

# **RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA.**

Vº. Bº.

Ernesto Eserverri Martínez.  
Director de la Tesis.

**TRABAJO ORIGINAL DE TESIS PARA LA  
OBTENCIÓN DEL GRADO DE DOCTOR,  
PRESENTADO POR LA LICENCIADA EN  
DERECHO CARMEN MORÓN PÉREZ,  
DIRIGIDO POR EL PROFESOR DOCTOR D.  
ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ,  
CATEDRÁTICO DE DERECHO  
FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA  
FACULTAD DE DERECHO DE LA  
UNIVERSIDAD DE GRANADA.**



**UNIVERSIDAD DE GRANADA. FACULTAD DE DERECHO.  
SEPTIEMBRE - 2006**



**RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA TRANSMISIÓN  
DE LA EMPRESA.**

CARMEN MORÓN PÉREZ



**DPTO. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.  
UNIVERSIDAD DE GRANADA. FACULTAD DE DERECHO.  
SEPTIEMBRE - 2006**



## **INDICE.**

<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>21</b>
<b>INTRODUCCIÓN. ....</b>	<b>29</b>
<b>CAPÍTULO I: LA EMPRESA COMO OBJETO DE NEGOCIOS JURÍDICOS.</b>	
<b>I.-INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>37</b>
<b>II.- TRANSMISIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS. ....</b>	<b>41</b>
<b>1.-Partidas del balance intransmisibles.</b>	
<b>1.a) El ativo ficticio. ....</b>	<b>44</b>
<b>1.b) El pasivo ficticio. ....</b>	<b>45</b>
<b>1.c) Los fondos propios. ....</b>	<b>46</b>
<b>2.-La transmisión de créditos y deudas.</b>	
<b>2.a) Posibilidad de transmisión de créditos y deudas. ....</b>	<b>48</b>
<b>2.b) Carácter natural o accidental. ....</b>	<b>51</b>

*Indice*

---

<b>2.c) Efectos de la transmisión de créditos y deudas.</b>	
<b>2.c.1) Requisitos y efectos de la transmisión de los créditos. ....</b>	<b>56</b>
<b>2.c.2) Requisitos y efectos de la transmisión de las deudas: Remisión. ....</b>	<b>61</b>

**III.-TRATAMIENTO CONTABLE DE LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA.**

<b>1.-En la contabilidad de la empresa transmitente</b>	
<b>1.a) Venta de empresa. ....</b>	<b>63</b>
<b>1.b) Permuta de empresa ....</b>	<b>67</b>
<b>1.c) Transmisión gratuita de empresa. ....</b>	<b>69</b>
<b>1.d) Aportación de la empresa a una sociedad ....</b>	<b>71</b>
<b>2.-En la contabilidad del adquirente.</b>	
<b>2.a) Compra de empresa. ....</b>	<b>73</b>
<b>2.b) Adquisición por permuta ....</b>	<b>76</b>
<b>2.c) Adquisición gratuita de empresa. ....</b>	<b>78</b>
<b>2.d) Contabilización de la aportación de empresa recibida. .</b>	<b>82</b>

**IV.-ELEMENTOS INMATERIALES O EXTRAPATRIMONIALES CONFIGURADORES DE LA EMPRESA.**

<b>1.-El fondo de comercio. ....</b>	<b>84</b>
--------------------------------------	-----------

<b>2.-La organización del patrimonio empresarial. ....</b>	<b>88</b>
<b>3.-Las relaciones de hecho: Clientela y expectativas de ganancias. ....</b>	<b>90</b>
<b>4.-El aviamiento. ....</b>	<b>92</b>
<b>5.-Conclusión: Determinación de los elementos que configuran la identidad de la empresa. ....</b>	<b>94</b>

## **CAPÍTULO II: LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA.**

<b>I.-INTRODUCCIÓN: LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA. ....</b>	<b>99</b>
--	-----------

### **II.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IRPF.**

<b>1.- Ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de la empresa. ....</b>	<b>104</b>
<b>2.- Ganancias patrimoniales exoneradas de tributar.</b>	
<b>2.a) Exoneración de la ganancia producida por la adquisición lucrativa de la empresa. ....</b>	<b>111</b>
<b>2.b) Exoneración de la plusvalía del muerto. ....</b>	<b>113</b>

## *Indice*

---

2.c) Exoneración de la ganancia producida por la donación de la empresa. ....	124
2.d) Exoneración de las ganancias producidas por la aportación de la empresa a una sociedad. ....	133
<b>3.- Tributación de las ganancias producidas por la transmisión de la empresa no exoneradas de gravamen.</b>	
3.a) Aplicación de las reglas para determinar las ganancias generadas por transmisión de elementos afectos. ....	150
3.b) Insuficiencia de la regulación actual para determinar la ganancia generada por la transmisión de la empresa: Propuesta de <i>lege ferenda</i> . ....	155
 <b>III.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.</b>	
 <b>1.- Introducción. ....</b>	<b>159</b>
 <b>2.- Incidencia de la transmisión de empresa en el resultado contable.</b>	
2.a) Venta de empresa. ....	163
2.b) Permuta de empresa. ....	166
2.c) Donación de empresa. ....	168
2.d) Aportación de empresa. ....	169
 <b>3.- Ajustes extracontables con incidencia en la transmisión de la empresa. ....</b>	<b>171</b>



<b>3.a) La amortización fiscal. ....</b>	<b>174</b>
<b>3.b) Reglas especiales de valoración.</b>	
<b>3.b.1) Introducción. ....</b>	<b>177</b>
<b>3.b.2) Revalorizaciones contables. ....</b>	<b>178</b>
<b>3.b.3) Valoración de elementos adquiridos a título gratuito. ....</b>	<b>181</b>
<b>3.b.4) Valoración de elementos transmitidos a título gratuito. ....</b>	<b>184</b>
<b>3.b.5) Valoración de elementos aportados a entidades y transmitidos por permuta. ....</b>	<b>186</b>
<b>3.b.6) Deducción de la depreciación monetaria respecto de las ganancias patrimoniales producidas por la transmisión de inmuebles. ....</b>	<b>190</b>
<b>3.b.7) Reglas de valoración en operaciones vinculadas. ....</b>	<b>195</b>
<b>3.c) Imputación temporal de las rentas generadas: la venta de empresa con precio aplazado. ....</b>	<b>198</b>
<b>4.- Periodo impositivo y devengo en las transmisiones empresariales. ....</b>	<b>200</b>
<b>5.- Reinversión de los beneficios generados por la transmisión de la empresa. ....</b>	<b>202</b>
<b>6.- Incidencia de la transmisión en el Impuesto de Sociedades de la entidad adquirente. ....</b>	<b>203</b>
<b>6.a) Determinación de la renta contable en la adquisición de la</b>	

## *Indice*

---

empresa.	
6.a.1) En la compra de empresa. ....	204
6.a.2) En la adquisición por permuta. ....	207
6.a.3) En la adquisición gratuita. ....	208
6.a.4) En la adquisición en virtud de aportación a sociedad. ....	211
6.b) Diferencias en la valoración contable y fiscal de la empresa adquirida. ....	212
6.b.1) Valoración fiscal de la empresa adquirida a título gratuito. ....	213
6.b.2) Efectos de la sustitución del valor contable de la empresa adquirida por el valor normal de mercado.	215
6.c) La amortización de los activos de la empresa adquirida. ..	
6.c.1) Amortización de los activos registrados en la contabilidad del transmitente. ....	218
6.c.2) Amortización del fondo de comercio. ....	220
6.d) Compensación de bases imponibles negativas pendientes generadas por la empresa adquirida. ....	221
<b>IV.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES. ....</b>	<b>225</b>
<b>V.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA. ....</b>	<b>231</b>

## **CAPÍTULO III: LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.**

**I.-INTRODUCCIÓN: RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE LA ADQUISICIÓN GRATUITA DE UNA EMPRESA POR UNA PERSONA FÍSICA. .... 239**

**II.-FUENTES REGULADORAS DE LOS BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA.**

**1.-Fuentes estatales. .... 253**

**2.-Fuentes autonómicas. .... 264**

**2.a)Andalucía. .... 266**

**2.b)Aragón. .... 267**

**2.c) Asturias. .... 269**

**2.d)Balears. .... 270**

**2.e)Canarias. .... 271**

**2.f)Cantabria. .... 272**

**2.g) Castilla-La Mancha. .... 272**

**2.g) Castilla y León. .... 273**

**2.h) Cataluña. .... 274**

**2.i) Extremadura. .... 276**

**2.j) Galicia. .... 276**

**2.k) Madrid. .... 278**

*Indice*

---

2.l) Murcia. ....	278
2.m) La Rioja. ....	279
2.n) Valencia. ....	280
2.o) País Vasco. ....	282
2.p) Navarra ....	282

<b>III.- ANÁLISIS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL POR TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL Y PARTICIPACIONES EN ENTIDADES. ....</b>	<b>283</b>
--	------------

**1.-Presupuestos para la aplicación del art. 20.2.c) LIS.**

**1.a) Presupuestos de carácter objetivo.**

**1.a.1) Transmisión mortis causa de una empresa individual o de un negocio profesional exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio.**

**1.a.1.a) Concepto de empresa o negocio. . 284**

**1.a.1.b) Que el causante desarrolle la actividad de forma personal, habitual y directa. . . . 290**

**1.a.1.c) Que la empresa o negocio transmitido constituyan la principal fuente de renta del empresario o profesional. .... 297**

**1.a.2) Transmisión mortis causa de participaciones en entidades exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.**

**1.a.2.a) Concepto de participación en entidades.**

.....	300
1.a.2.b) La entidad participada no puede tener por objeto la gestión de un patrimonio. . . .	305
1.a.2.c) Participación mínima que ha de ostentarse en la entidad. ....	310
1.a.2.d) Desarrollo efectivo de funciones de dirección y remuneración mínima por ellas.	312
1.a.3) La transmisión de la plena propiedad, la nuda propiedad, el usufructo o los derechos derivados de la extinción del mismo. ....	318
1.b) Presupuestos de carácter subjetivo.	
1.b.1) Determinación de los causahabientes con derecho a reducción. ....	324
1.b.2) ¿Para beneficiarse de la reducción hace falta ser adjudicatario de la empresa, negocio o participaciones? .....	325
1.b.3) ¿Para que opere la reducción es necesario que la empresa, negocio o participaciones se hayan adjudicado en la liquidación del régimen económico matrimonial al causante? .....	330
1.c) Presupuestos de carácter temporal. ....	341
2.-Cuantía de la reducción. ....	345
<b>IV.- ANÁLISIS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL POR TRANSMISIÓN INTER VIVOS DE EMPRESA INDIVIDUAL,</b>	

**NEGOCIO PROFESIONAL Y PARTICIPACIONES EN ENTIDADES. .... 351**

**1.-Presupuestos para la aplicación del art. 20.6 LISD.**

**1.a) Presupuestos de carácter objetivo.**

**1.a.1) Objeto de la transmisión. .... 352**

**1.a.2) Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del objeto transmitido: remisión. .... 354**

**1.b) Presupuestos de carácter subjetivo.**

**1.b.1) Parentesco con el donante. .... 355**

**1.b.2) El donante ha de tener al menos sesenta y cinco años o estar en situación de incapacidad permanente o gran invalidez. .... 355**

**1.b.3) El donante ha de cesar en el ejercicio de las funciones de dirección que hubiera venido desarrollando y de percibir remuneraciones por ello...  
..... 358**

**1.c) Presupuestos de carácter temporal ..... 360**

**2.-Cuantía de la reducción. .... 364**

**V.- BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS: REMISIÓN..... 366**

**CAPÍTULO IV: LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN**

## **INDIRECTA.**

### **I.-INTRODUCCIÓN: LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA. .... 369**

### **II.- LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN EL IVA.**

#### **1.- La sujeción al IVA de la transmisión de empresa. .... 372**

1.a) Concepto de entrega de bienes y de prestaciones de servicios. .... 374

1.b)Concepto de empresario o profesional. .... 378

1.c)Concepto de operación realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. .... 379

1.d)Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto. .... 382

#### **2.- El supuesto de *no sujeción* de la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial o profesional.**

2.a) Análisis del art. 7.1º LIVA. .... 383

2.b) La ineludible reforma del art. 7.1º LIVA exigida por el Derecho Comunitario. .... 393

2.b.1) La necesidad de continuar la actividad del transmitente. .... 397

*Indice*

---

2.b.2) La necesidad de que lo transmitido sea la totalidad del patrimonio empresarial. ....	401
2.b.3) Las transmisiones en virtud de operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canjes de valores. ....	402
2.b.4) El mantenimiento posterior de la afectación de los bienes. ....	405
2.b.5) El carácter oneroso de la transmisión empresarial. ....	406
2.b.6) Necesidad de que la transmisión se lleve a cabo a favor de un único adquirente. ....	407
2.b.7) El gravamen en ITP de los inmuebles comprendidos en la transmisión del patrimonio empresarial exento. ....	409
3.- La tributación de las transmisiones empresariales sujetas y no exentas. ....	411
<b>III.- LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN EL ITPAJD.</b>	
1.- La tributación en la modalidad TPO. ....	414
1.a) La sujeción de la transmisión de la empresa a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.	
1.a.1) Doctrina del Tribunal Supremo. ....	415



1.a.2) Crítica a la doctrina del Tribunal Supremo.	419
1.a.3) Conclusiones acerca de la sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de la transmisión de empresa. ....	422
1.b) La liquidación de la transmisión de la empresa en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. ...	423
2.- La tributación en la modalidad "Operaciones Societarias" y "Actos Jurídicos Documentados". ....	428
<b>IV.- BENEFICIOS FISCALES ESTABLECIDOS EN LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS. ..</b>	<b>432</b>
1.-Concepto de explotación prioritaria. ....	435
2.-Beneficios a la transmisión de la explotación.	
2.a) Reducción en la base imponible de los impuestos que recaigan sobre la transmisión de la explotación agrícola.	439
2.b) Exención de los impuestos que graven la adquisición de fincas o explotaciones agrarias. ....	441
<b>V.-LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA UNIÓN EUROPEA.</b> .....	<b>442</b>
<b>CAPÍTULO V: LA RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS PENDIENTES.</b>	

*Indice*

---

**I.-LA RESPONSABILIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE LAS DEUDAS DE LA EMPRESA TRANSMITIDA SEGÚN EL DERECHO COMÚN.**

<b>1.-Transmisión a título oneroso e inter vivos. ....</b>	<b>447</b>
<b>2.-Transmisión a título gratuito e inter vivos. ....</b>	<b>452</b>
<b>3.- Transmisión mortis causa.</b>	
<b>3.a) Existiendo herederos. ....</b>	<b>453</b>
<b>3.b) Existiendo sólo legatarios. ....</b>	<b>462</b>
<b>4.-Conclusiones. ....</b>	<b>464</b>

**II.-PECULIARIDADES ESTABLECIDAS POR EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO.**

<b>1.-La indisponibilidad de la obligación tributaria. ....</b>	<b>467</b>
<b>2.-La equiparación entre herederos y legatarios ....</b>	<b>.471</b>

**III.- LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADQUIRENTE DE LA EMPRESA.**

<b>1.- Introducción: Discrepancias interpretativas en torno a su</b>	
--	--

regulación normativa. ....	479
<b>2.- Análisis del presupuesto de hecho de la "responsabilidad" tributaria del adquirente de la empresa. ....</b>	<b>484</b>
<b>2.a) Artículo 72 de la L.G.T. del 63.</b>	
2.a.1) Doctrina jurisprudencial. ....	485
2.a.2) Doctrina administrativa. ....	491
<b>2.b) Artículo 42.1.c) de la vigente L.G.T. ....</b>	<b>497</b>
<b>3.- Análisis de las consecuencias jurídicas propias de la "responsabilidad" del adquirente de la empresa.</b>	
<b>3.a) Introducción. ....</b>	<b>515</b>
<b>3.b) Configuración jurídica del adquirente de empresa.</b>	
3.b.1) Bajo la vigencia del art. 72 L.G.T. del 63. .	517
3.b.2) En el art. 42.1.c) de la vigente L.G.T. ....	532
<b>3.c) Componentes de la deuda a los que se extiende la responsabilidad. ....</b>	<b>542</b>
<b>3.d) Tributos a los que alcanza la responsabilidad. ....</b>	<b>549</b>
<b>CONCLUSIONES. ....</b>	<b>561</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA. ....</b>	<b>623</b>



## **ABREVIATURAS**

- AA. VV.....Autores varios.
- A.A.M.N.....Anuario de la Academia Matritense del Notariado.
- A.D.C.....Anuario de Derecho Civil.
- A.E.C.A.....Asociación Española de Contabilidad y Auditoría  
de Cuentas.
- A.E.A.T.....Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- A.F.....Actualidad Financiera.
- Art.....Artículo.
- Aut.....Autor.
- Az.....Aranzadi.
- B.I.T.....Boletín de Información Tributaria.

