación a la vez como sujeta y exenta de IVA así como no sujeta, a efectos de establecer la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas.

2) No sujeción al IVA de la operación al transmitirse una rama de la actividad económica de la entidad, que constituye una unidad económica autónoma.

3) No sujeción al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que los inmuebles en cuestión no forman parte de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, sino de una rama de la actividad económica.

4) Sujeción al concepto de actos jurídicos documentados, al no quedar la operación sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, y procedencia por tanto de la devolución de ingresos indebidos solicitada, correspondiente a la diferencia de tipos, 7% transmisiones patrimoniales onerosas y 1% actos jurídicos documentados.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que ha de resolver este Tribunal consiste en determinar si el acto impugnado resulta ajustado a Derecho.

Segundo.

La primera cuestión que debe ser objeto de debate en la presente resolución es la pretendida incongruencia de la resolución impugnada, sosteniendo al respecto la parte actora que la resolución emitida por el servicio territorial de la Junta de Castilla y León incurre en una incongruencia manifiesta, ya que por un lado establece que la operación se encuentra sujeta y exenta de IVA con la sola explicación de la transcripción del artículo de la Ley del Impuesto en el que se regulan las exenciones, y por otro establece que la misma se halla no sujeta a IVA y por ende sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas.

La resolución impugnada que desestima la devolución de los ingresos indebidos pretendida por la recurrente ha sido transcrita en el antecedente de hecho tercero de la presente resolución y de la misma se resaltan los siguientes puntos:

Ø En su apartado primero se hace constar al respecto que se trata de una operación no sujeta al IVA ya que el inmueble transmitido forma parte de una unidad económica autónoma, en los siguientes términos: *“en la cláusula cuarta del documento notarial que se trata de una operación no sujeta a IVA, ya que la finca que se transmite forma parte de una unidad empresarial económicamente independiente, capaz de desarrollar una actividad empresarial con sus propios medios.”*

Ø El apartado segundo de la resolución trata de explicar, sin demasiado acierto, la delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD en las operaciones inmobiliarias, citando el artículo 7, apartado cinco, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como el artículo 4, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ø En el apartado tercero, una vez expuesta la normativa aplicable al caso en el apartado previo, alcanza las siguientes conclusiones al efecto: *“Que en el presente caso esta Oficina Liquidadora ha admitido la liquidación por la modalidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, por entender que se trata de una operación exenta de IVA y sujeta a dicha modalidad, y a cuya exención no se ha renunciado. De acuerdo con este criterio de no sujeción de la transmisión de los inmuebles al IVA, procede, en consecuencia, su tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, según los citados artículo 20 de la Ley del IVA y 7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados”.*

El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción a su contenido y conforme al ordenamiento jurídico. La motivación deberá ser expresa, mediante una relación directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado. No es admisible como motivación la exposición de fórmulas generales, vagas o imprecisas.

La motivación ha de expresar adecuadamente los motivos o razones jurídicas y fácticas que llevaron a dictar una decisión en un determinado sentido y debe ser congruente con lo actuado en el procedimiento.

Resulta evidente, a la vista de la resolución impugnada, que la Administración actuante alcanza una conclusión incongruente o confusa, ya que una operación puede estar sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido, y dentro de las operaciones sujetas al mismo, se puede predicar o no sobre dichas operaciones si se encuentran exentas o no del Impuesto. La Oficina Gestora confunde operación exenta, y por tanto sujeta, como en la propia resolución se hace constar, con operación no sujeta al IVA.

Este Tribunal viene señalando en numerosas resoluciones la necesaria motivación de los actos tributarios, con expresión de los hechos y elementos esenciales así como de los fundamentos de derecho, con el fin de proteger el derecho de los ciudadanos, permitiéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible y sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación o el acto en cuestión.

Conforme a lo expuesto, este Tribunal Económico-Administrativo Central aprecia en el presente caso una falta de motivación del acto administrativo impugnado, de modo que procede analizar las consecuencias jurídicas que ello conlleva.

La falta de motivación origina que el acto administrativo haya incurrido en una infracción del ordenamiento jurídico, y, por tanto, que el acto dictado sea calificado como anulable, en el sentido expuesto en el artículo 63 apartado uno de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, todo ello sin perjuicio de que el órgano gestor pueda subsanar la referida falta de motivación.

