

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073099

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2019

Sala 2.^a

R.G. 9438/2015

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 unidad económica autónoma. La cuestión objeto de controversia es la tributación de la operación de compraventa realizada por la entidad Z a la entidad XY de un complejo industrial que constituía una unidad económica autónoma destinada a la comercialización de arroz. No es objeto de debate, que el compuesto patrimonial transmitido era una parte del activo empresarial de la empresa vendedora, constituyendo una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, como es el negocio arrocero, en sede de la entidad transmitente. Como consecuencia de ello, ambas partes admiten que la referida operación no se encuentra sujeta al IVA conforme al art. 7.1 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

La cuestión respecto de la cual discrepan es la tributación de la operación por la modalidad TPO del ITP y AJD, pues mientras en los acuerdos impugnados se considera que está sujeta a este impuesto, la entidad alega que lo que se ha transmitido es una unidad económica autónoma, pero no la totalidad de un patrimonio empresarial, por lo que, de acuerdo con el art. 7.5 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), la operación no estaría sujeta.

Si bien el hecho imponible al que se refiere el art. 7.5 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) es la totalidad del patrimonio empresarial, sin que se haga referencia a la transmisión de una rama de la actividad, no procede interpretar de forma literal dicho artículo, sino que debe ser entendido de acuerdo con el espíritu de la norma, que busca la coordinación necesaria entre el IVA y la modalidad TPO del ITP y AJD, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición. Por tanto, la referencia que efectúa el 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, 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 art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para declarar la no sujeción al IVA 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 TPO, 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, por más que la misma no constituya la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de la transmitente. [Vid., en el mismo sentido, Resolución TEAC, de 19 de febrero de 2015, RG 6307/2011 (NFJ057614)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 7.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 5.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 54, 63 y 89.

Ley 58/2003 (LGT), art. 102.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 28 de marzo de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-09438-2015; 00-09440-2015
 CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD
 NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
 RECLAMANTE: XY, SLU - NIF ...
 REPRESENTANTE: Jx...- NIF ...
 DOMICILIO: ...(SEVILLA)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-09438-2015	27/07/2015	23/10/2015
00-09440-2015	05/10/2015	23/10/2015

Segundo.

Las reclamaciones de referencia fueron interpuestas por la entidad XY, S.L (NIF ...) contra las resoluciones con liquidación provisional de la Oficina Liquidadora de ... de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana, concepto Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD, en adelante), de fecha 23 de junio de 2015 y 1 de septiembre de 2015.

Tercero.

Con fecha 16 de septiembre de 2011, la entidad XY adquirió a la entidad Z, S.A. una parte de su patrimonio empresarial constituido por el negocio arrocero, el cual venía desarrollando esta última entidad hasta dicha fecha. Dicha adquisición fue elevada a público mediante escritura otorgada con fecha 19 de septiembre de 2011 por el Notario de Madrid, Don Andrés bajo número ...de su protocolo.

En relación con la citada adquisición, con fecha 19 de octubre de 2011, la referida entidad procedió a la presentación, ante la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana, del Modelo 600 de Autoliquidación del ITPAJD, modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD). El importe ingresado por la entidad, derivado de dicha autoliquidación ascendió a 95.580,00 euros, de acuerdo con el siguiente detalle:

Total valores declarados: 9.558.000,00 euros
 Base imponible: 9.558.000,00 euros
 Tipo de gravamen: 1%
 Cuota a ingresar: 95.580,00 euros

Cuarto.

Con fecha 24 de marzo de 2015, se inició un procedimiento de comprobación limitada respecto de la entidad XY siendo el objeto de la comprobación el siguiente:

"Actuación tendente a comprobar si la totalidad de activos transmitidos constituyen una rama de actividad capaz de desarrollar una actividad empresarial de forma autónoma, conforme al artículo 7.1 de la LIVA y la regularización tributaria del citado hecho imponible."

Con fecha 30 de abril de 2015, le fue notificada a la entidad interesada una propuesta de liquidación provisional emitida por la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana en concepto de ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO). Mediante la referida propuesta de liquidación provisional, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana consideraba que la adquisición por parte de XY de una parte del patrimonio empresarial de Z constituía una operación sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD.

La sociedad presentó escrito de alegaciones contra la referida propuesta de liquidación provisional con fecha 12 de mayo de 2015.

Las alegaciones efectuadas por la entidad fueron desestimadas mediante resolución, de fecha 23 de junio de 2015, por la Oficina Liquidadora de ...de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana. La citada resolución no incluía liquidación.

Disconforme con dicha resolución, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), que fue registrada con R.G. 9438/2015.

Quinto.