## *Abreviaturas*

---

Boll Tri.....	Bolletino Tributario d'Informazione.
Cap.....	Capítulo.
Car. T.....	Carta Tributaria.
Cc.....	Código Civil.
C.E.C.....	Centro de Estudios Constitucionales.
C.E.D.A.M.....	Casa Editrice Dott. Antonio Milani.
Cfr.....	Confróntese.
C.I.A.T.....	Centro Interamericano de Administradores Tributarios.
Cit.....	Citado.
Cp.....	Capítulo.
C.R.E.D.A.....	Cívitas, Revista Española de Derecho Administrativo.
C.R.E.D.F.....	Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero.
C.T.....	Crónica Tributaria.
D.L.....	Decreto Ley.
D.Leg.....	Decreto Legislativo.
D.A.....	Disposición Adicionl.
D.F.....	Disposición Final.
Dir. Pra. Tri.....	Diritto e Pratica Tributaria.
D.T.....	Disposición Transitoria.
Ed.....	Editorial.
E.D.E.R.S.A.....	Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.
G.F.....	Gaceta Fiscal.
Giur. It.....	Giurisprudenza Italiana.
H.P.E.....	Hacienda Pública Española.

I.C.A.C.....	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
I.E.F.....	Instituto de Estudios Fiscales.
I.I.V.T.N.U.....	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
I.O.S.....	Impuesto de Operaciones Societarias.
I.R.P.F.....	Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.
I.S.D.....	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
I.T.P.....	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas
I.T.P.A.J.D.....	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
I.V.A.....	Impuesto sobre el Valor Añadido.
J.C.A.....	Jurisdicción Contencioso Administrativa.
J.T.....	Jurisprudencia Tributaria.
L.E.C.....	Ley de Enjuiciamiento Civil.
L.E.cr.....	Ley de Enjuiciamiento Criminal.
L.G.P.....	Ley General Presupuestaria.
L.G.T.....	Ley General Tributaria.
L.H.L.....	Ley de Haciendas Locales.
L.I.R.P.F.....	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
L.I.R.N.R.....	Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.
L.I.S.....	Ley del Impuesto de Sociedades.
L.I.S.D.....	Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
L.I.T.P.A.J.D.....	Ley del Impuesto de Transmisiones

## Abreviaturas

---

### Patrimoniales y Actos Jurídicos

#### Documentados.

L.I.V.A.....	Ley del IVA.
L.J.C.A.....	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.
L.O.P.J.....	Ley Orgánica del Poder Judicial.
L.O.T.C.....	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.
L.R.J.A.P.....	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
Op. cit.....	Obra citada.
P.G.C.....	Plan General de Contabilidad.
Pág.....	Página.
Prof.....	Profesor.
Q.F.....	Quincena Fiscal.
R.A.P.....	Revista de Administración Pública.
R.D.P.....	Revista de Derecho Público.
R.C.E.F.....	Revista del Centro de Estudios Financieros.
R.D.....	Real Decreto.
R.D.F.H.P.....	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
R.D.P.....	Revista de Derecho Político.
R.E.D.C.....	Revista Española de Derecho Constitucional.
R.E.P.....	Revista de Estudios Políticos.
R.J.....	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi.
Res.....	Resolución.



R.G.I.T.....	Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
R.G.R.....	Reglamento General de Recaudación.
Riv. Dir. Fin.....	Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finance.
Riv. Dir. Pubb.....	Rivista di Diritto Pubbico.
Ss.....	Siguientes.
St.....	Sentencia.
T.C.....	Tribunal Constitucional.
T.E.A.....	Tribunal Económico Administrativo.
T.E.A.C.....	Tribunal Económico Administrativo Central.
T.E.A.R.....	Tribunal Económico Administrativo Regional.
T.F.....	Tribunal Fiscal.
T.S.....	Tribunal Supremo.
T.S.J.....	Tribunal Superior de Justicia.
Ult.....	Último.
Vid.....	Ver.
Vol.....	Volumen.



## **INTRODUCCIÓN**



## **INTRODUCCIÓN.**

En el tráfico jurídico cotidiano son frecuentes las transmisiones de empresas, es decir, aquéllos negocios jurídicos en virtud de los cuales la realidad fáctica que una empresa representa cambia de titular, sin perder su identidad. Cuando ello ocurre, desde el punto de vista tributario, se plantean cuestiones de dos tipos que hay que resolver: La primera es qué tributos se van a devengar por el hecho de la transmisión y cómo han de ser liquidados y la segunda es quién va a responder de las deudas tributarias pendientes de la empresa.

Cuando la empresa cambia de titular es evidente que se produce la transmisión de un conjunto de bienes y derechos que, en principio, va a producir consecuencias tributarias en distintos impuestos. De entrada, la transmisión de la empresa supone una alteración patrimonial para el empresario transmitente, de la que derivará una ganancia o una pérdida, que producirá las correspondientes repercusiones en el IRPF, en el IS o en el IRNR, en función de su carácter de persona física residente, jurídica también residente o, finalmente, física o jurídica no residente. Al mismo tiempo, la transmisión de la empresa constituye el último acto empresarial del que la transmite, por lo que quedará sujeta al IVA, sin perjuicio de

## *Introducción*

---

que pueda ser declarada exenta en determinados supuestos, en los que, cuando es a título oneroso, cabe plantear el devengo del ITP respecto de ciertos elementos empresariales. Finalmente, el negocio jurídico en función del cual se opere la transmisión puede quedar sujeto a otros tantos impuestos: al ISD, cuando sea a título gratuito; al Impuesto de Operaciones Societarias, cuando la transmisión se produzca mediante la aportación de la empresa a una sociedad que se constituye o cuyo capital se amplía; por último, al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, cuando se documente en título público y el negocio documentado no esté sujeto a ITP, IOS ni ISD y sea inscribible en algún registro público.

Ahora bien, existiendo en la transmisión de una empresa la de un conjunto de bienes y derechos, cuya tributación, en principio, sería la que sucintamente hemos apuntado, no podemos olvidar que el gravamen de la enajenación de la empresa no debería identificarse con el de la transmisión de los bienes y derechos a ella afectos, por cuatro razones: En primer lugar, porque es posible que aún transmitiendo todos los bienes y derechos afectos a una actividad no se transmita la empresa; en segundo lugar, porque la transmisión de la empresa supone no sólo la transmisión de bienes y derechos, sino también de deudas y obligaciones e, incluso, de relaciones de hecho; en tercero, porque, en suma, la empresa desde el punto de vista fáctico constituye una unidad económica distinta de los elementos que la componen y cuyo valor difiere de la suma de éstos últimos; y, en cuarto, porque al ser las empresas el motor de la economía es necesario minimizar al máximo el coste fiscal de su transmisión, como ha puesto de manifiesto la Unión Europea.

De este modo, el presente trabajo de investigación partirá de cómo tributa la transmisión de empresa en nuestro actual derecho positivo, para, a partir de ahí, determinar si dicha tributación es consecuente con lo realmente transmitido -una unidad propia distinta de los elementos que la componen- y, a la vez, respetuosa con las recomendaciones comunitarias sobre el particular. Es decir, en definitiva, se trata de estudiar cómo tributa la transmisión de empresa, para, superando sus deficiencias, proponer de *lege ferenda* cómo debería ser dicha tributación.

Pero, resulta evidente que dicha tarea va a requerir como paso previo determinar qué se entiende por transmisión de empresa, pues sin acotar la realidad que va a ser estudiada mal puede llevarse a cabo la investigación, habida cuenta, además, de que ni doctrinal ni jurisprudencialmente hay acuerdo respecto de lo que haya de entenderse por transmisión de empresa. Cuando aludimos a la transmisión de la empresa nos estamos refiriendo a aquéllos negocios jurídicos que tienen como objeto inmediato provocar un cambio en la titularidad empresarial -léase, venta, permuta, donación, sucesión o aportación a una sociedad-. Ciertamente, una empresa puede cambiar de titular no por la existencia de un acto o negocio jurídico cuyo objeto inmediato sea ese cambio, sino a través de la realización de determinadas operaciones típicamente societarias, tales como la fusión, la escisión y el canje de valores. En estos supuestos, estamos ante actos o negocios jurídicos cuyo objeto inmediato es la creación o modificación de la configuración jurídica de una sociedad, sin perjuicio de que, indirectamente, provoquen también un cambio en la titularidad de la totalidad o parte de un patrimonio societario

## Introducción

---

y, por lo tanto, también de una empresa. Sin embargo, al no tratarse de negocios jurídicos que tengan como objeto inmediato transmitir la empresa, escapan del ámbito de nuestro trabajo<sup>1</sup>, circunscrito, pues, a analizar las transmisiones directas de empresas.

Una vez delimitado qué se entiende por transmisión de empresa, estamos en condiciones de determinar el modo en el que la misma resulta gravada por los distintos impuestos que integran nuestro sistema tributario. A este respecto el estudio se dividirá en dos partes:

1ª.-La primera va destinada a la tributación de la transmisión de la empresa en la imposición directa, donde se estudia, por una parte, el gravamen de la misma en aquéllos impuestos que recaen sobre la renta -IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de los no Residentes e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana- y, por otra, su tratamiento en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

2º.-La segunda se centra en el régimen de la transmisión empresarial en la imposición indirecta, donde se analiza, fundamentalmente, su tratamiento en el IVA y en las tres modalidades del ITPAJD, concluyendo con el estudio de los

---

<sup>1</sup>Además, su estudio ha sido objeto de una reciente tesis doctoral, dirigida también por el Prof. Eserverri; me refiero a la tesis de SÁNCHEZ MANZANO, J.D., *Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canjes de valores*, Granada, 2006.



beneficios establecidos a la transmisión de empresas agrícolas.

Finalizado el análisis de la tributación de la transmisión de empresa, nuestro trabajo continuará con el de la responsabilidad por las deudas tributarias pendientes, lo que nos permitirá cerrar el estudio, no sin antes extraer las conclusiones que se desprenden del trabajo, cuya virtualidad no será otra que valorar si nuestro actual derecho positivo grava realmente la transmisión de la empresa como unidad o, por el contrario, grava de forma fragmentaria la transmisión de los distintos activos que la componen, si el tratamiento que recibe la transmisión de la empresa es respetuoso con las recomendaciones comunitarias y, finalmente, qué propuestas cabría hacer de *lege ferenda* para que se gravara lo realmente transmitido -una empresa y no una suma de activos- y, sobre todo, para que la tributación no constituyera un obstáculo para la continuación de la empresa, respetando así las recomendaciones de la Unión Europea.

Así las cosas, el trabajo aparece estructurado en los siguientes capítulos:

Capítulo I: La empresa como objeto de negocios jurídicos.

Capítulo II: La tributación de la transmisión de empresa en la imposición sobre la renta.

Capítulo III: La tributación de la transmisión de empresa en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Capítulo IV: La tributación de la transmisión de empresa en la

## *Introducción*

---

imposición indirecta.

Capítulo V: La responsabilidad por las deudas tributarias pendientes.

Conclusiones.

El interés del trabajo, desde nuestro punto de vista, resulta pues evidente, en la medida en que a pesar de la preocupación que el mismo suscita en el ámbito de la Unión Europea y de las recientes modificaciones legislativas para establecer determinados beneficios fiscales a la transmisión de empresa en ciertos supuestos, no hay todavía en nuestra doctrina, salvo error o omisión, un estudio exhaustivo que profile de forma completa su régimen jurídico vigente y que esboce el que debiera ser en el futuro; de ahí nuestra elección del tema.

## **CAPTULO I**

### **LA EMPRESA COMO OBJETO DE NEGOCIOS JURDICOS.**



## CAPÍTULO I

### LA EMPRESA COMO OBJETO DE NEGOCIOS JURÍDICOS.

#### I.-INTRODUCCIÓN.

Resulta evidente que en la realidad fáctica la empresa se nos presenta como una unidad económica, integrada por una serie de elementos patrimoniales -tanto activos como pasivos- y personales, ordenados para la realización de una determinada actividad económica de producción o distribución de bienes o servicios, que, efectivamente, lleva a cabo en el mercado bajo su propia identidad<sup>2</sup>. Quiere ello decir que la

---

<sup>2</sup>Sobre el concepto de empresa vid.: ALONSO UREBA, A., "Voz empresario", en VV.AA., *Enciclopedia Jurídica Básica*, Ed. Civitas, Madrid 1995, 11, págs. 2.759 y ss.; DUQUE DOMÍNGUEZ, J.F., "Concepto y funciones de la empresa en la doctrina del profesor Garrigues", en VV.AA., *Joaquín Garrigues jurista y universitario ejemplar*", Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid, 1996, págs. 73 y ss.; FERNÁNDEZ NOVOA, C., "Reflexiones preliminares sobre la empresa y sus problemas jurídicos", RDM, 19645, págs. 7 y ss; FONT GALAN, J.L, "El concepto de empresa relevante en el Derecho de la Competencia de la Comunidad Europea. Exposición y crítica", Noticias CEE, nº 29, Junio 1987, págs. 39 y ss.; GALÁN CORONA, E., "La empresa como destinataria de las normas de defensa de la competencia", en ADI, 1975,

empresa en sí misma considerada constituye un bien, distinto de los elementos que la componen y, como tal, puede ser transmitido<sup>3</sup> a terceros

---

págs. 291 y ss; GARRIGUES, J., "En torno a la reforma de la empresa", en *Temas de Derecho Vivo*, Madrid, 1978, págs. 261 y ss; GISPERT PASTOR, M<sup>a</sup>. T., "La noción de empresa en la Constitución española", en VV.AA., *La empresa en la Constitución española*, Ed. Aranzadi, 1989, págs. 493 y ss; GONDRA ROMERO, J.M., "La estructura jurídica de la empresa (El fenómeno de la empresa desde la perspectiva de la Teoría general del Derecho)", RDM, n° 228, 1998, págs. 493 y ss; JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G.J., "Aproximación al tema del concepto de Derecho mercantil", en *Estudios de Derecho mercantil en homenaje a Rodrigo Uría*, Madrid, 1978, págs. 337 y ss; LLEBOT MAJO, J.O., "Doctrina y teoría de la empresa en el Derecho mercantil. (Una aproximación al significado de la teoría contractual de la empresa)", RDM, n° 220, 1996, págs. 319 y ss; LÓPEZ SÁNCHEZ, M.A., "La empresa mercantil y la sociedad de gananciales tras la ley de 13 de mayo de 1981", RJD, 1983, págs. 51 y ss; PANIAGUA ZURERA, M., "Empresa y empresario agrícola individual y Derecho Mercantil", en Libro Homenaje al Profesor Jaime Loring Miró, ETEA, Córdoba, 2000; VERDERA Y TUELLS, E., "La dialéctica Empresa-Sociedad en el mercao de la democracia industrial: experiencia española y perspectivas de futuro", en VV. AA., *Estudios de Derecho mercantil en homenaje al Profesor Broseta*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1995, t. III, págs. 3.953 y ss; VV. AA., *El empresario individual de responsabilidad limitada en el Derecho comparado*", Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, año LXV, noviembre-diciembre, n° 595.

<sup>3</sup>Acerca de la empresa como objeto de negocios jurídicos destacan las siguientes obras: BROSETA PONT, M., "La empresa como objeto de tráfico jurídico. Problemas previos", en VV. AA., *Problemática jurídica actual de la empresa*, Publicaciones del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia, 1965, págs. 13 y ss y en la misma obra colectiva, "La compraventa de empresa", págs. 39 y ss.; CÁMARA ALVAREZ, M., "La venta de la empresa mercantil: principales problemas que plantea", *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, t. XXIV, Madrid, 1981; FRAGUAS MASSIP, R., "El usufructo de empresa", en VV.AA., *problemática jurídica actual de la empresa*, op. cit., págs. 81 y ss; GÓMEZ ACEBO, F., "La hipoteca del establecimiento mercantil", RDM, n° 55, págs. 123 y ss; ILLESCAS ORTIZ, R., *Los arrendamientos de local de negocio*, Ed. MacGraw-Hill, Madrid, 1996; LÓPEZ SÁNCHEZ, J., *El embargo de empresa*,

por su titular, ya sea una persona física o jurídica<sup>4</sup>.

De la anterior afirmación podemos extraer las siguientes consecuencias:

1º.-Cuando se transmite una empresa, se estarán transmitiendo naturalmente, es decir, salvo pacto en contrario, todos los elementos patrimoniales que la integran.