Hay que precisar que la falta de motivación es un defecto formal que no puede equipararse a una omisión total del procedimiento establecido para dictar un acto administrativo. Así lo ha señalado este Tribunal en numerosas ocasiones, siguiendo además el criterio mantenido por el Tribunal Supremo que ha admitido la retroacción de las actuaciones en reiteradas sentencias como las de 4 de octubre de 1995, 12 de febrero de 1996, 25 de abril de 1998 y muy especialmente en la de 29 de diciembre de 1998.

Efectivamente, la confusión expuesta en la resolución impugnada implica una clara deficiencia en la motivación que debiera fundar la anulación del acto ahora revisado, siempre y cuando se aprecie que tal falta de motivación haya generado indefensión a la parte actora, puesto que si la ausencia de motivación no ha mermado su conocimiento para rebatir e impugnar razonadamente el acto, no procedería tal anulación.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, partiendo de la confusión que genera la Oficina Gestora en la calificación de la operación, la entidad conoce perfectamente los motivos por los que la operación queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya que resulta cuestión pacífica entre las partes que la transmisión de una rama autónoma de la entidad se trata de una operación no sujeta al IVA, y es este y no otro el motivo que determina la sujeción al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

Anular el acto en estas circunstancias carecería de sentido, no sólo porque no se aprecia indefensión, sino porque forzaría a disponer una retroacción de actuaciones con el solo efecto de que se comunicase al interesado una motivación que ya conoce, demorando la discusión sobre los aspectos sustantivos puestos a debate por el interesado.

Tercero.

Atendida la cuestión formal, procede conocer del fondo del asunto. Resulta cuestión pacífica en la presente resolución que la operación que consiste en la transmisión de los elementos afectos a una rama de la actividad empresarial de la vendedora (**GRUPO A...**) susceptible de funcionamiento autónomo, negocio T..., a favor de la entidad ahora reclamante, **C... S.L.U.**, es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo dispuesto en el artículo 7, número 1, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La parte actora sostiene ante esta instancia que la operación tampoco se encuentra sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no se ha transmitido la totalidad del patrimonio empresarial, sino únicamente una rama de la actividad, denominada T..., por lo que no se cumple el requisito de transmitir "la totalidad" del patrimonio empresarial" que exige el citado artículo.

La pretensión de la entidad recurrente es, por tanto, no sujetar la transmisión de los inmuebles que forman parte de la unidad económica autónoma transmitida al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de modo que dicha transmisión no quede sujeta ni al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuestión que no es controvertida, ni tampoco al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pretensión que ya adelanta este Tribunal no puede prosperar.

El Impuesto sobre el Valor Añadido y el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados son impuestos que gravan una manifestación indirecta de la capacidad económica. Con carácter general se puede afirmar que las operaciones propias del

tráfico empresarial o mercantil quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que las operaciones propias del tráfico no empresarial o civil quedan sujetas a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Por tanto, en principio, una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido no lo está a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y viceversa. Puede concluirse que existe una relación de incompatibilidad entre una y otra sujeción, fruto del distinto ámbito de gravamen de uno y otro tributo.

No obstante existen operaciones que, a pesar de realizarse por transmitentes que ostentan la condición de empresarios o profesionales actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, por lo tanto, de incardinarse prima facie en la órbita propia del tráfico empresarial, cuyo gravamen natural corresponde al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedan sin embargo sujetas a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La delimitación del hecho imponible de ambos impuestos se regula en el artículo 7, apartado cinco, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el artículo 4, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 4, apartado cuatro, de la Ley 37/1992 dispone al efecto, en su última redacción dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo:

“Cuatro. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.dos”.

Por su parte el artículo 7 del Texto Refundido dispone en su apartado quinto:

*“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”.***

La recurrente sostiene su pretensión en que la redacción textual del artículo 7 apartado cinco del Texto Refundido exige “la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial”, circunstancia que a su juicio no ha tenido lugar en el caso que nos ocupa, al haberse transmitido únicamente una rama de la actividad empresarial capaz de desarrollar una unidad económica autónoma.