Con fecha 1 de septiembre de 2015, la Oficina Liquidadora de ... de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalitat Valenciana notificó a la entidad interesada la resolución mediante la que se procedía a practicar liquidación provisional, en concepto ITPAJD, modalidad TPO, con el siguiente detalle:

Valor del bien transmitido: 9.558.000,00 euros

Cuota de participación transmitida: 100%

Base imponible: 9.558.000,00 euros

Reducción 0,00

Base liquidable: 9.558.000,00 euros

Tipo de gravamen: 7%

Cuota íntegra: 669.060,00 euros

Bonificación: 0,00

Cuota líquida: 669.060,00 euros

Importe a deducir: 95.580,00 euros

Cuota líquida minorada: 573.480,00 euros

Intereses de demora: 103.629,01 euros

Deuda tributaria: 677.109,01 euros

Disconforme con dicha resolución, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante este TEAC, que fue registrada con R.G. 9440/2015.

Sexto.

Tras la puesta de manifiesto de los respectivos expedientes a la entidad reclamante, ésta presentó escrito, con fecha 24 de febrero de 2016, mediante el que formula, en esencia, las siguientes alegaciones:

- Falta de motivación del acto impugnado.
- La transmisión de inmuebles que no constituyen la totalidad del patrimonio empresarial, sino una rama de actividad, no está sujeta a TPO. La no sujeción a IVA no implica automáticamente que esté sujeto a TPO.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos descritos en el antecedente segundo de la presente resolución.

Cuarto.

Con carácter previo a la resolución del fondo del asunto, la entidad reclamante alega que los actos impugnados carecen de motivación suficiente.

En relación con la motivación de los actos administrativos debe indicarse que en el artículo 54.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicable *ratione temporis*, se establecía lo siguiente:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos."

Asimismo, el artículo 102.2.c) de la Ley General Tributaria dispone que:

"2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho."

Por su parte, debe hacerse referencia a lo dispuesto en el fundamento de Derecho Segundo de la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 15 de enero de 2009 (recurso nº 329/2005), en el que se establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"La motivación de los actos administrativos, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo cuya reiteración excusa cita, cumple una doble finalidad, de un lado, da a conocer al destinatario de los mismos las razones, concretas y precisas aunque no exhaustivas, de la decisión administrativa adoptada, para que con tal conocimiento, la parte pueda impugnarla ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez --esta es la segunda finalidad--, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE .

El cumplimiento de esta exigencia de la motivación de los actos, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos en que se basa, previsto en el artículo 54 de la Ley 30/1992 , se salvaguarda mediante la severa consecuencia de la anulabilidad del acto administrativo no motivado, en caso de incumplimiento. Ahora bien, esta ausencia de motivación puede ser un vicio invalidante, como hemos señalado, o de mera irregularidad en el caso de que no se haya producido ese desconocimiento de los motivos y razones en que se funda la decisión administrativa. Dicho de otra forma, debe atenderse a un criterio material en orden a determinar si efectivamente

se ha cumplido, o no, la finalidad que exige la motivación de los actos, es decir, si el destinatario ha llegado a conocer las razones de la decisión adoptada por la Administración, pues solo si se conocen pueden impugnarse. Se trata, en definitiva, de valorar si concurre la indefensión a que se refiere el artículo 63.2 de la Ley 30/1992 cuya existencia es necesaria para incurrir en el vicio de invalidez señalado. El defecto de forma "solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados", nos indica el citado artículo 63.2 .

En este sentido, la motivación puede contenerse en el propio acto, o bien puede realizarse por referencia a informes o dictámenes, ex artículo 89.5 de la Ley 30/1992 , cuando se incorporen al texto de la misma. Ahora bien, esta exigencia de la incorporación de los informes, contenida en el mentado artículo 89.5 "in fine", ha sido matizada por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo --Sentencias de 21 de noviembre de 2005, 12 de julio de 2004, 7 de julio de 2003, 16 de abril de 2001, 14 de marzo de 2000 y 31 de julio de 1990-- en el sentido de considerar que si tales informes constan en el expediente administrativo y el destinatario ha tenido cumplido acceso al mismo, la motivación mediante esta técnica "in aliunde" satisface las exigencias de la motivación, pues permite el conocimiento por el receptor del acto de la justificación de lo decidido por la Administración."

Por otro lado, en el fundamento de Derecho Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de octubre de 2011 (recurso nº 391/2009), se establece lo siguiente:

"La motivación es un requisito generalizado en los actos administrativos, a partir de la detallada enumeración contenida en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAPyPAC, y su extensión depende de la potestad administrativa que se ejercite y del acto de que se trate y de las circunstancias que concurren en cada caso. Por ello, lo único que puede decirse es que a través de ella la Administración debe dar a conocer las razones de su decisión, permitiendo tanto el ejercicio del derecho de defensa frente al acto como el eventual control jurisdiccional, con el fin de evitar decisiones que, por su arbitrariedad, sean contrarias a la Constitución (artículo 9.3) y deban ser anuladas en el ejercicio de la tutela judicial efectiva. En este sentido se han pronunciado en multitud de ocasiones tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo y también lo ha hecho el TJUE señalando que la motivación debe permitir al Juez ejercer su control de legalidad y proporcionar al interesado la información necesaria para saber si la decisión está o no fundada (SS de 26 de noviembre de 1981, Michel, 20 de febrero de 1997, Comisión contra Daffix y 10 de septiembre de 2008 Evrpaiki Dynamiky)."