---

1999; MARTÍN REYES, M<sup>a</sup>. A., *El usufructo de empresa*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999; MIRANDA SERRANO, L.M., "La rule of reason en el Derecho de la Competencia: a propósito de la transmisión de empresas", en VV.AA. *Estudios de Derecho mercantil en homenaje al Profesor Broseta*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, II, págs. 2.315 y ss; MORALEJO IMBERNÓN, N., "Estudio jurisprudencial del arrendamiento de empresa: concepto y distinción de figuras afines", *Aranzadi Civil*, nº 12, 1999, págs. 15 y ss; MOTOS GUIRAO, M., "El arrendamiento de la empresa", en *Estudios Jurídicos en Homenaje a Joaquín Garrigue*, Ed. Tecnos, 1971, págs. 479 y ss; PÉNDÓN MELÉNDEZ, M.A., "El nuevo arrendamiento de local de negocio", en *Derecho de los Negocios*, 1995, nº 55, págs. 1 y ss y *Empresa en alquiler: arrendamiento de empresa o de local de negocio*", Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1991; PÉREZ DE LA CRUZ, A., "Efectos de la transmisión del establecimiento mercantil sobre las deudas pendientes", *RDM*, nº 134, 1974, págs. 485 y ss; POLO SÁNCHEZ, E., "La transmisión *mortis causa* de la empresa en el Derecho Catalán", *RDM*, nº 123, 1972, págs. 7 y ss; SUAREZ-LLANOS GÓMEZ, L., "Prohibiciones de concurrencia", en VV. AA., *Libro homenaje a Joaquín Garrigues*, Ed. Tecnos, Madrid, 1971, t. III, págs. 413 y ss.

<sup>4</sup>En palabras de nuestro Tribunal Supremo, la transmisión de la empresa supone que la "unidad socioeconómica de producción pasa totalmente a un nuevo titular, sin que cambie en nada sustancial la vida de la industria transferida que se concibe con absoluta autonomía e inalterable unidad, cualquiera que sea la persona física o jurídica que tenga su titularidad"; vid. STS de 12 de mayo de 1981 (RJ 2252), así como, en igual sentido, las citadas en ella de 12 de febrero de 1969 y 14 de noviembre de 1977.

2º.-Pero lo que se transmite no es la mera agregación de tales elementos, sino el resultado de su organización de una forma determinada, lo que explica, por una parte, que quepa transmitir la empresa sin que se transmitan todos sus activos o pasivos y que, por contra, no quepa transmitir una empresa sin transmitir los elementos que identifican esa organización en el mercado.

3º.-Finalmente, la empresa no es sólo un conjunto de elementos patrimoniales, ni siquiera una organización estática, sino una realidad dinámica que produce o distribuye bienes o servicios con una identidad propia en el mercado, por lo que, junto a la transmisión de la organización y de los elementos patrimoniales que la conforman, es necesaria la transmisión de todas aquellas relaciones -de hecho y de derecho- que sean necesarias para que la empresa pueda continuar funcionando en el mercado manteniendo esa identidad propia<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup>En definitiva, decía LANGLE Y RUBIO, E., *Manual de Derecho mercantil español*, t. II, Bosch, Barcelona, 1954, pág. 37, que cuando se transmite la empresa se transmite ésta como universidad, en la que "entran elementos corporales e incorporeales. Los corporales pueden ser de muy diversas especies. En el activo de la casa mercantil figuran los inmuebles (edificios, fábricas y terrenos destinados al negocio), instalaciones y mobiliario, máquinas y utensilios, materias primas y mercaderías, dinero, títulos-valores, etc. A veces ofrece interés jurídico la distinción entre las mercancías y el material no destinado a la venta.

Los derechos pueden ser, asimismo, variados. Es importante el nombre comercial, en su doble aspecto de firma y de signo identificador. Lo son igualmente, los derechos que se refieren directamente al establecimiento mercantil (base física de la empresa), como su rótulo o muestra distintiva y el local arrendado. Añádase la propiedad industrial, con sus múltiples modalidades: marcas de fábrica y de comercio, patentes, modelos,.. . En



De esta forma, analizaremos, en primer lugar, la transmisión de los bienes, derechos y deudas que integran el patrimonio empresarial y, en segundo, la de aquéllos elementos extrapatrimoniales o inmateriales, que no son cosas ni derechos, pero que son esenciales para que la empresa mantenga su identidad -el aviamiento y los conceptos próximos a él, fondo de comercio, clientela, nombre o razón social, cuota de mercado, relaciones de hecho, canales comerciales, contratos en vigor...-.

## II.- TRANSMISIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.

Según acabamos de ver, el substrato físico de toda empresa es un conjunto de elementos patrimoniales activos y pasivos integrados en una organización que desarrolla una determinada actividad económica. De este modo, cuando se transmite la empresa se estarán transmitiendo, naturalmente, todos los activos que la conforman<sup>6</sup>, sin perjuicio, según ya hemos dicho, de que por pacto expreso puedan excluirse aquéllos que las partes estimen oportuno, siempre que no sean esenciales para la

---

determinado género de explotación, será particularmente valiosa la adquisición de derechos de propiedad intelectual.

Los créditos y débitos constituyen elementos ordinarios del negocio. Cuando éste es objeto de transmisión, plantean especiales dificultades.

Finalmente, merecen una especial consideración el aviamiento y la clientela".

<sup>6</sup>LANGLE Y RUBIO, E., *El contrato de compraventa mercantil*, Ed. Bosch, Barcelona 1958, pág. 154; VARA DE PAZ, N., "EL arrendamiento de empresa", Cuadernos de Derecho y Comercio, nº 4, 1988, págs. 49 y ss; CALVO ALFAGEME, A., "La empresa mercantil como objeto de negocios jurídicos", Anuario de la Academia Matritense del Notariado, 1945, pág. 536; HERNANDO CEBRIÁ, L., *La empresa como objeto de negocios jurídicos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 46 y ss.

continuación del funcionamiento de la empresa o para la conservación de su identidad propia<sup>7</sup>.

Así pues, de no mediar pacto en contrario, la transmisión de la empresa abarcará todo el activo que figura en la contabilidad de la empresa, tanto el inmovilizado, ya sea material o inmaterial, como el circulante<sup>8</sup>, cuya transmisibilidad no plantea problema alguno, excepción hecha de las partidas que integran el activo ficticio, que como veremos inmediatamente son intransmisibles y de los créditos, cuya transmisibilidad plantea tres cuestiones: La primera es si cabe transmitirlos; la segunda es si esa transmisión se opera de forma natural cuando se transmite la empresa y la tercera es si el deudor de la empresa queda exonerado de responsabilidad frente al empresario que transmite

---

<sup>7</sup>En igual sentido, como dice HERNÁNDEZ CEBRIÁ, L., *La empresa como objeto de negocios jurídicos*, op. cit., pág. 121, "la transmisión de la empresa necesita de la transmisión de los elementos materiales e inmateriales esenciales del aviamiento que permitan continuar la actividad sin menoscabo de la clientela existente". Vid. también: SÁNCHEZ CALERO, F., *Instituciones de Derecho Mercantil*, 22ª ed., McGraw Hill, Madrid, 1999, pág. 172; FERNÁNDEZ RUIZ, J.L., *Elementos de Derecho mercantil*, Ed. Deusto, Bilbao, 1994, pág. 59 y DORAL GARCÍA, J.A., "Posesión y empresa", en AA. VV., *Estudios en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, t. I, Ed. Civitas, Madrid, 1996, págs. 561.

<sup>8</sup>Para VARA DE PAZ., N., "El arrendamiento de empresa", op. cit., pág. 58, la empresa en cuanto que unidad patrimonial organizada alcanza a todos los elementos adscritos a la explotación que tienen la categoría jurídica de bienes, incluidos los bienes fungibles como las mercaderías. Por ello, como reconoce DORAL GARCÍA, J.A., "

Posesión y empresa", op. cit., pág. 561, al ser los bienes de la empresa, no como son, sino como destinados a la actividad empresarial, cabe concluir una "presunción *iuris tantum* favorable a la transmisión de dichos bienes con la transmisión de la empresa".

su empresa.

Pero, cuando se transmite la empresa como universalidad, no se cede sólo el activo, sino también el pasivo, sin perjuicio de que, como también veremos, existan determinadas partidas del mismo que son intransmisibles -fondos propios y pasivos ficticios-. Sin embargo, si bien el adquirente de la empresa puede obligarse ante el transmitente a hacer frente al pago de las deudas pendientes de aquélla<sup>9</sup>, en cuyo caso estaremos ante una asunción de cumplimiento, lo que no puede exonerar de responsabilidad al transmitente, para lo cual, en principio, hace falta el consentimiento del acreedor. De este modo, la transmisión de las deudas de la empresa plantea también tres cuestiones: La primera es si son transmisibles, la segunda, si para que la misma se opere es necesario el pacto expreso en tal sentido o, si, por el contrario, se entenderá producida naturalmente al operarse la transmisión empresarial y la tercera, si es posible que el transmitente se exonere de responsabilidad sin necesidad del consentimiento del acreedor.

Refirámonos brevemente a aquellas partidas del balance que resultan intransmisibles -activo y pasivo ficticio y fondos propios- y, a continuación, estudiemos de forma conjunta, por plantear según acabamos de ver cuestiones comunes, la transmisión de créditos y deudas.

---

<sup>9</sup>El TS ha admitido sin ambages la posibilidad de incluir las deudas en la transmisión de la empresa; vid. SSTs de 31 de marzo de 1975 -RJ 1406-, de 17 de noviembre de 1989 -RJ 7934-, de 21 de noviembre de 1989 -RJ 7937-, de 13 de diciembre de 1989 -RJ 8826-, de 12 de junio de 1990 -RJ 4755-, de 26 de Diciembre de 1991 -RJ1603- y 10 de Junio de 1994 -RJ 4915-.

## **1.-Partidas del balance intransmisibles.**

### **1.a) El activo ficticio.**

Las partidas del balance que integran el llamado activo ficticio son aquellas que, siguiendo a VELA, MONTESINOS y SERRA<sup>10</sup>, presentan las siguientes características<sup>11</sup>:

1º.-Tienen su origen en una transacción económica concreta, pero no tienen un valor de realización individualmente considerados. Son intransferibles a terceros y están ligados a la marcha del negocio como un todo. Esta es la característica diferencial fundamental en relación con el inmovilizado inmaterial.

2º.-Son, normalmente, gastos activados, es decir, gastos que no han sido llevados a las cuentas de resultados por entender que su influencia económica en la marcha de la empresa tiene un horizonte temporal de varios años.

3º.-No deben ser propiamente considerados activos, en el sentido de inversiones recuperables, de ahí su denominación de activos ficticios.

---

<sup>10</sup>*Manual de contabilidad*, Ariel, Barcelona, 1991, pág. 148.

<sup>11</sup>Vid. también sobre el activo ficticio, por su carácter compilatorio, el Documento nº 3 de la Comisión de principios y normas de contabilidad de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas -AECA-.

4º.-Dada la incertidumbre sobre el hecho de que estas inversiones puedan influir en la generación de beneficios futuros, es aconsejable la aplicación del principio de prudencia valorativa, de manera que se llevarán a resultados en un periodo de tiempo no dilatado".

En definitiva, el activo ficticio representa inversiones no recuperables<sup>12</sup>, gastos activados, por lo que pierde cualquier relevancia económica en el momento en que se transmite la empresa, de ahí que resulte intransmisible<sup>13</sup>. Sería el caso de los gastos de establecimiento, de los de investigación y desarrollo, de las aplicaciones informáticas o de los gastos a distribuir en varios ejercicios<sup>14</sup>.

### **1.b) El pasivo ficticio.**

Igualmente, existen en el pasivo del balance determinadas partidas que no constituyen elementos patrimoniales reales -lease, ingresos a distribuir en varios ejercicios o provisiones-, no existiendo, en

---

<sup>12</sup>Vid. MARTÍNEZ OCHOA, L., "Activos intangibles e información contable", Partida Doble, nº 81, Septiembre, 1997, pág. 20.

<sup>13</sup>La característica de no resultar transferibles a terceros los activos ficticios la resalta el Documento nº 3 de la Comisión de principios y normas de Contabilidad de la AECA, ya citado.

<sup>14</sup>En palabras de LOZANO ARAGÜES, R., *Manual de contabilidad para juristas*, Ibidem, Madrid, 1994, pág. 401, "el activo ficticio, el activo sin valor, está formado por los elementos que representan gastos que corresponderán a varios ejercicios y por pérdidas sufridas por la empresa que no han podido ser eliminadas".

consecuencia, obligación de reembolso y siendo, por ello, intransmisibles<sup>15</sup>.

### **1.c) Los fondos propios.**

Finalmente, los fondos propios carecen de relevancia patrimonial para los titulares futuros, en cuanto que sólo representan los fondos que sus titulares actuales han aportado a la empresa o que no han retirado de los beneficios producidos, no existiendo obligación de reembolso y siendo, también por ello, intransmisibles<sup>16</sup>.

En definitiva, de las distintas partidas que integran el balance se transmiten aquéllas que representan bienes o derechos de contenido patrimonial actual y deudas y obligaciones reembolsables. Así, pues:

#### 1.-Activo:

##### a.-Activo Fijo Inmovilizado:

\*Inmovilizado inmaterial.

\*Inmovilizado material.

\*Inmovilizado financiero.

---

<sup>15</sup>Vid. sobre el pasivo ficticio el Documento nº 123 -"Ingresos diferidos"- de la Comisión de principios y normas de contabilidad de la AECA; en él se establece una similitud conceptual entre el pasivo ficticio y el activo ficticio, aunque su signo sea el opuesto.

<sup>16</sup>Sobre los fondos propios, por su carácter compilatorio, vid. el Documento nº 10 de la Comisión de principios y normas de contabilidad de la AECA.

b.-Activo Circulante:

\*Existencias.

\*Deudores.

\*Inversiones financieras temporales.

\*Tesorería.

2.-Pasivo:

a.-Financiación básica:

\*Deudas a largo.

b.-Financiación circulante:

\*Deudas a corto.

## 2.-La transmisión de créditos y deudas.

Junto con la transmisión de activos ficticios, la transmisión de créditos y deudas<sup>17</sup> plantea, según dijimos, tres cuestiones comunes: la

---

<sup>17</sup> Sobre la cesión de créditos debe consultarse: CASTÁN TOBEÑAS: *Derecho Civil español común y foral*, Tomo III. Editorial Reus. Madrid 1983, págs.336 y ss; DÍEZ PICAZO: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Tomo I. 1970, págs. 798 y siguientes; DÍEZ PICAZO y GULLÓN: *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II. Editorial Tecnos. 1985, págs, 319 y ss; GARCÍA CANTERO: Comentarios a los arts. 1526 a 1536 Cc, Tomo XIX de los *Comentarios al Código Civil*, dirigidos por M. ALBALADEJO. Madrid 1980; Torralba Soriano: "La responsabilidad del cedente por insolvencia anterior y pública del deudor cedido". *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Santa Cruz Tejerizo*, 1974, págs 453 y ss; MADRIDEJOS SARASOLA, "La cesión de créditos", RDN, 1961, págs. 383 y ss; NAVARRO PÉREZ, J.A., *La cesión de créditos en el Derecho Civil Español*, Granada, 1998; GAVIDIA SÁNCHEZ, J.V., *La cesión de créditos*, Tirant, Monografías, Valencia 1993; PANTALEÓN PRIETO, "Cesión de créditos", ADC, 1988, págs. 1033 y ss; PUIG PEÑA, "Cesión de Créditos", en *Nueva enciclopedia jurídica*, Seix, t. IV, 1952, págs. 60 y ss.

primera es si es posible su transmisión al adquirente de la empresa con ocasión del negocio traslativo de la misma; la segunda es si para que se opere es necesario el pacto expreso en tal sentido o, si, por el contrario, se entenderá producida naturalmente al operarse la transmisión empresarial; y la tercera se refiere a si es posible que el transmitente se exonere de la responsabilidad del cumplimiento de las deudas empresariales sin necesidad del consentimiento del acreedor, así como si el deudor de la empresa queda exonerado de responsabilidad frente al empresario transmitente cuando se transmiten los créditos.

### **2.a) Posibilidad de transmisión de créditos y deudas.**

Para efectuar una modificación o alteración en una relación obligatoria, pueden seguirse dos vías: Constituir una nueva en la que se han introducido las modificaciones deseadas, extinguiendo la que se quería alterar, es decir, llevar a cabo una auténtica novación extintiva - vid. art. 1204 Cc-, o dejar subsistente la misma, introduciendo en ella las modificaciones perseguidas.

Las variaciones a introducir en una obligación pueden afectar al objeto o a los sujetos<sup>18</sup>. La modificación subjetiva puede consistir en el cambio del antiguo deudor por uno nuevo o en la sustitución del acreedor.

---

<sup>18</sup>Sobre las distintas fórmulas para llevar a cabo la modificación de la relación obligatoria vid., por todos, DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Tecnos, Madrid, 1986, págs. 792 y ss.