En relación con esta alegación se debe tener en cuenta que la redacción del referido artículo es la originaria dada por el Real Decreto Legislativo 1/1993, sin que haya sido objeto de modificación alguna. En aquel momento la redacción del artículo 7 de la Ley 37/1992, en su redacción también original, predicaba la no sujeción al impuesto de “la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo ...”, de modo que la coordinación entre ambos impuestos resultaba claramente delimitada.

A efectos de la transmisión del patrimonio empresarial se debe recordar la consolidada jurisprudencia sobre la interpretación del artículo 7.1 de la Ley 37/1992, que modificó un cambió en la redacción del mismo en virtud de la Ley 4/2008, a efectos de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia comunitaria.

A este respecto, el Tribunal Supremo en la sentencia 3231/2013, de 19 de junio de 2013 (Recurso de casación núm. 4665/2010), se pronuncia en los siguientes términos:

“SEPTIMO.

Esta Sala, en la sentencia de 14 de mayo de 2012, cas. 2803/2008, tuvo ocasión de pronunciarse sobre la interpretación del art. 7. 1º b) de la Ley 37/1992, señalando que siendo el Impuesto sobre el Valor Añadido un tributo armonizado en la Unión Europea, las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las interpreta forman parte del sistema de fuentes que el juez nacional ha de tomar en consideración para fijar la exegesis y para aplicar las normas internas sobre la materia.

En dicha sentencia, en un caso de transmisión del patrimonio empresarial por escisión total, tras destacar diversas manifestaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenidos en la sentencia de 27 de Noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395) Zita Modes (asunto C-497/01) en relación con el art. 5.8 de la Sexta Directiva" se declara lo siguiente:

"El Tribunal de Justicia no utiliza el concepto de rama de actividad para delimitar el ámbito de aplicación del artículo 5.8 de la «Sexta Directiva»; proclama que la regla de no sujeción contenida en ese precepto es un concepto autónomo de derecho comunitario y considera que la segunda frase que incluye («llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total») precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que ha de actuar un Estado miembro que hace uso de la facultad prevista en la primera frase [«los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente»].

Por consiguiente, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, en el sentido del artículo 5.8 de la «Sexta Directiva» y, por ende, en la interpretación y aplicación que el juez nacional debe hacer del artículo 7.1º.b) de la Ley 37/1992, requiere «que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma» [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, Schriever (asunto C-444/10, apartado 25)], resultando indiferente si la operación de reestructuración empresarial que motivó la transmisión, en este caso una escisión total, tenía derecho o no al régimen especial del impuesto sobre sociedades, porque el inciso final de la letra b) del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, en la redacción aplicable *ratione temporis*, era contrario al derecho comunitario.

Con lo expuesto simplemente completamos lo que dijimos en la sentencia de 13 de febrero de 2007 (casación 367/02), en el sentido de que, «ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo 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 lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresaria» (FJ 5º).

Y tampoco nos apartamos, aunque lo precisemos más, de lo que proclamamos en la sentencia de 30 de junio de 2011 (casación 5654/09), esto es: (a) que «no cabe, a efectos de la no sujeción al IVA, exigir la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, sino que es suficiente la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, siempre y cuando sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Cualquier otra transmisión no podrá ser considerada como rama de actividad y, por tanto, constituirá una operación sujeta al IVA» (FJ 3º), habida cuenta de la definición de rama de actividad contenida en el artículo 97.4 de la Ley 43/1995 [«Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan»], y (b) que «el art. 7.1.b) de la LIVA [...] posee un ámbito de aplicación propio y persigue una finalidad específica y distinta de la del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores» (FJ 3º, *in fine*).

En fin, como reconoce el apartado VI de la exposición de motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE de 25 de diciembre), la modificación del artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que incorpora, dándole su redacción vigente [«Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: 1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley (...))»], pretende «adecuar la norma legal a la jurisprudencia comunitaria, básicamente, a la sentencia de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395), recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes, resolviendo las diversas dudas planteadas en aplicación del precepto».

OCTAVO

...

Debemos insistir que la actual redacción del art. 7.1º de la ley 37/1992, dada por la Ley 4/2008, con motivo de los criterios asentados por la jurisprudencia comunitaria, excluye el concepto tradicional de rama de actividad, refiriéndose sólo a la transmisión de un conjunto de elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, lógicamente en sede de la entidad adquirente.

...