De los artículos antes transcritos y la jurisprudencia referida se desprende que los actos administrativos deben contener:

- Una descripción de los hechos, que efectivamente en el presente caso contienen sucintamente los acuerdos impugnados, al señalar que la entidad **Z** transmitió a la entidad **XY** un complejo industrial en ..., sito en ..., que constituye una unidad económica autónoma destinada a la comercialización de arroz.
- Los fundamentos de Derecho en los que se basa la actuación administrativa, como así se hace en el acuerdo de liquidación, citándose en el mismo los preceptos aplicables (artículo 7.1 de la Ley de IVA y 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD), así como las consecuencias jurídicas de su aplicación al presente supuesto que implican la tributación de la operación por la modalidad de TPO del referido impuesto.

Para que el acto de liquidación sea válido es necesario que incluya su motivación, en la que deben existir dos elementos claramente diferenciados pero, a su vez, complementarios. En primer lugar, los hechos que deben presentarse de forma concreta, es decir, de forma determinada, exacta y precisa y, en segundo lugar, los fundamentos de Derecho que permitan identificar las normas que se aplican y el juicio lógico para subsumir el hecho concreto en el precepto normativo de que se trate. En el presente caso, los acuerdos recogen de forma pormenorizada los hechos así como los motivos de la regularización practicada y la normativa aplicable al efecto.

Por todo lo anterior, y por referencia a la actuación administrativa que da lugar a la presente resolución, no puede apreciarse la alegación de la entidad puesto que se considera que la motivación de los acuerdos es suficiente y permite al interesado conocer todos los elementos que constituyen su decisión, pronunciándose sobre todas las cuestiones planteadas. Prueba de ello es que la reclamante en sus alegaciones ante este Tribunal ha podido rebatir cada uno de los fundamentos realizados por el órgano administrativo, por lo que no se ha producido indefensión.

La entidad conocía 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 transmitente se trata de una operación no sujeta al IVA y es éste, y no otro, el motivo que determina la sujeción al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas. De acuerdo con lo expuesto, debe desestimarse la presente alegación.

Quinto.

Atendida la cuestión formal, procede conocer del fondo del asunto. La cuestión objeto de controversia en las presentes reclamaciones es la tributación de la operación de compraventa realizada por la entidad **Z** a la entidad **XY** de un complejo industrial en ..., sito en ..., que constituía una unidad económica autónoma destinada a la comercialización de arroz.

No es objeto de debate, pues así lo afirma la reclamante y la Administración en sus acuerdos, que el compuesto patrimonial transmitido era una parte del activo empresarial de la empresa vendedora, constituyendo una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, como es el negocio arrocero, en sede de la entidad transmitente. Como consecuencia de ello, ambas partes admiten que la referida operación no se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante), conforme al artículo 7.1 de su Ley reguladora.

El artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley de IVA), vigente a la fecha en que se realizó la transacción, disponía que:

"No estarán sujetas al impuesto:

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 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 precedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. (...)"

La cuestión respecto de la cual discrepan la entidad reclamante y la Administración es la tributación de la operación por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, pues mientras en los acuerdos impugnados se considera que está sujeta a este impuesto, la reclamante alega que lo que se ha transmitido es una unidad económica autónoma, pero no la totalidad de un patrimonio empresarial, por lo que, de acuerdo con el artículo 7.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, la operación no estaría sujeta. Dicho precepto 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."

Asimismo, el artículo 4.4 de la Ley de IVA establecía lo siguiente:

"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 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 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.

b) Las transmisiones de valores a que se refiere el artículo 108, apartado dos, números 1.^a y 2.^a de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la disposición adicional 12.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

A este respecto, es relevante destacar la doctrina de este Tribunal sobre la cuestión planteada, contenida en la resolución, de fecha 19 de febrero de 2015, de la reclamación RG 6307/2011, conforme a la cual se estableció como criterio, en un supuesto idéntico al que ahora es objeto de controversia, que, si bien el hecho imponible al que se refiere el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD es la totalidad del patrimonio empresarial, sin que se haga referencia a la transmisión de una rama de la actividad, no procede interpretar de forma literal el artículo 7.5, 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. Por tanto, 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 de IVA 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"

El fundamento de Derecho tercero de la referida resolución de este TEAC así establece:

"La pretensión de la entidad recurrente es, por tanto, no sujeta 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 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, incorporelos 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 TJUE. (...)

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, entendiendo 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."

En consecuencia, y siguiendo la doctrina de este TEAC en la resolución referida, procede confirmar los acuerdos impugnados puesto que la operación se encuentra sujeta al ITPAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, señalando la sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD de los inmuebles incluidos en la operación controvertida, no sujeta al IVA por mandato del artículo 7.1º de su Ley reguladora, por más que la misma no constituya la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de la transmitente, por lo que se desestiman las alegaciones de la reclamante.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.