Ambos tipos de modificaciones subjetivas pueden conseguirse: A través de una auténtica novación, creando una nueva relación obligatoria en la que ya se ha operado el cambio de uno de los sujetos -activo o acreedor, o pasivo o deudor- y extinguiendo la obligación preexistente, o ,simplemente, sustituyendo uno de los elementos personales, permaneciendo idéntica la obligación. Este es el modo normal de cambiar los elementos personales de la obligación, pues presenta grandes ventajas frente a la novación extintiva: El nuevo acreedor conserva las mismas garantías de que gozaba el antiguo, y el nuevo deudor, del mismo modo, puede oponer las mismas excepciones que correspondían al antiguo.

La simple modificación por cambio de deudor se consigue a través de la asunción de deuda, en cualquiera de sus dos modalidades: La asunción por delegación -el antiguo deudor presenta una persona que asume el cumplimiento, aceptándolo el acreedor y quedando aquél liberado y desvinculado de la obligación-, o la asunción por expromisión -el nuevo deudor asume espontáneamente el cumplimiento de la obligación, que acepta el acreedor, quedando liberado el antiguo deudor-.

Por su parte, la simple modificación por cambio de acreedor puede producirse en nuestro Derecho en dos supuestos distintos:

1º.- Cuando se produce la subrogación por pago, es decir, cuando un tercero, no interesado en la obligación, paga, con la aprobación expresa o tácita del deudor, cuando un acreedor posterior paga a otro preferente o cuando paga una persona que sin ser deudor está

interesada en el cumplimiento de la obligación (art. 1210 Cc). En estos supuestos, el subrogado, nuevo acreedor, adquiere el crédito con todos los derechos a él anexos<sup>19</sup>.

2º.- Cuando se lleva a cabo una auténtica cesión de crédito, que es el mecanismo hábil para permitir la circulación de los créditos o, lo que es igual, para transmitir, "inter vivos", los derechos de crédito de una persona -antiguo acreedor- a otra -nuevo acreedor-.

Queda, pues, claro que la cesión de créditos no es otra cosa sino la transmisión "inter vivos" de un derecho de crédito -de la posición activa de una relación obligatoria- con todas las garantías a ella anexas, o, si se quiere, la sustitución de un acreedor por otro nuevo, quedando en todo lo demás inalterada la obligación.

La cesión o transmisión del crédito puede operarse por cualquier título: compraventa, permuta, donación, endoso de un título a la orden, etc. De ello se desprende que el régimen jurídico de las cesiones de crédito no sea único, sino que variará en función del título jurídico a través del cual se realice<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup>"*Ya contra el deudor, ya contra los terceros, sean fiadores o poseedores de las hipotecas*" -como dice el art. 1212 Cc-.

<sup>20</sup>A pesar de ello, el Derecho positivo español, trata de establecer el régimen jurídico general de la transmisión o cesión de créditos, en el Capítulo VII, título IV, del Libro IV del Cc, arts. 1526 a 1536, bajo la rúbrica "De la transmisión de créditos y demás derechos incorporales" y en la Sección 3ª, Título VII, del libro II del Código de Comercio (Cco, en adelante), arts. 346 y 347, bajo la rúbrica "De las transferencias de créditos no

De lo anterior, en definitiva, se pueden extraer dos conclusiones:

1º.- La primera es que cabe transmitir al adquirente de la empresa, en virtud del negocio en el que se opere la transmisión de la misma, los créditos que formen parte de su activo.

2º.- La segunda es que aun cuando no exista asunción de deuda mientras el acreedor no lo consienta, el adquirente de la empresa puede adquirir frente al transmitente la obligación de pago de las deudas pendientes.

Visto ya, por tanto, que es posible que en el negocio en el que se opere la transmisión de la empresa puede llevarse a cabo la transmisión tanto de los créditos como de las deudas -aunque respecto de ésta última sólo en el sentido lato de simple asunción de la obligación de pagarlas-,

---

endosables". Sin embargo, el propósito del legislador, puesto de manifiesto en los enunciados de las rúbricas referidas, no debe conducirnos a equívocos; en efecto, la regulación bajo ellos contenida, está pensada fundamentalmente, no para cualquier cesión, sino para aquellas que se producen en virtud de un título de compraventa, como lo demuestra la utilización indistinta de los términos cedente/vendedor y compraventa/cesión, empleados en los arts. 1528 y 1529 Cc, y, fundamentalmente, el hecho de que la normativa referida a la transmisión de los créditos se contenga dentro de la regulación que, tanto el Cc, como el Cco, destinan al contrato de compraventa. Por ello, los arts. 1526 y siguientes del Cc, y 346 y 347 Cco sólo serán aplicables a la cesión de créditos en tanto no resulten contradichos por las normas que regulan el título jurídico en virtud del cual se opera la cesión.

queda por ver si dicha transmisión se produce naturalmente cuando la empresa es transmitido o si, por el contrario, exige pacto expreso en tal sentido.

## **2.b) Carácter natural o accidental.**

Para GARRIGUES<sup>21</sup> la voluntad legislativa es restrictiva para operar la transmisión de créditos y deudas, por lo que no es posible sin pacto expreso en tal sentido, conclusión que ha sido mantenida, además, por parte de la doctrina, sobre la base de los siguientes argumentos:

1º.-En primer lugar del art. 347 Cc<sup>22</sup>, conforme al cual cuando se transmita un bien con todo lo que en él se halle no se entenderán transmitidos el metálico, valores, acciones o créditos cuyos títulos se encuentren en él, a no ser que conste claramente la voluntad de extender la transmisión a tales valores y derechos. Sin embargo, el precepto contempla un supuesto de hecho totalmente distinto a la transmisión de la empresa, pues en él se parte de la idea de la transmisión de una cosa principal con sus accesorios, excluyendo por tanto los derechos citados que no tienen tal consideración, mientras que en la empresa no hay una cosa principal con accesorios, sino una universalidad de elementos que

---

<sup>21</sup>Vid. GARRIGUES, "Estudios...", pág. 286-287. En igual sentido vid. también BROSETA, *Manual...*, pág. 107 y "La empresa...", págs. 31 y 32.

<sup>22</sup>Este precepto lo invoca POLO DÍEZ, *Traducción anotada al Manual de Cosack, Tratado de Derecho mercantil, 1932*, pág. 322.

ocupan una posición de igualdad<sup>23</sup>.

2º.-El art. 506 Cc. conforme al cual el usufructuario de un patrimonio sólo responderá de las deudas del nudopropietario cuando se haya pactado así expresamente, salvo que el usufructo se haya constituido en fraude de acreedores<sup>24</sup>. Es evidente, sin embargo, la absoluta falta de correspondencia entre dicho precepto y la transmisión de la empresa, pues aquél aclara que el titular de un derecho real de goce no adquiere obligación de satisfacer las deudas del nudo propietario más que si las asume expresamente, mientras que cuando se transmite una empresa el objeto de la transmisión es, como hemos dicho, una universalidad, de la que forman parte no sólo bienes y derechos, sino también deudas.

3º.-En tercer lugar se ha argumentado que las deudas no son de la empresa, sino del empresario por lo que sin pacto expreso que así lo imponga no cabe imputar al sucesor las contraídas por su antecesor<sup>25</sup>. No

---

<sup>23</sup>Sin embargo, el precepto sí podría servir para excluir, salvo pacto expreso, los créditos en los supuestos en los que lo transmitido es un establecimiento mercantil; así lo entiende PÉREZ DE LA CRUZ, "Efectos...", pág. 520, sobre la base también de la hipoteca del establecimiento mercantil que, salvo disposición en contrario, no se extiende a los créditos.

<sup>24</sup>El argumento es utilizado por FRAGUAS MASSIP, "El usufructo...", pág. 101.

<sup>25</sup>Vid. STS de 25 de febrero de 1960 -RJ 927-: "no ha llegado en la legislación patria, a diferencia de otras extranjeras, por falta de su reglamentación jurídica general, a permitir constituir la -se refiere a la empresa-, sin otras garantías, en sujeto de derechos y obligaciones, a punto de que le puedan ser imputadas al sucesor las contraídas por su antecesor sin pacto expreso que así lo imponga, salvo, claro está, de aquellos casos especialísimos, y siempre con fines de carácter social, único ámbito en que la ley así lo

obstante, siendo ello cierto, no lo es menos que "nada impide diferenciar los créditos y deudas que tienen su origen en relaciones jurídicas del empresario, en cuanto titular de la empresa, de aquéllas otras que son asumidas con independencia de referencia alguna a la empresa"<sup>26</sup>, de tal forma que aquéllas son elementos del pasivo de su patrimonio que es objeto de transmisión globalmente considerado.

4º.-Finalmente, se ha señalado que no cabe presumir la voluntad del adquirente de la empresa de obligarse, por lo que sin una declaración expresa en tal sentido no asumirá las deudas del anterior titular<sup>27</sup>. Sin embargo, no podemos olvidar que cuando el objeto del contrato es la transmisión de una empresa, lo que pretende transmitirse, salvo pacto en contrario, es el patrimonio empresarial en su integridad, del que forman parte las deudas nacidas de su desarrollo.

En nuestra opinión, frente a los argumentos anteriores, resulta evidente que cuando lo que se transmite es la empresa, no un establecimiento mercantil o una industria o negocio, la voluntad de las partes es operar un cambio en su titularidad, es decir, no la simple transmisión de bienes afectos a la actividad, sino la sucesión del nuevo

---

ordena, como acontece con las leyes de arrendamientos para tipificar la clase de los contratos y la legislación laboral en beneficio de los obreros...".

<sup>26</sup>HERNANDO CEBRIÁ, L., *La empresa como objeto de negocios jurídicos (Un estudio a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2002, pág. 224.

<sup>27</sup>Vid. NART, "Notas sobre los contratos a favor de terceros", AAMN, t V, pág. 479.

empresario en todas las relaciones jurídicas y de hecho del anterior<sup>28</sup>. La empresa tiene un sustrato patrimonial compuesto de bienes, derechos y obligaciones, agrupados en torno a una misma unidad de destino y reflejados en la contabilidad<sup>29</sup>, por lo que cuando hay acuerdo en su transmisión lo habrá respecto de todos sus elementos integrantes -créditos y deudas incluidos-<sup>30</sup> debidamente reflejados en el balance, a menos que resulten expresamente excluidos.

En definitiva, la transmisión de la empresa supone naturalmente la de créditos y deudas, que podrán quedar excluidos, no obstante, en virtud de pacto expreso<sup>31</sup>; así lo ha reconocido ya la Jurisprudencia utilizando

---

<sup>28</sup>Así lo suscriben PÉREZ DE LA CRUZ, "Efectos...", págs. 528 y 529; ROCA SASTRE, "La vida...", pág. 99; de la CAMARA ALVAREZ, "La venta...", págs. 322 y 323; y más recientemente HERNANDO CEBRIÁ, L., *La empresa...*, pág. 227.

<sup>29</sup>LAGUNA IBÁÑEZ, "La transmisión de empresa mercantil y sus obligaciones", ADC, 1962, pág. 669, pone de manifiesto cómo la exhibición de los libros contables para permitir su examen minucioso es una de las obligaciones elementales del transmitente de la empresa. Por su parte, CAMPS RUIZ, *Régimen laboral de la transmisión de la empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia 1993, pág. 188, destaca cómo dicho examen no es sólo un derecho del adquirente, sino una auténtica obligación, expresión de la diligencia propia de un ordenado comerciante.

<sup>30</sup>Vid. LANGLE, "El contrato...", pág. 160, GONDRA, "La estructura...", pág. 566 y PÉREZ DE LA CRUZ, "Efectos...", pág. 528.

<sup>31</sup>Como afirma HERNANDO CEBRIÁ, L., *La empresa...*, op. cit., págs. 231 y 232, "se puede concluir que la empresa como objeto de transmisión determina un contenido traslativo natural, derivado de la presunción de destino común de todos los elementos que componen el objeto del contrato, entre los cuales se ha de incluir los créditos y las deudas. Junto al contenido natural de la transmisión, la naturaleza de la empresa permite aceptar la existencia de un contenido traslativo mínimo, limitado a los elementos esenciales para

diversos argumentos<sup>32</sup>.

### **2.c) Efectos de la transmisión de créditos y deudas.**

Visto ya que no sólo es posible que el adquirente de la empresa asuma la responsabilidad del cumplimiento de las deudas de la empresa que adquiere, sino que, incluso, dicha asunción ha de presumirse, salvo pacto, así como que el adquirente de la empresa hace suyos también salvo pacto los créditos de la misma, queda por dilucidar la tercera de las cuestiones que nos planteamos, esto es, si es posible que el transmitente se exonere de la responsabilidad del cumplimiento de las deudas empresariales o que el deudor de la empresa quede exonerado de responsabilidad frente al empresario transmitente. La respuesta

---

continuar con la actividad bajo parámetros similares de eficiencia. Conforme esta última consideración, créditos y deudas pueden ser excluidos del objeto del negocio jurídico mediante pacto entre las partes".

<sup>32</sup>La STS de 5 de Junio de 1984 (RJ 3213), invocando el art. 1097 Cc, declara que a la compraventa de una compañía mercantil le es aplicable dicho precepto, en virtud del cual el adquirente hace suyos los accesorios, "entre los que se ha de incluir en este caso aquéllos créditos o deudas propios de la entidad que se transmite". Para la STS de 16 de Noviembre de 1981 -RJ 4511-, "la sociedad recurrente, al ser continuadora de hecho de la anterior empresa bajo el mismo nombre, ha asumido no sólo su patrimonio, sino también sus derechos y obligaciones". La STS de 30 de enero de 1968 -RJ 602-, establece la obligación de la parte compradora de la empresa "de asumir el pago de las deudas", en cuanto que el negocio transmitido es "un complejo constituido por nombre comercial, clientela, activo, pasivo, etc.". Pero es que, incluso, llegando a más, la STS de 26 de marzo de 1993 -RJ 2395- declara la obligación del adquirente de la empresa, considerada como un todo unitario, de asumir el pago de obligaciones y derechos aún no vencidos al operarse la transmisión.



a ambas interrogantes vendrá de la mano del análisis de los requisitos y efectos de la cesión de créditos -por lo que respecta a la primera de ellas- y de la asunción de deudas -por lo que se refiere a la segunda-.

### **2.c.1) Requisitos y efectos de la transmisión de los créditos.**

Los requisitos de la cesión de créditos<sup>33</sup> quedan claramente determinados en los artículos 1526 y 1527 Cc<sup>34</sup>. De ellos se deduce con toda claridad:

1º.-Que para la perfección de la cesión basta el acuerdo de cedente y cesionario, sin que para ella se

---

<sup>33</sup>Sobre ellos vid. GARCÍA CANTERO, "Comentarios a los arts. 1526 y ss", en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBALADEJO, M., t. XIX, Madrid, 1980.

<sup>34</sup>-1527 Cc: "El deudor que antes de tener conocimiento de la cesión satisfaga al acreedor, quedará libre de la obligación". En igual sentido, el art. 347 Cco establece que "los créditos mercantiles no endosables ni al portador, se podrán transferir por el acreedor sin necesidad del consentimiento del deudor, bastando poner en su conocimiento la transferencia. El deudor quedará obligado para con el nuevo acreedor en virtud de la notificación, y desde que tenga lugar no se reputará pago legítimo sino el que se hiciera a éste".

-Art. 1526 Cc: "La cesión de un crédito, derecho o acción, no surtirá efecto contra tercero, sino desde que su fecha deba tenerse por cierta en conformidad a los arts. 1218 y 1227. Si se refiere a un inmueble, desde la fecha de su inscripción en el Registro".

requiera el consentimiento del deudor, ni siquiera su conocimiento.

2º.-Que el conocimiento del deudor es sólo un requisito para que la cesión surta efectos contra él, es decir, si no conoce la cesión queda liberado si paga al cedente, pero si la conoce, sólo le libera el pago hecho al cesionario. Evidentemente, el medio más perfecto y seguro de procurar ese conocimiento es la notificación de la cesión en forma Notarial o Judicial.

3º.-Para que la cesión surta efectos contra terceros propiamente dichos, es preciso que su fecha conste de forma auténtica, fehaciente.

El principal efecto de la cesión es, por lo tanto, la transmisión del crédito al cesionario en el mismo estado y condiciones que tuviera al realizarse la operación, con todos sus derechos accesorios<sup>35</sup>.

Como la cesión no puede agravar la posición jurídica del deudor<sup>36</sup>, puede oponer al cesionario todas las excepciones que tuviese contra el cedente, pero, eso sí, siempre que fuesen anteriores a su conocimiento de

---

<sup>35</sup> Así se desprende del art. 1528 Cc, "*la venta o cesión de un crédito comprende la de todos los derechos accesorios, como la fianza, hipoteca, prenda o privilegio*".