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, recogida en la sentencia referida de 27 de Noviembre de 2003, y en otras posteriores, como las de 29 de Abril de 2004, asuntos C-137/02, Fax World, y que obligó a modificar la redacción inicial del art. 7 de la ley 37/1992, considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, ...”.

En parecidos términos, la sentencia 3331/2013, de 13 de junio, de la misma Sala (Recurso de casación núm. 2050/2011,; señala lo siguiente:

“TERCERO.- La resolución de los motivos de casación formulados ... exige hacer referencia al artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, y a la interpretación del mismo a la luz de la jurisprudencia del T.J.U.E.

...

Como ya se ha dicho en anteriores ocasiones, la finalidad del precepto es la de facilitar la transmisión de empresas o partes de empresas, evitando recargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal que, al menos determinados sujetos no tienen la posibilidad de recuperar de forma inmediata a través del ejercicio del derecho de deducción.

Si nos tuviéramos que atener a la redacción literal del precepto es claro que la no sujeción al Impuesto y la consiguiente no repercusión, exige el cumplimiento de tres requisitos:

1º) Que se transmita la totalidad de un patrimonio empresarial; 2º) que dicha transmisión se realice a favor de un solo adquirente; y 3º) que éste último continúe el ejercicio de la misma actividad desarrollada por el transmitente.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la doctrina del TJUE en interpretación del artículo 5 de la Sexta Directiva, contenida en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/2001, Zita Modes Sârl, conduce a una interpretación de precepto transcrito que no coincide con su sentido literal.

...

Teniendo en cuenta la doctrina de esta Sentencia, la Administración Tributaria española cambió la interpretación del artículo 7.1.a) de la Ley del IVA, admitiendo que no es necesario que se transmita la totalidad de un patrimonio empresarial, entendiéndose que basta que se trate de un establecimiento mercantil o parte autónoma de una empresa (Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de abril de 2004). Y la Resolución del mismo Centro directivo de 19 de febrero de 2004, tras exponer el criterio de la Sentencia del TJUE antes reseñada, razona de la siguiente forma: "... De ello se deduce que el criterio seguido por este Centro Directivo por el que uno de los requisitos para la aplicación del artículo 7, apartado 1, letra a) de la Ley 37/1992 era que el adquirente ha de continuar en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente, ha de ser modificado en función de la sentencia anteriormente citada, de modo que, si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente."

Por nuestra parte, ya en la Sentencia de esta Sala de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación 367/2002), se pudo decir (Fundamento de Derecho Séptimo):

"Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para una operación quede al margen de su sujeción al tributo 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 lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de

un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial.”

Finalmente, la sentencia de 22 de noviembre de 2012, también de la misma Sala (Recurso de casación núm. 1577/2010;), recuerda que *“en la Sentencia de esta Sala de 24 de marzo de 2011 (recurso de casación 6295/06) se ha dicho que “la finalidad del precepto es la de facilitar la transmisión de empresas o partes de empresas, evitando recargar la tesorería del adquirente con una carga fiscal que, al menos determinados sujetos no tienen la posibilidad de recuperar de forma inmediata a través del ejercicio del derecho de deducción.” Además, añadimos ahora, aun cuando exista dicha posibilidad, no cabe duda que la no sujeción produce por regla general, menos distorsiones que la sujeción plena.”*

Conforme a lo expuesto, no procede interpretar el artículo 7.5 del Texto Refundido atendiendo a su literalidad, como pretende la parte actora, sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, que busca la coordinación necesaria entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición.

Así las cosas, este Tribunal entiende que la referencia que efectúa el artículo 7.5 del Texto Refundido a la *“transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial”* debe comprender la *“transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, 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”*, a la que alude el artículo 7.1 de la Ley 37/1992 para declarar la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, y que en términos tanto de la jurisprudencia comunitaria como nacional se sintetiza en que constituya una *“unidad económica autónoma”*.

Por tanto, en el presente caso la operación controvertida constituye hecho imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, ya que lo que se transmitió fueron los elementos afectos a una rama de la actividad empresarial de la entidad vendedora susceptible de funcionamiento autónomo.

Conforme a lo expuesto procede desestimar lo alegado por la recurrente en este punto, confirmando la resolución impugnada.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

desestimarla, confirmando el acuerdo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.