<sup>36</sup> Vid. el Cap. 3º, págs. 219 y ss de GAVIDIA SÁNCHEZ, J.V., *La cesión de créditos*, op. cit.

la cesión.

El cedente, por su parte, queda desvinculado del crédito cedido<sup>37</sup>, de tal manera que desde el momento de la cesión sólo vincula al cesionario y al deudor. Así, el cesionario sólo puede, en principio, reclamar su derecho de crédito frente al deudor, no frente al cedente, quien se convierte en un tercero ajeno a la obligación. El cedente no es, por tanto, responsable del cumplimiento de la obligación, ni aún en el supuesto de insolvencia del deudor. Su responsabilidad, en tesis general, queda limitada únicamente a la existencia y legitimidad del crédito al tiempo de la cesión, responsabilidad que, incluso, queda excluida en el caso de que el crédito se haya cedido como dudoso<sup>38</sup>.

Ahora bien, es posible que el cedente se convierta en responsable del cumplimiento de la obligación, en caso de impago por parte del deudor. Ello puede ocurrir en dos supuestos distintos:

1º.-Que el deudor fuese insolvente de manera notoria -

---

<sup>37</sup>Vid. PÉREZ PASCUAL, "La responsabilidad por la insolvencia del deudor en la cesión de créditos", RDP, 1989, págs. 411 y ss.

<sup>38</sup>Así lo corroboran: El art. 1529 Cc: "*El vendedor de buena fe responderá de la existencia y legitimidad del crédito al tiempo de la venta, a no ser que se haya vendido como dudoso; pero no de la solvencia del deudor, a menos de haberse estipulado expresamente, o de que la insolvencia fuese anterior y pública*", y el art. 348 Cco: "*El cedente responderá de la legitimidad del crédito y de la personalidad con que hizo la cesión; pero no de la solvencia del deudor, a no mediar pacto expreso en que así se declare*".

"pública"- con anterioridad a la cesión del crédito.

2º.-Que se haya pactado expresamente la responsabilidad del cedente. Tal pacto puede establecer bien la responsabilidad para el supuesto de insolvencia, en cuyo caso el cesionario no podrá dirigirse frente a él sin haber hecho previamente excusión en los bienes del deudor, o bien establecerla, simplemente, para el supuesto de que el crédito no resultare satisfecho a su vencimiento. En tal hipótesis el cesionario podrá, evidentemente, si la obligación no se ha cumplido, dirigir su acción solidariamente -conjunta y simultáneamente, por tanto- frente al cesionario y frente al deudor<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup>En estos supuestos en que el cedente asume la responsabilidad del cumplimiento del crédito, ésta queda limitada, en principio, si actúa de buena fe, al precio recibido, gastos del contrato de cesión y pagos legítimos hechos para ella (arts. 1529.2, en relación con el art. 1518.1 Cc). Por el contrario, si actuó de mala fe, responderá siempre del pago de todos los gastos y de los daños y perjuicios (art. 1529.3 Cc).

Ahora bien, nada obsta a que la responsabilidad señalada, en el supuesto de buena fe del cedente, pueda ampliarse en virtud de pacto, haciéndose extensiva además a los daños y perjuicios que el cesionario pueda sufrir en caso de impago, o que, para tal supuesto, se establezca una cantidad fija, cuantificada en pesetas, que el cedente se obliga a satisfacer al cesionario si al vencimiento del crédito queda su derecho insatisfecho. Es decir, podría cuantificarse previamente la cantidad -compuesta del precio de la cesión más los intereses por ella devengados- a abonar por el cedente en caso de impago. Incluso, podría llegarse a más: podría pactarse expresamente, que el cedente quedara responsable, de una cantidad líquida, desde el mismo momento del vencimiento del crédito, sin acreditar, ni siquiera, el incumplimiento por parte del deudor. Es decir, podría pactarse la responsabilidad solidaria de deudor y cedente, pero no para el caso de impago, sino

En definitiva, queda claro que cuando se transmite la empresa, salvo pacto expreso en contrario, se ceden al adquirente todos los derechos de crédito que figuran en su contabilidad, lo que supone que éste es el único que tiene derecho a reclamarlos y, por tanto, que el deudor sólo queda obligado a cumplirlos frente él y no frente al transmitente que queda desvinculado de ellos.

**2.c.2) Requisitos y efectos de la transmisión de las deudas: Remisión.**

A diferencia de lo que ocurre en la cesión de los créditos en la que para que la misma se opere basta con el consentimiento de cedente y cesionario, sin que sea necesaria la intervención del deudor, en la asunción de deuda es preceptivo, en todo caso, por imperativo del art. 1205 Cc, el consentimiento del acreedor. Sin éste lo más que cabe operar es una asunción de cumplimiento, en virtud de la cual un tercero se obliga ante el deudor a hacer frente a una obligación de éste último, pero sin que la misma produzca efecto alguno respecto de la relación crediticia originaria, en la que el acreedor sigue teniendo acción frente al deudor y éste sigue quedando obligado frente a aquél, siendo el pago realizado por

---

directamente desde el momento del vencimiento, con lo que el cesionario, llegado éste, podría dirigirse directamente frente al cedente, sin ni siquiera acreditar el impago por parte del deudor. En nuestra opinión nada obsta a ello, siendo así perfectamente viable ceder un crédito con el pacto expreso de que el cedente habrá de abonar -solidariamente con el deudor- el valor del mismo al tiempo del vencimiento.

el que asume el cumplimiento un simple pago por tercero.

No obstante, en verdad, hay que reconocer que el art. 1205 Cc, que está pensando en la transmisión de deudas individualmente consideradas, "se presenta como una norma insuficiente para tutelar los distintos intereses de las partes afectadas en las transmisiones de empresas"<sup>40</sup>, por lo que la doctrina ha intentado buscar fórmulas alternativas para superar la necesidad del consentimiento del acreedor<sup>41</sup>, tanto respecto de la transmisión de deudas ya devengadas, como, especialmente, de las derivadas de contratos pendientes de ejecución<sup>42</sup>.

De cualquier modo, se exija o no el consentimiento del acreedor para operar la transmisión de las deudas, lo que es cierto es que el adquirente de una empresa, según ya quedó demostrado, asume como propias, salvo que se excluyan expresamente, todas las que la transmitida tenga pendientes y aparezcan reflejadas en su contabilidad. Es decir, la transmisión de la empresa, desde un punto de vista económico, supone la "transmisión de las deudas" al adquirente, sin perjuicio de que, jurídicamente, pueda existir, a falta del consentimiento del acreedor, una simple asunción de cumplimiento. Desde una perspectiva económica, para

---

<sup>40</sup>HERNANDO CEBRIÁ, L., *La empresa como objeto de negocios jurídicos*, op. cit., pág. 240.

<sup>41</sup>En la doctrina italiana es especialmente interesante la exposición que de ellas hace PETTITI, D., *Il trasferimento volontario d'azienda (Notazioni esegetiche e sistematiche)*, Nápoles, 1970, págs.115 y ss.

<sup>42</sup>Un interesante ejemplo lo constituyen las conclusiones de HERNÁNDEZ CEBRIÁ, L., *La empresa como objeto de negocios jurídicos*, op. cit.

el transmitente, la transmisión de la empresa supone la enajenación del patrimonio contable en su integridad.

Veamos, pues, el tratamiento contable de la transmisión de la empresa.

### **III.-TRATAMIENTO CONTABLE DE LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA.**

#### **1.-En la contabilidad de la empresa transmitente.**

La contabilización de la transmisión de la empresa deja claro, sin lugar a dudas, que económicamente la misma se concibe como la enajenación de todo el patrimonio contable real, tanto del activo como del pasivo exigible. Analicémoslo, en cada uno de los negocios típicos que tienen como objeto dicha transmisión: Venta, permuta, enajenación gratuita -ya sea inter vivos o mortis causa- y aportación a sociedad.

##### **1.a)Venta de empresa.**

El apunte contable de la venta de empresa es el siguiente:

-----X-----

-Tesorería

*La empresa como objeto de negocios jurídicos*

---

o

Deudores

- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Amortizaciones inmovilizaciones inmateriales
- Amortizaciones inmovilizaciones materiales
- Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial
- Provisiones por depreciación del inmovilizado material
- Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero
- Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales

a

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.
- Ganancia.

-----x-----

El apunte expresa lo siguiente:

1º.-Que se ha percibo del adquirente un precio, bien en efectivo -



tesorería- bien a través de un derecho de crédito -deudores- o bien de forma mixta, parte en efectivo y parte mediante un crédito<sup>43</sup>.

2º.-Que las deudas y obligaciones de la empresa han sido asumidas por el adquirente. Como quiera que éste, en virtud de la adquisición, se compromete a satisfacerlas, aquélla procede a su cancelación, adeudando el importe pendiente en las cuentas correspondientes<sup>44</sup>, quedando así saldadas. Observese que contablemente es intrascendente, a efectos de saldar las cuentas pertinentes, que las deudas sean transmitidas en sentido estricto o que, simplemente, sean objeto de una asunción de cumplimiento. Transmitida la empresa, son objeto de cancelación contable<sup>45</sup>.

3º.-Que el comprador ha adquirido los activos reales de la empresa, razón por la que se abonan las cuentas que los reflejan

---

<sup>43</sup>Por ello, se cargarán tanto las cuentas del subgrupo 57 PGC -tesorería-, por el importe recibido en metálico -caja- o ingresado en cuenta -bancos-, como los del subgrupo 44 -deudores varios-, por la parte del precio aplazada.

<sup>44</sup>Fundamentalmente, las cuentas que determinan las partidas del pasivo del balance relativas tanto a los acreedores a largo plazo (emisiones de obligaciones y otros valores negociables, deudas con entidades de crédito, deudas con empresas del grupo y asociadas, otros acreedores y desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos), como a los acreedores a corto plazo (emisiones de obligaciones y otros valores negociables, deudas con entidades de crédito, deudas con empresas del grupo y asociadas a corto, acreedores comerciales y otras deudas no comerciales).

<sup>45</sup>Por eso, el adquirente de la empresa ha de dar de alta en su contabilidad los pasivos asumidos; vid., VELA, M., MONTESINOS, V. y SERRA, V., *Manual de Contabilidad*, op. cit., pág. 135.

por el mismo importe por el que aparecen contabilizados, quedando así saldadas<sup>46</sup>.

4º.-Que la empresa, en virtud de su venta, obtiene una ganancia; evidentemente, cabría también la obtención de una pérdida, en cuyo caso se adeudaría su importe, en lugar de abonarse. Dicha ganancia o pérdida viene determinada por el exceso o defecto del precio de venta sobre la diferencia entre los activos reales - minorados en el importe de las amortizaciones practicadas y de las provisiones por depreciación<sup>47</sup> individualmente dotadas<sup>48</sup>- y las

---

<sup>46</sup>Así resulta de las relaciones contables que el PGC establece para las cuentas que reflejan activos, estableciendo que se abonarán por las enajenaciones.

<sup>47</sup>Dice, en efecto, la norma de valoración 2ª.5 PGC que para la valoración del inmovilizado material, se deducirán las amortizaciones practicas y las provisiones dotadas por la depreciación duradera, a lo que agrega la norma 4ª que para determinar el valor del inmovilizado inmaterial "se aplicarán los criterios establecidos para el material". Sobre ello inciden, a mayor abundamiento, las normas 7 de la Resolución del ICAC de 30 de Julio de 1991 -"correcciones de valor del inmovilizado material"- y 10 de la Resolución del mismo Instituto de 21 de enero de 1992 -"correcciones de valor del inmovilizado inmaterial"-.

<sup>48</sup>Tales son: Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial, provisiones por depreciación del inmovilizado material, provisiones por depreciación del inmovilizado financiero, provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales. Por lo tanto, no se minoran las existencias, pues las provisiones por depreciación de las mismas se dotan de forma global, lo que supone que el importe dotado en un ejercicio se abona en su integridad al cierre del siguiente y, por lo tanto, no minoran, realmente, el valor contable de las mismas.

Respecto de las provisiones por insolvencias caben dos alternativas: que se doten individualizadamente o de forma global. En este segundo caso, el importe de las dotaciones

deudas, es decir:

Ganancia o Pérdida = Precio - (Activos Netos - Deudas).

Los activos netos, obviamente, son el importe por el que los mismos aparecen contabilizados, menos las amortizaciones practicadas y las provisiones por depreciación individualmente dotadas. Las amortizaciones y las provisiones por depreciación son cuentas de pasivo que, sin embargo, aparecen en el activo del balance con signo negativo. De cualquier forma, es claro que no constituyen pasivos reales, es decir, que no son verdaderos elementos patrimoniales, por lo que son intransmisibles. La razón de que las cuentas que las reflejan se salden, no es pues, como ocurre con las deudas, que se transmitan al adquirente de la empresa, sino dar de baja los activos transmitidos por su auténtico valor contable, que no es otro que la diferencia entre la cuenta que refleja el activo y las que contabilizan su amortización acumulada

---

tampoco minorará el de los créditos. Si se dotan de forma individualizada, a su vez, podrán ocurrir dos supuestos: que el adquirente de la empresa, dado el riesgo de no cobrar, no los asuma, en cuyo caso tampoco minorarán el importe de los créditos o que los asuma, en cuyo caso lo pertinente será anular la provisión del mismo modo que cuando se cobra, total o parcialmente, un crédito dudoso y por la diferencia entre el importe pagado por el comprador y el total del crédito dar una pérdida como incobrable. Por tanto, las provisiones por insolvencias en ningún caso van a minorar el importe de los créditos, ni siquiera en este último supuesto, pues la anulación de la provisión y la contabilización de la eventual pérdida se realizará una vez contabilizada la venta de la empresa.

Sobre la contabilización de provisiones, vid., por todos, el Capítulo 11 del *Memento Práctico Contable*, op. cit., págs. 751 y ss.

y las provisiones dotadas para corregir su valor depreciado.

En todo caso, la conclusión de lo anterior no deja lugar a dudas: Contablemente, la transmisión de la empresa se traduce en la cancelación de las cuentas que reflejan tanto activos reales, como deudas y en la anotación de la ganancia o pérdida generada.

### **1.b) Permuta de empresa.**

Cuando la empresa se transmite en virtud de una permuta, el apunte que la refleja será el siguiente:

-----X-----

- Activos recibidos
- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Amortizaciones inmovilizaciones inmateriales
- Amortizaciones inmovilizaciones materiales
- Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial
- Provisiones por depreciación del inmovilizado material
- Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero
- Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales
- Excepcionalmente, Pérdida

a

- Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial
- Exceso de provisión del inmovilizado material

- Exceso de provisión del inmovilizado financiero
- Exceso de provisión de inversiones financieras temporales
  - Inmovilizado inmaterial.
  - Inmovilizado material.
  - Inmovilizado financiero.
  - Existencias.
  - Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.

-----X-----

Como en el caso de la venta, el apunte refleja la cancelación de las deudas de la empresa transmitida, cuyo cumplimiento asume el adquirente y de los activos afectos a la misma, que se dan de baja, en cuanto que dejan de pertenecer al transmitente, cancelando las cuentas que determinan su valor contable -la que refleja su adquisición y, en su caso, la amortización acumulada y las provisiones por depreciación individualmente dotadas-.

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en la venta, en la permuta nunca se generará una ganancia; tan sólo, excepcionalmente, cabe contabilizar una pérdida. La razón está en que los activos recibidos se dan de alta por el valor contable de lo transmitido -en nuestro caso de la empresa-, con el límite máximo del valor de mercado de lo recibido. Es decir, en definitiva, que lo recibido se contabiliza por el valor contable de

lo entregado, en cuyo caso no hay ganancia ni pérdida o por su valor de mercado, cuando es inferior al contable de lo entregado, en cuyo caso habrá una pérdida.

Ahora bien, cuando lo recibido se contabilice por el valor contable de lo entregado, si éste último se encontraba depreciado al haberse dotado la correspondiente provisión, procederá minorarla abonando la cuenta correspondiente al exceso de dotación sobre la depreciación<sup>49</sup>.

### **1.c) Transmisión gratuita de empresa.**

Cuando la empresa se transmite de forma gratuita, la operación se contabilizará del siguiente modo:

-----x-----

- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Amortizaciones inmovilizaciones inmateriales
- Amortizaciones inmovilizaciones materiales
- Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial
- Provisiones por depreciación del inmovilizado material
- Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero
- Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales
- Pérdida

---

<sup>49</sup>Sobre todos estos extremos, vid. Resolución ICAC de 30 de julio de 1991 y Consulta nº 6, BOIAC nº 32.

a

-Inmovilizado inmaterial.

-Inmovilizado material.

-Inmovilizado financiero.

-Existencias.

-Deudores.

-Inversiones financieras temporales.

-Tesorería.

-----X-----

El apunte presenta dos variaciones respecto del que se realiza cuando la empresa es objeto de venta:

1º.-Que no existe precio alguno.

2º.-Que, en consecuencia, se generará una pérdida patrimonial<sup>50</sup> equivalente a la diferencia entre los activos reales netos y las deudas canceladas.

#### **1.d)Aportación de la empresa a una sociedad.**

Finalmente, la contabilización del último negocio típico a través

---

<sup>50</sup>A tal efecto, para la donación de activos, la norma primera 1.2.b) de la Resolución del ICAC de 30 de Julio de 1991 dispone que "la empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la cuenta de pérdidas y ganancias".

*La empresa como objeto de negocios jurídicos*

---

del cual se opera una transmisión directa de la empresa es su aportación a una sociedad, cuya contabilización habrá de verificarse del siguiente modo:

-----X-----

- Inversión financiera permanente
- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Amortizaciones inmovilizaciones inmateriales
- Amortizaciones inmovilizaciones materiales
- Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial
- Provisiones por depreciación del inmovilizado material
- Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero
- Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales
- Excepcionalmente, Pérdida

a

- Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial
  - Exceso de provisión del inmovilizado material
  - Exceso de provisión del inmovilizado financiero
- Exceso de provisión de inversiones financieras temporales
  - Inmovilizado inmaterial.
  - Inmovilizado material.
  - Inmovilizado financiero.
  - Existencias.



-Deudores.

-Inversiones financieras temporales.

-Tesorería.

-----X-----

La diferencia entre este supuesto y la venta o transmisión gratuita es similar a la que existe entre ambas y la permuta, puesto que al igual que en ésta última no se produce ganancia o pérdida alguna, en la medida que el empresario transmitente registra en su contabilidad los títulos recibidos como una inversión financiera permanente por el valor neto contable real de la empresa transmitida<sup>51</sup>. Únicamente se registrará, excepcionalmente, una pérdida, cuando la sociedad adquirente valore los títulos entregados por debajo de dicho valor neto contable; en este último caso, los títulos recibidos se registrarán por aquél valor atribuido por la sociedad adquirente<sup>52</sup>. Además de ello, cuando en la empresa transmitida

---

<sup>51</sup>Esta regla se deduce de la resolución de 27-7-1992 del ICAC.

<sup>52</sup>Así lo establece, adaptando las reglas de la permuta, la Resolución del ICAC de 27 de Julio de 2002. Realmente, en los supuesto de aportación no dineraria hay una permuta: se transmite un bien y a cambio se adquieren títulos o participaciones en la sociedad a al que se realiza la aportación. Cuando se adquiere un bien por permuta, contablemente ocurrirá que la operación no presente incidencia alguna sobre el resultado contable o que de lugar a una pérdida. La razón no es otra sino que el valor de transmisión del bien entregado en la permuta será su valor contable con el límite del valor de mercado del bien recibido. Es decir, que si el valor de mercado del bien recibido es superior al valor contable entregado, se toma éste último como valor de transmisión, con lo cual la ganancia será cero. Si, por el contrario, el valor de mercado del elemento recibido a cambio es inferior se toma éste último como valor de transmisión, con lo que se generará una pérdida por diferencia entre dicho valor de mercado y el valor contable del elemento entregado.

existan elementos por los que se hubieran dotado provisiones por depreciación, si el valor dado por la sociedad adquirente a los títulos entregados, supera el valor neto contable real de la empresa transmitida, dichas provisiones habrán de eliminarse realizando el correspondiente abono a las cuentas correspondientes de exceso de provisión; de esta manera se estará contabilizando un ingreso y, además, se estará incrementando el valor dado a los títulos recibidos en el importe de las provisiones canceladas.

En todo caso, lo importante a nuestros efectos, es que en cualquiera de los negocios jurídicos típicos a través de los cuales se opera la enajenación, la misma se refleja en la contabilidad del transmitente a través de la cancelación de los activos reales y de las deudas de la empresa transmitida, prueba evidente de que, salvo pacto en contrario, tanto unos como otras son objeto de transmisión al adquirente.

Sin embargo, como ya advertíamos, cuando se enajena la empresa no son sólo los elementos patrimoniales reflejados en su contabilidad lo que es objeto de transmisión, sino que se transmite algo más. La prueba de ello la encontraremos en la contabilización de la operación desde el punto de vista del adquirente; veámosla.

## **2.-En la contabilidad del adquirente.**

### **2.a)Compra de empresa.**

El apunte que refleja la compra de empresa es el siguiente<sup>53</sup>:

-----X-----

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.
- Fondo de comercio.

a

- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Tesorería
- o
- Acreeedores

-----X-----

Dicho apunte expresa lo siguiente:

1º.-Que se ha pagado un precio, bien en efectivo -tesorería- bien

---

<sup>53</sup>Con mayor o menor detalle, lo reflejan de igual modo, por citar algún ejemplo: LOZANO ARAGÜES, R., *Manual de contabilidad para juristas*, Ibidem, Madrid, 1994, págs. 337 y 338; VELA, M., MONTESINOS, V., SERRA, V., *Manual de contabilidad*, Ariel 1991, pág. 135 y *Memento práctico contable*, Ed. Francis Lefebvre, 2000, pág. 495, marginal 2423.

a través de la asunción de una deuda -acreedores- o bien de forma mixta, parte en efectivo y parte mediante una deuda.

2°.-Que el comprador de la empresa ha adquirido los activos reales afectos a la misma, dándolos de alta en su contabilidad por su valor efectivo actual.

3°.-Que el adquirente ha asumido una serie de deudas generadas por la actividad anterior de la empresa, que son dadas de alta en su contabilidad por su valor de reembolso actual. Dicha alta se producirá, como ya dijimos a propósito del análisis contable desde el punto de vista del transmitente, con independencia de que lo que se haya producido, desde un punto de vista jurídico, haya sido una asunción de deuda o una simple asunción de cumplimiento.

4°.-Que el comprador ha satisfecho un precio superior al valor patrimonial de los elementos adquiridos. En efecto, sumados los valores reales actuales de todos los activos adquiridos y minorados en el importe del valor de reembolso de las deudas asumidas, resulta una cifra inferior al precio pagado<sup>54</sup>. El fondo de comercio es, precisamente, el que refleja esa diferencia entre el precio

---

<sup>54</sup>La AECA, en el Documento nº 3, de la serie "principios contables", destinado al "Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables", define el fondo de comercio como "el exceso entre el importe satisfecho y la suma de los valores reales (que no excederán del valor de mercado) de los activos tangibles e intangibles adquiridos que se puedan identificar, menos los pasivos asumidos. Esta diferencia indica, por tanto, el valor de los activos intangibles que no resultan identificables".

pagado y el valor real neto del patrimonio empresarial adquirido<sup>55</sup>.

Lo anterior quiere decir, en definitiva, que el adquirente está comprando algo más que la simple suma de los elementos patrimoniales afectos a la actividad o, lo que es lo mismo, que la empresa que adquiere es una unidad distinta de los elementos patrimoniales que la integran, cuyo valor es superior, normalmente, al de éstos últimos.

### **2.b) Adquisición por permuta.**

En la permuta, los elementos recibidos se valoran, como ya nos consta, en el valor contable de los entregados, con el límite de su valor de mercado -de los recibidos-. De esta manera el que adquiere una empresa por permuta, la dará de alta en su contabilidad por el valor contable de lo entregado a cambio, a no ser que éste último valor -supuesto muy improbable- sea superior al de mercado de la empresa, en cuyo caso computará una pérdida. Es decir, que en la

---

<sup>55</sup>Obviamente, en teoría cabría también el fenómeno inverso, es decir, que el comprador satisfaga un precio inferior al valor real neto del patrimonio empresarial adquirido, lo que puede deberse bien a la previsión de que la empresa adquirida resulte obligada a hacer frente en un futuro a un gasto determinado -por ejemplo un expediente de regulación de empleo- o, simplemente, a la ganancia que el comprador ha obtenido con la compra de la empresa. En el primer caso la diferencia se recoge dotando la correspondiente previsión y, en el segundo, minorando proporcionalmente el importe de los activos adquiridos; tal es la conclusión a la que llega la norma quinta.5 de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992. No obstante, la AECA, en el citado documento nº 3, difiere de esa solución, permitiendo reconocer como beneficio de la adquisición de la empresa la diferencia negativa entre el precio pagado y el valor real neto del patrimonio adquirido, siempre que no existan causas que permitan suponer que algún activo vale menos que el valor neto contable o que existan riesgos a garantizar mediante la dotación de un provisión.

## *La empresa como objeto de negocios jurídicos*

---

generalidad de los casos el neto patrimonial de la empresa adquirida que quede reflejado en la contabilidad del adquirente habrá de coincidir con el valor contable de los elementos entregados a cambio. De esta manera, en la contabilidad del nuevo titular sólo se registrará el fondo de comercio, cuando el valor contable de los elementos entregados en contraprestación sea superior al valor patrimonial actual neto de la empresa adquirida.

Así pues, el apunte sería el siguiente, en el que, como se ve, no se registra ganancia alguna:

-----x-----

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.
- Pérdida (si valor contable de lo entregado supera el de mercado empresa)
- Fondo de comercio (si valor contable de lo entregado supera el neto patrimonial actual empresa).

a

- Activos entregados en la permuta
  - Deudas a largo
  - Deudas a corto

-----x-----

**2.c) Adquisición gratuita de empresa.**

Por su parte, el apunte que refleja la adquisición gratuita de la empresa será el siguiente:

-----X-----

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.

a

- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Ingresos a distribuir en varios ejercicios

-----X-----

El apunte expresa lo siguiente:

1º.-Que el donatario de la empresa, al igual que el comprador, ha

adquirido los activos reales afectos a la misma, dándolos de alta en su contabilidad por su valor venal actual<sup>56</sup>.

2º.-Que el donatario, al igual también que el comprador, ha asumido una serie de deudas generadas por la actividad anterior de la empresa, que son dadas de alta en su contabilidad por su valor de reembolso.

3º.-Como quiera que la adquisición se ha efectuado sin contraprestación alguna, se ha generado una ganancia, cuantificable en la diferencia existente entre el valor venal actual de los activos afectos a la empresa y el valor de reembolso de las deudas.

4º.-A pesar de que al tratarse de la donación de una empresa se habrá transmitido el fondo de comercio, es decir, el exceso de valor de la empresa sobre los activos netos que la integran, no se contabiliza<sup>57</sup> al no existir un precio cierto que pueda servir de referencia para su valoración.

5º.-La ganancia obtenida no se imputa al resultado del ejercicio en que se produce la donación, sino que se refleja como un ingreso a distribuir en varios ejercicios, imputándose a resultados de acuerdo

---

<sup>56</sup>Vid. Norma primera 1.2.b) de la Resolución del ICAC de 30 de Julio de 1991,

<sup>57</sup>Así lo dispone la norma de valoración 5ª.c del PGC.



con las reglas de imputación de las subvenciones<sup>58</sup>. Como quiera que de acuerdo con éstas últimas la imputación a resultados se realizará a medida que se amortice el bien adquirido si es amortizable o cuando se dé de baja si no lo es<sup>59</sup>, se plantea la duda de cómo imputar a resultados el valor real neto de la empresa transmitida. Teóricamente cabría pensar en las siguientes soluciones:

a.-Considerarlo como un bien no amortizable y, por tanto, imputarlo al resultado del ejercicio en el que la empresa se transmita o cese en su actividad. Esta solución presenta el inconveniente de que con la empresa se donan activos que sí se irán amortizando y, por tanto, generando un gasto que no se compensará con ingreso alguno correspondiente a la donación realizada.

b.-Imputar a resultados el ingreso a distribuir en varios ejercicios en el mismo plazo en el que se amortiza el fondo

---

<sup>58</sup>Dispone, en efecto, la norma 1ª.1.2.a) de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 que "la empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta del subgrupo 13, "ingresos a distribuir en varios ejercicios", cuyo movimiento habrá de coincidir con lo establecido en el PGC para la referida cuenta, y se aplicarán las reglas correspondientes a subvenciones de capital".

<sup>59</sup>Tales son las reglas de valoración de las subvenciones de capital establecidas en la norma de valoración 20ª PGC, a que se remite la disposición del ICAC citada en la nota precedente.

de comercio. Si el fondo de comercio ha de ser amortizado en cinco años o en un plazo mayor no superior a 10 justificándolo en la memoria<sup>60</sup>, igual solución cabría mantener para la empresa donada. La objeción sigue siendo la misma del supuesto anterior, en la medida que existen activos materiales afectos a la empresa que se irán amortizando de acuerdo con su vida útil, además de que podrán existir otros que no sean amortizables.

c.-Realizar la imputación a resultados en función del periodo medio de amortización de los activos amortizables. Presenta el inconveniente de generar ingresos o gastos por diferencia en cada ejercicio entre las amortizaciones practicadas y los ingresos imputados, además de ignorar la existencia de activos no amortizables.

d.-Finalmente, la solución más razonable sería:

\*Imputar aquella parte del saldo de la cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios correspondiente a los activos no amortizables al darlos de baja.

\*Imputar el resto del saldo de la cuenta a medida que se vayan amortizando los activos que sí sean

---

<sup>60</sup>Vid. Norma de valoración 5ª.c PGC.

amortizables.

Esta última solución parece ser la más razonable en cuanto que va a permitir una correlación entre el ingreso imputado y la amortización practicada, además de que no imputará el ingreso correspondiente a los activos no amortizables hasta que los mismos no sean dados de baja<sup>61</sup>.

## 2.d) Contabilización de la aportación de empresa recibida

-----X-----

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.
- Fondo de comercio.

a

- Capital social
- Deudas a largo

---

<sup>61</sup>Cabría plantearle, no obstante, una objeción, en cuanto que una vez imputado el ingreso en su integridad, se seguirían amortizando los activos integrados en la donación. La razón está en que el ingreso a distribuir en varios ejercicios se cuantifica minorando los activos afectos en el importe de las deudas asumidas.

-Deudas a corto

-----x-----

El apunte expresa lo siguiente:

1°.-Que, al igual que en los supuestos anteriores, la sociedad receptora de la empresa ha asumido los activos reales de la misma, dándolos de alta en su contabilidad por su valor actual, así como las deudas de ella, contabilizándolas por su valor de reembolso.

2°.-Que, puesto que estamos ante la adquisición onerosa de una empresa, se da de alta como activo inmaterial el exceso de valor que tiene la misma sobre su patrimonio real neto, es decir, su fondo de comercio.

3°.-Se fija el capital social inicial, si la sociedad a la que se aporta la empresa es de nueva creación, o se incrementa el preexistente, en otro caso, en el valor real actual de la empresa, es decir, en la suma del valor de real de los activos, más el fondo de comercio y menos las deudas transmitidas.

Así pues, vista la contabilización de la adquisición de empresa, queda claro que el adquirente adquiere una realidad económica cuyo valor difiere de la suma de los elementos patrimoniales individuales que la componen, sin perjuicio de que en el caso de adquisición gratuita sólo se refleje el valor de estos últimos, al carecerse, ante la ausencia de

contraprestación, de una valoración de la empresa en cuanto tal.

De este modo, se hace obligado analizar porqué el valor de la empresa es diferente de la suma de los elementos patrimoniales que la componen, o, lo que es lo mismo, qué es aquello que se transmite al adquirente, aparte de dichos elementos, que hace que lo recibido tenga un valor superior al de éstos. En este contexto, la doctrina suele referirse, aun cuando, como veremos, no siempre se les otorgue un sentido unívoco, a conceptos como fondo de comercio, organización, clientela, aviamiento, relaciones de hecho, secretos empresariales, estructuras empresariales, nombre o razón social, establecimiento comercial, expectativas de ganancias, relaciones contractuales en vigor, licencias y autorizaciones administrativas, etc. Se trata, sin duda, de aquéllos elementos o relaciones, en su mayor parte de hecho, que no son cosas ni derechos y que, por tanto, no aparecen en contabilidad -de ahí que se les pueda denominar inmateriales o extrapatrimoniales-, pero que configuran la identidad propia de la empresa en el tráfico mercantil; veámoslos.

#### **IV.-ELEMENTOS INMATERIALES O EXTRAPATRIMONIALES CONFIGURADORES DE LA EMPRESA.**

##### **1.-El fondo de comercio.**

Ya hemos visto que entre el valor de una empresa y el valor neto

de sus elementos patrimoniales activos y pasivos existe una diferencia, que contablemente recoge el fondo de comercio, también denominado *goodwill*, en terminología anglosajona.

El fondo de comercio nos lo define el Plan General Contable<sup>62</sup> como aquél "conjunto de bienes inmateriales tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa". Por su parte, el ICAC<sup>63</sup>, detalla alguno de esos otros bienes inmateriales de naturaleza análoga, citando la localización de la empresa, cuota de mercado, nivel de competencia comercial, capital humano o canales comerciales<sup>64</sup>.

Además de definirlo, el PGC destina dos normas al fondo de comercio:

1º.-La primera es que sólo será objeto de contabilización en el caso de que haya sido adquirido a título oneroso.

---

<sup>62</sup>Cuenta 213.

<sup>63</sup>Norma quinta de la Resolución de 21 de enero de 2002 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

<sup>64</sup>Por su parte, la AECA, en su documento nº 3, ya citado, reconoce que las razones que pueden llevar a pagar un fondo de comercio son muy distintas y variadas, y se puede decir que existe cuando "los beneficios de un negocio exceden de los que se consideran como normales para el sector por diversas razones, entre las que pueden citarse las siguientes: clientela, nombre o razón social, ubicación o localización, competencia en el mercado prácticamente inexistente o débil, buen equipo de dirección y capital humano en general, buena red de distribución, sector protegido...".

2º.-La segunda es que "deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Cuando dicho periodo exceda de cinco años, deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los diez años".

Su regulación se completa con las dos normas que para su valoración establece la resolución del ICAC de 21 de enero de 1992:

1º.-El párrafo 3 de su norma quinta establece: "*La valoración del fondo de comercio vendrá determinada por la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una empresa, o parte de la misma, y la suma de los valores identificables de los activos individuales adquiridos menos los pasivos asumidos en la adquisición. El valor de mercado de los activos, de acuerdo con las normas de valoración del Plan General de Contabilidad, será el límite máximo a considerar para su valoración. Los pasivos se valorarán a su valor actual, sin perjuicio de contabilizar el valor de reembolso, teniendo en cuenta el tipo de interés de mercado*"<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup>En similar sentido, el órgano emisor de normas contables en EEUU, el Financial Accounting Standards Board (FASB) en su norma 142 define el fondo de comercio como "el exceso del coste de la entidad adquirida sobre el neto de los importes asignados a los activos adquiridos y los pasivos asumidos". De igual forma, el IASB -International Accounting Standards Board-, en su norma 22, expresa que "todo exceso del coste de adquisición sobre la participación en el valor razonable de los activos identificables y pasivos adquiridos a la fecha de la compraventa debe ser calificado como fondo de

2º.-Por su parte, el párrafo 5 de la misma norma quinta dispone:  
"Cuando el importe de la diferencia obtenida conforme a lo dispuesto en el apartado tercero de esta norma quinta sea negativa, se procederá a analizar la naturaleza de la misma, y si se trata de una "provisión para riesgos y gastos" se contabilizará como tal. En caso contrario, se imputará como menor valor de los activos adquiridos".

La regulación expuesta nos permite extraer una serie de conclusiones:

1º.-Que toda empresa tiene un fondo de comercio propio, pues toda empresa, para ser tal, ha de tener clientela, nombre comercial.... Otra cosa es que únicamente se contabilice cuando la empresa se transmita y, además, se haga a título oneroso, pues sólo entonces será objeto de valoración<sup>66</sup>.

2ª.-Que el fondo de comercio, en sentido positivo, es el valor<sup>67</sup> de todos los elementos inmateriales que configuran la identidad de

---

*comercio y reconocido como un activo".*

<sup>66</sup>Solución discutible como expone BEJARANO VAZQUEZ, V., en "El fondo de comercio: últimas aportaciones", Revista de Contabilidad y Tributación, nº 240, marzo 2003, págs. 177 y 178.

<sup>67</sup>De los distintos métodos para su cálculo directo nos dan cuenta VELA, MONTESINOS Y SERRA, *Manual de Contabilidad*, op. cit., págs. 135 y ss.



una empresa<sup>68</sup>.

3°.-Que, en sentido negativo, es la diferencia entre el valor de una empresa y el valor real neto de los elementos patrimoniales que aparecen contabilizados.

4°.-Que, en conclusión, el fondo de comercio nunca podrá tener valor negativo, a lo sumo cero. Por eso, cuando el precio pagado por la compra de una empresa es inferior al valor real neto de su patrimonio contable, no significa que exista un fondo de comercio negativo, sino que estaremos ante una de las dos siguientes alternativas:

\*Ante una empresa que tendrá que hacer frente a un gasto o a un riesgo inminente, de ahí que la diferencia negativa se contabilice como una provisión.

\*Ante la venta de una empresa, por las razones que fueren, realizada por debajo de su valor, en cuyo caso la diferencia negativa entre el precio y el valor real neto de la misma no será otra cosa sino la ganancia obtenida por el comprador en la operación, de ahí que el PGC ordene reflejarla

---

<sup>68</sup>Por eso TORRES CORONAS, T., "El goodwill: un ficción precisa", Técnica Contable, nº 614, Febrero 2000, pág. 139.

minorando el valor de los activos<sup>69</sup>.

## **2.-La organización del patrimonio empresarial.**

De cuanto llevamos expuesto, es evidente que la empresa es algo más que una serie de elementos patrimoniales, como lo demuestra que su valor difiera de la suma del de éstos últimos, diferencia que recoge el fondo de comercio. Pues bien, tratando de dar contenido positivo a ese fondo de comercio, la doctrina mercantilista clásica trató de concretar ese sobrevalor en la organización dada por el empresario al patrimonio empresarial. Así la empresa sería la conjunción de un patrimonio y una organización<sup>70</sup> o, mejor aún, un patrimonio organizado de una forma determinada por el empresario. En palabras de nuestro Tribunal Supremo, *"la explotación o negocio industrial está normalmente integrado por un patrimonio y una organización de actividades que da aliento a los elementos naturales, coordinándolos en una unidad económica*

---

<sup>69</sup>La ganancia obtenida aflorará, obviamente, puesto que hasta ese momento no se materializará, cuando los activos de la empresa adquirida sean objeto de nueva transmisión por el comprador. No obstante, cuestión de la que dimos cuenta en la nota 51, la AECA permite en ciertos casos que el comprador contabilice como ganancia esa diferencia negativa.

<sup>70</sup>En palabras de WEBER, *Tratado de Economía Política*, Barcelona, 1935, t. II, págs. 67, la empresa es "una formación orgánica, no sólo un patrimonio; o, como observó ROBLES ALVAREZ DE SOTOMAYOR, "El principio de conservación de la empresa en la transmisión hereditaria", RCDI, nº 233, 1947, págs. 585 y ss, la empresa no se equiparable al patrimonio empresarial, pues aquélla se integra además por la organización.

*susceptible de producir ganancia o lucro*"<sup>71</sup>.

Se trata de una concepción muy similar a la que de *azienda*, como objeto de negocios jurídicos, nos ofrece el art. 2555 del Código civil italiano, definiéndola como "el conjunto de bienes organizado por el empresario para su empresa".

De ser cierto que la empresa es la conjunción de un patrimonio y una organización, la transmisión de la misma exigiría la transmisión de ambos, de tal forma que operada la misma se habría transmitido la empresa. Sin embargo, a esa conclusión pronto se le objetó, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, que aun transmitiendo el patrimonio y la organización que le haya dado el empresario no se habría transmitido la empresa, pues la misma aparece configurada, además, por una serie de relaciones de hecho; además de la organización de un patrimonio, a la empresa la configuran una serie de relaciones de hecho.

---

<sup>71</sup>*Son palabras de la Sentencia de 2 de junio de 1956 -RJ 2457-, que se refiere a otra anterior de 23 de marzo de 1946 -RJ 275-. En igual sentido, la STS de 13 de enero de 1944 -RJ 120-, señalaba que "la explotación o el negocio industrial está normalmente integrado por un patrimonio y por una organización de actividad que da aliento a los elementos materiales, coordinándoles en una unidad económica susceptible de producir ganancia o lucro, destacándose generalmente de estos elementos el carácter preponderante de la organización -elemento espiritual- sobre el patrimonio -elemento material- que a veces desempeña un papel muy secundario". De la misma tesis, aunque más elaborada, participa también, más recientemente en el tiempo, la STS de 22 de febrero de 1960 (RJ 924) para la que "la empresa mercantil es un complejo de elementos, que llegan desde el arrendamiento del local hasta las mercancías, clientela y prestigio comercial, o sea, el acervo mercantil, a todo lo cual se incorpora la organización".*

### **3.-Las relaciones de hecho: Clientela y expectativas de ganancias.**

Decía, en efecto, GARRIGUES que la empresa es un conjunto organizado no sólo de elementos patrimoniales -cosas y derechos- sino de "relaciones materiales de valor económico"<sup>72</sup> y añadía: "*Las relaciones de hecho de la empresa son las que le otorgan un valor superior a la suma de sus elementos patrimoniales (el llamado precio de traspaso como sobreprecio que se paga por el negocio en marcha). Son cualidades de la empresa que la valorizan como resultantes de una adecuada organización. Carecen de sustantividad jurídica: no son cosas ni derechos. No pueden ser transmitidas con independencia de la empresa, ni ser objeto de derechos reales*". Entre ellas citaba la clientela y las expectativas de ganancias.

Si para la teoría originaria de la organización era la especial disposición dada por el empresario a los elementos patrimoniales lo que dotaba a la empresa de un valor superior a estos últimos, para GARRIGUES es la clientela y las expectativas de ganancias lo que determina ese sobrevalor, sin perjuicio de que ambas sean la resultante de una adecuada organización. Es más, para GARRIGUES, lo esencial para que haya transmisión de empresa es la puesta en posesión del adquirente de las relaciones de hecho, pudiendo existir transmisión de empresa sin transmisión de patrimonio empresarial<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup>Vid. GARRIGUES, J., *Curso de Derecho Mercantil*, t. II, Madrid, 1959, pág. 162.

<sup>73</sup>Decía GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, t. I, op. cit., págs. 183 y 184 que "*las característica de la transmisión de una empresa comercial son: 1. Que no se*

Lo decisivo de la aportación de GARRIGUES está en que, efectivamente, para que haya empresa no basta con un patrimonio y unos medios personales organizados por el empresario, esto es, dispuestos para producir, sino que es necesario que esa organización esté funcionando en el mercado bajo una identidad inequívoca y que, por tanto, tenga una clientela determinada y genere de forma objetiva ciertas expectativas de ganancia. El patrimonio y la organización podrán constituir un establecimiento mercantil, un negocio o una industria, pero para que exista empresa es necesario que ese establecimiento esté funcionando en el mercado con una cuota propia. Por decirlo gráficamente, la empresa podría ser el establecimiento y su cuota propia de mercado.

Sin embargo, la teoría de GARRIGUES no implicaba superar la teoría de la organización, en cuanto que, como él mismo reconocía, las relaciones de hecho eran la resultante de una adecuada organización. Lo esencial eran las relaciones de hecho, pero las mismas no podrían existir sin una organización previa. Precisamente, para agrupar ambas - organización y relaciones de hecho- bajo un único concepto, se acuñó el

---

*transmite como una universalidad, es decir, como un objeto único, sometido a reglas unitarias, sino como un conjunto heterogéneo de cosas, derechos y relaciones de puro hecho, cuya respectiva transferencia está sometida a reglas peculiares. 2. Que es esencial a la transmisión la existencia de una organización y de relaciones de hecho (en otro caso nos trataría de transmitir una empresa, sino un almacén de mercaderías, o una fábrica improductiva, o las instalaciones de unas oficinas comerciales). 3. Que, por el contrario, no es esencial la transmisión de un patrimonio mercantil (cosas, derechos). Puede tratarse de una empresa cuyos elementos materiales estén destruidos o arruinados sus medios económicos. Mientras exista una organización y unas expectativas habrá empresa".*

término aviamiento<sup>74</sup>.

#### **4.-El aviamiento.**

El aviamiento, nos dice LANGLE<sup>75</sup>, "*consiste en la APTITUD de la empresa merced a la acertada organización de sus elementos, para rendir beneficios económicos. Se trata de una aptitud objetiva, que llegan a adquirir dichos elementos -hallándose reunidos, adaptados, combinados- para obtener el resultado económico perseguido. El aviamiento produce en la vida mercantil e industrial el singular fenómeno de que la explotación, una vez recibido el impulso inicial del empresario, continúa marchando incluso cuando aquél falta*"<sup>76</sup>.

Dicha aptitud para generar ganancias depende, pues, de la organización no sólo del patrimonio empresarial y de los recursos

---

<sup>74</sup>Como reconoce LAGUNA IBAÑEZ, F., "La transmisión de empresa mercantil y sus obligaciones", ADC, 1962, págs. 674, la definición que de "*azienda*" efectuaba el art. 2555 del Código Civil italiano dejaba fuera las "relaciones de hecho" que surgen de la actividad empresarial, por lo que para darles cabida la doctrina italiana acuñó el término "*avviamento*".

<sup>75</sup>LANGLE Y RUBIO, E., *Manual de Derecho Mercantil Español*, t. II, Bosch, Barcelona, 1954, pág. 38.

<sup>76</sup>*Siguiendo a CARNELUTTI, LANGLE, loc. cit.* en la nota anterior, compara el aviamiento a "un vehículo que, por la fuerza de la inercia, corre por sí después de recibir el primer empuje; y a la cuerda de un reloj, que acumula energía humana; y al disco de gramófono, que conserva la energía del autor después de haber éste desaparecido. El nuevo propietario que quiere conservar el aviamiento se esconde en vez de mostrarse y continúa los procedimientos del antiguo".

humanos -del capital y del trabajo-, sino sobre todo y fundamentalmente, de un conglomerado de factores económicos o materiales, tales como, la reputación del establecimiento, el lugar del mismo, las licencias administrativas, los contratos de exclusiva, los procedimientos específicos de producción, los canales de distribución de la empresa, las relaciones con los proveedores, los contratos de suministro y, en general, "*cuantos factores contribuyen a facilitar las operaciones de la empresa*"<sup>77</sup> o, mejor, a identificar las operaciones que realiza en el mercado como propias de ella.

Se observa, pues, una evidente similitud entre esta construcción del aviamiento como alma de la empresa, defendida por LANGLE, y la de las relaciones de hecho mantenida por GARRIGUES, si bien aquélla permite superar una objeción que fácilmente cabe oponer a ésta última: si lo esencial para que se transmita la empresa es la puesta en posesión del adquirente de lo que éste calificaba como relaciones de hecho - expectativas de ganancias y clientela-, ¿cómo se opera esa puesta a disposición?. Sin embargo, considerando el aviamiento como la aptitud para generar ganancias, que a su vez, es fruto de la combinación de una serie de elementos tanto de hecho como de derecho, bastará facilitar estos últimos al adquirente para que el mismo mantenga esas expectativas de ganancias; es decir, facilitando al adquirente todos aquéllos factores que contribuyen a identificar las operaciones de la empresa como propias de ella, se transmitirá también la clientela y, por tanto, las expectativas de

---

<sup>77</sup>Vid. AVILÉS CUCURELLA, G. y POU DE AVILÉS, J.M., *Derecho Mercantil*, Bosch, Barcelona, 1953, págs. 329.

ganancias.

**5.-Conclusión: Determinación de los elementos que configuran la identidad de la empresa.**

En suma, siendo lo esencial para que se transmita la empresa, que se faciliten al adquirente las expectativas de ganancia generadas por aquélla y, por tanto, también su clientela, y siendo ambas una *cualidad* de la misma, habrá que transmitir todos los elementos, ya sean de hecho o de derecho, que configuren la identidad propia de la empresa; a saber, a título ejemplificativo y teniendo en cuenta que pueden variar de una empresa a otra: El nombre comercial, el rótulo del establecimiento, la propiedad comercial -el local en el que se ubica la empresa-, la propiedad industrial -patentes o marcas-, los procedimientos técnicos de producción -*Know-how*-, los sistemas, estructuras y relaciones que configuran la organización comercial de la empresa -cartera de clientes, proveedores e intermediarios, estrategias comerciales, redes de distribución, sistemas de ventas...-, determinados contratos en curso -de suministro, de seguro, bancarios, licencias de explotación de patentes-, el patrimonio empresarial considerado como una universalidad<sup>78</sup>, etc.

El patrimonio empresarial ha de ser transmitido únicamente en su consideración de universalidad. El patrimonio empresarial, como puso de manifiesto la doctrina mercantilista clásica, es una "universitas", es decir,

---

<sup>78</sup>Esto explica que no sea esencial la transmisión íntegra del patrimonio empresarial, para que exista transmisión de empresa; la misma es natural, pues, pero no esencial.



un conjunto de elementos, activos y pasivos, cohesionados en orden a la consecución de un fin común: la empresa. Ello quiere decir que el patrimonio empresarial constituye una unidad con entidad propia y distinta de sus componentes, por lo que es posible el cambio de éstos sin que se produzca la desintegración de aquél<sup>79</sup>, lo que supone, dos cosas: en primer lugar, que la transmisión de la empresa no exige la transmisión íntegra de todos y cada uno de dichos elementos pero, en segundo, sí de un mínimo de ellos, los necesarios para mantener esa universalidad.

De cualquier forma, transmitidos todos los elementos citados, patrimoniales y extrapatrimoniales, se habrá transferido la identidad propia de la empresa a un nuevo titular, de tal modo que aquélla seguirá operando en el mercado, sin solución de continuidad y sin variaciones significativas ad extra.

Así pues, la transmisión de la empresa puede identificarse con la transmisión de aquéllos elementos de hecho o de derecho que configuran su identidad propia, importando poco la denominación que queramos darles -organización, aviamiento, relaciones materiales, fondo de comercio...-. La única realidad innegable es que la empresa es una institución o entidad con una identidad y sustantividad propia en el mercado, que se mantiene a pesar de los cambios en su titularidad. Siendo una realidad única, tiene un valor propio, distinto de la simple suma

---

<sup>79</sup>Concurren en él, pues, las notas de "unidad orgánica del todo y mutabilidad de las partes, como destacaba "LANGLE Y RUBIO, E., *Manual de Derecho Mercantil Español*, t. II, op. cit., pág. 28.

algebraica de los elementos que la componen.

## **CAPÍTULO II**

### **LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA.**

*Tributación de la transmisión en la imposición directa*

---

---

## **CAPÍTULO II**

### **LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA.**

#### **I.-INTRODUCCIÓN: LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA.**

Impuestos directos son aquéllos que gravan manifestaciones directas de capacidad económica, como son la renta y el patrimonio<sup>80</sup>. Siendo así, es claro que la titularidad de la empresa, en cuanto que ésta se integra por una serie de elementos patrimoniales y la explotación de la misma, en cuanto que generará unos rendimientos, son susceptibles de ser gravados por impuestos de esa naturaleza; en concreto, el patrimonio podrá resultar gravado por el Impuesto sobre el Patrimonio o por otros impuestos que gravan titularidades específicas, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el rendimiento empresarial por el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades

---

<sup>80</sup>Vid. Eserverri Martínez, E., *Derecho Tributario Parte General*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 278.

o el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, según que la empresa se explote por una persona física, por una entidad o por un no residente.

Sin embargo, ¿hasta qué punto puede ser gravada la transmisión de la empresa por un impuesto directo? La pregunta no es sino una concreta manifestación de una polémica más amplia, la de si las ganancias de capital han de considerarse renta y, por tanto, son susceptibles de ser gravadas por los impuestos que recaen sobre ella<sup>81</sup>.

Desde un punto de vista hacendístico se ha criticado<sup>82</sup> que las ganancias de patrimonio resulten gravadas por el IRPF, en cuanto que se estima que, al no incrementar la riqueza nacional, no constituyen renta. Sin embargo, lo decisivo para calificar una renta susceptible de gravamen no es el incremento de la riqueza nacional, sino de la riqueza individual<sup>83</sup>,

---

<sup>81</sup>Una sintética exposición de los distintos modos teóricos de gravar las ganancias patrimoniales puede verse en BLASCO DELGADO, C., *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el IRPF*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 103 y ss.

<sup>82</sup>GALÁN SÁNCHEZ, R., *Las ganancias y las pérdidas patrimoniales en la Ley 40/98, de 9 de diciembre del IRPF*, Marcial Pons, 2000, pág. 36, recoge las críticas vertidas por la Ciencia de la Hacienda.

<sup>83</sup>Como pone de manifiesto PALAO TABOADA, C., rebatiendo así las críticas de la Ciencia de la Hacienda, es obvio que las ganancias patrimoniales incrementan la riqueza individual, siendo esto lo decisivo para su gravamen en el IRPF; vid. "La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria", HPE, nº 9, pág. 41. En palabras de GALÁN SÁNCHEZ, R., *op. cit.*, pág. 37, "El gravamen de las ganancias patrimoniales se justifica por la mayor capacidad de pago o contributiva que caracteriza al sujeto pasivo que experimenta el enriquecimiento". En igual sentido, vid. también: PAREDES PÉREZ, E., "Las plusvalías patrimoniales. Su tratamiento en el Impuesto General sobre

siendo obvio que las ganancias de capital incrementan el poder económico del contribuyente y, en consecuencia, su capacidad contributiva, por lo que queda fuera de toda duda que deben resultar gravadas<sup>84</sup>.

De acuerdo con la Teoría Patrimonial de Von Schanz renta es todo aquello que incrementa el patrimonio, como los rendimientos y utilidades derivados de una actividad o de un elemento patrimonial, las prestaciones monetarias de terceros y las ganancias coyunturales de cualquier naturaleza, entre las que incluía las originadas por la transmisión de elementos patrimoniales o por adquisición de los mismos a título gratuito o en virtud de un premio. Siendo todo ello renta, sólo debe ser gravado en cuanto que suponga un aumento real del valor del patrimonio, lo que significa que los ingresos y las ganancias han de resultar minorados en el importe de los gastos, deudas y pérdidas originados para su obtención; es decir, que sólo han de gravarse los "acrecentamientos" patrimoniales en su cuantía neta, no bruta<sup>85</sup>.

---

la Renta de las Personas Físicas", C.T. nº 21, pág. 89, RODRÍGUEZ MIRANDA, S. y SEMPERE RODRÍGUEZ, F., *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio*", Ediciones del Foro, Madrid, 1980, pág. 14.

<sup>84</sup>Así se recogía en el *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975; se seguían, así, las conclusiones del Informe Carter para la reforma fiscal Canadiense que justificaba su gravamen en el impuesto sobre la renta de aquél país.

<sup>85</sup>VON SCHANZ, G., *"El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta"*, HPE, nº 3, 1970.

Por contra, para KALDOR<sup>86</sup> un impuesto sobre la renta no debe gravar "acrecentamientos" patrimoniales, pues de hacerlo así se incurriría en una doble imposición respecto de los impuestos que gravan el patrimonio; lo óptimo sería gravar en cada ejercicio sólo la parte consumida de dichos "acrecentamientos". De este modo, los impuestos patrimoniales deberían gravar la riqueza no consumida y el impuesto sobre la renta los rendimientos gastados en el ejercicio.

Siendo teóricamente impecable la argumentación de KALDOR, es muy difícil de traducir a la práctica, sobre todo por las dificultades que presentaría tener que cuantificar qué parte de renta se ha consumido y qué parte ha pasado a integrar el patrimonio del sujeto. Por esta razón, el Informe de la Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad<sup>87</sup>, optó porque el diseño del futuro Impuesto sobre la Renta siguiera el modelo del informe Carter para la Reforma Fiscal Canadiense que, a su vez, se inspiraba en la teoría de VON SCHANZ. Ello se tradujo en que el IRPF pasaría a gravar las ganancias o aumentos netos del patrimonio del contribuyente, es decir, una vez deducidos los gastos necesarios para su obtención<sup>88</sup>, solución que también fue adoptada para el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, para evitar la doble imposición, las ganancias

---

<sup>86</sup>*An expenditure tax*, George Allen and Unwin, Londres, 1955, traducida al castellano en *Impuesto al gasto*, Méjico, Fondo de Cultura Económica, 1963, págs. 13 y ss.

<sup>87</sup>*Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*, ya citado, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975

<sup>88</sup>CHECA GONZÁLEZ, C., *Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tomo III, EDERSA, 1983, pág. 16.



generadas por la adquisición de elementos a título gratuito se declararon no sometidas al IRPF, manteniendo su sujeción al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

De este modo, la transmisión de una empresa puede originar una ganancia patrimonial tanto para el transmitente como para el adquirente. Dicha ganancia quedará sometida al Impuesto sobre la Renta que resulte aplicable, es decir, al IRPF, cuando el sujeto pasivo sea una persona física residente, al Impuesto de Sociedades, cuando el sujeto pasivo sea una persona jurídica <sup>89</sup> residente o, finalmente, al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes. No obstante, cuando el sujeto pasivo sea una persona física y la ganancia se le haya generado por la adquisición de la empresa a título lucrativo, la misma tributará en el ISD. Finalmente, si en el patrimonio empresarial existen terrenos de naturaleza urbana, su transmisión puede originar el devengo del Impuesto que grava el incremento del valor de los mismos.

En definitiva, son cinco los impuestos directos que pueden gravar la transmisión de la empresa: el IRPF, el IS, el IRNR, el ISD y el IIVTNU. Los tres primeros, que integran la tributación de la transmisión empresarial en la imposición sobre la renta, constituyen el objeto de estudio del presente capítulo, que concluye, por la similitud del objeto imponible, con el IIVTNU, dejando para el siguiente, en cuanto que la transmisión de la empresa cuenta en él con una importante regulación

---

<sup>89</sup>Excluyendo, no obstante, a las sociedades civiles, salvo las agrarias de transformación.

específica, el análisis del ISD.

## **II.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IRPF.**

### **1.- Ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de la empresa.**

La Ley 44/78, de 8 de septiembre, generalizó por primera vez el gravamen de las ganancias patrimoniales<sup>90</sup>. Desde ese momento, aunque la tributación de las mismas ha sido objeto de continuas reformas, han operado como una cláusula de cierre que grava aquellas manifestaciones de renta que no tienen encaje en las distintas modalidades de rendimientos<sup>91</sup>.

---

<sup>90</sup>Con anterioridad se habían ido gravando determinados gravámenes, como los obtenidos a corto plazo. Sobre la evolución del gravamen de las ganancias patrimoniales, vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988, págs. 13 y ss.

<sup>91</sup>PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 269 y ss pone de manifiesto su carácter residual respecto de los restantes componentes de la renta, en cuando que "*aquellos incrementos o disminuciones de valor del patrimonio que no se pueden subsumir en ninguna de las categorías de rendimientos definidos en la ley -rendimientos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario, de actividades económicas e imputaciones de renta- tributan como ganancias o pérdidas patrimoniales*". SIMÓN ACOSTA, E., *Comentarios a la Ley del IRPF y a la Ley del I.P. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, AAVV, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 722.

Dentro de ellas, se pueden distinguir dos grandes modalidades<sup>92</sup>: las externas, es decir, aquéllas que derivan de un aumento -o disminución- del número de bienes y derechos que integran el patrimonio del sujeto y las internas, que proceden de un aumento -o disminución- en el valor de los elementos que forman parte de dicho patrimonio<sup>93</sup>.

La definición legal de las ganancias y pérdidas patrimoniales la ofrece el art. 33 de la nueva ley del IRPF: "*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos*". De él resulta la necesidad de la concurrencia conjunta de dos elementos para la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial: La variación en el valor del patrimonio y la alteración en la composición. Esta última puede producirse tanto por la incorporación al patrimonio de bienes o derechos, como por la pérdida o transmisión, ya sea a título oneroso o gratuito, de los mismos o,

---

<sup>92</sup>DE LA PEÑA, G., "Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial en el IRPF", Civitas REDF, nº 32, 1981.

<sup>93</sup>La denominación de ganancias internas y externas es de GALÁN SÁNCHEZ, R., *Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 47. Una ganancia externa sería, siguiendo a De la Peña, G., "Consideraciones en torno...", op. cit., pág. 577, "*toda adición de nuevos bienes o derechos a los ya poseídos, en cuanto éstos permanezcan constantes*", mientras que la interna sería "*la diferencia en más del valor de los bienes o derechos adquiridos durante un período de tiempo sobre el valor de los realizados en el mismo lapso*".

finalmente, por la extinción de obligaciones. Es, pues, obvio que tienen cabida dentro de las ganancias o pérdidas tanto las generadas por incorporación al patrimonio de bienes o derechos, como por el aumento de valor de los ya existentes, si bien éstas últimas sólo se gravarán cuando se realicen, excluyéndose, por tanto, el gravamen de las meramente latentes.

La razón de excluir de tributación las ganancias latentes es de carácter técnico<sup>94</sup>. Ciertamente, el incremento de valor de los elementos patrimoniales constituye en sí mismo una manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada, incluso en el supuesto de que las diferencias de valor se vayan produciendo mientras aquéllos permanecen en el patrimonio del titular. Sin embargo, el gravamen de tales diferencias valorativas va a exigir ineludiblemente la fijación de un hecho concreto que permita su constatación, pues de lo contrario sería muy difícil su cuantificación y, sobre todo, plantearía el problema de aquéllos elementos cuyo valor fluctúa, al alza y a la baja, a lo largo del tiempo.

Por ello, lo mejor desde el punto de vista de la seguridad jurídica sería gravar sólo las ganancias "monetizadas", es decir, aquéllas ciertas por haberse convertido en dinero, o, lo que es lo mismo, aquéllas que se ponen de manifiesto por la transmisión mediante precio. Pero, ¿qué ocurriría entonces con aquéllos que no tienen necesidad de transmitir sus bienes?, ¿quedarían sin someterse a gravamen los aumentos en el valor

---

<sup>94</sup>La cuestión es tratada magistralmente por SIMÓN ACOSTA, E., *Comentarios...*, op. cit., págs. 731 y 732, a quien seguimos en nuestra exposición.

de los mismos?. Para evitar esa posible discriminación, dichos aumentos de valor habrían de resultar gravados en el último periodo impositivo del contribuyente, es decir, en aquél que finaliza con su muerte. Esa es la razón de que originariamente no se gravaran sólo los incrementos producidos por transmisión onerosa, sino también por la transmisión mortis causa<sup>95</sup>, aun cuando éstos últimos con el paso del tiempo, como luego veremos, acabarían declarándose exentos.

Pero claro, el gravamen de las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la muerte del sujeto pasivo, habría de llevar también, para evitar nuevas discriminaciones y, sobre todo, para evitar que pudiera eludirse el gravamen de aquéllas transmitiendo los bienes en vida, a gravar de forma genérica cualquier ganancia puesta de manifiesto con ocasión de una transmisión lucrativa, ya fuera inter vivos o mortis causa<sup>96</sup>.

En definitiva, de acuerdo con cuanto hemos expuesto, cabe distinguir los siguientes supuestos, en orden a determinar la posible existencia de una ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de que después pueda acabar sin tributar por concurrir un supuesto de exención:

1º.-Transmisión a título lucrativo de elementos patrimoniales. En

---

<sup>95</sup>Vid. SIMÓN ACOSTA, E., *op. ult. cit.*, pág. 731. No obstante, la "plusvalía del muerto" acabaría, como posteriormente analizaremos, siendo declarada exenta.

<sup>96</sup>Vid. SIMÓN ACOSTA, E., "Los incrementos y disminuciones...", *op. cit.*, pág. 532 y GALÁN SÁNCHEZ, R., *Las ganancias y pérdidas patrimoniales...*, *op. cit.*, pág. 532.

este supuesto se produce una alteración en la composición del patrimonio del transmitente, pues el elemento transmitido deja de pertenecer al mismo y, como consecuencia de ella, una variación en su valor, que se reduce en el importe del bien transmitido. Ambos requisitos concurren tanto en la transmisión inter vivos, como en la mortis causa. Se produce, pues, tanto en uno como en el otro una ganancia o pérdida patrimonial.

2º.-Adquisición a título lucrativo de elementos patrimoniales. En este caso el patrimonio del adquirente varía, por adición de un nuevo bien y, además, se incrementa su valor en el del nuevo elemento y ello tanto se produzca la adquisición gratuita inter vivos o mortis causa. Existe, por tanto, en ambos supuestos una ganancia o pérdida patrimonial.

3º.-Transmisión a título oneroso. Si el elemento patrimonial se transmite a título oneroso, nos encontramos ante el supuesto típico de ganancia o pérdida patrimonial, pues habrá variado el valor del patrimonio en la diferencia entre el valor por el que el bien se incorporó en su día al patrimonio y la contraprestación recibida en la enajenación, siendo la causa de dicha variación la alteración en la composición, pues sale el elemento transmitido y entra, a cambio, lo recibido en contraprestación.

4º.-Adquisición a título oneroso. En este supuesto no existe ganancia o pérdida patrimonial, pues si bien existe una alteración

en la composición del patrimonio del adquirente, la misma no provoca variación alguna en el valor, en cuanto que el valor del bien que se adquiere se sustituye por su equivalente en dinero.

Por lo tanto, siempre que se transmite un elemento patrimonial, ya lo sea a título oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, se produce una ganancia o pérdida patrimonial para el transmitente y cuando la transmisión es a título gratuito se produce, además, una ganancia para el adquirente.

Así pues, se generará una ganancia o una pérdida patrimonial para el transmitente siempre que transmita su empresa, ya lo haga a través de una venta, una permuta, una donación, una aportación a sociedad o la sucesión mortis causa. Del mismo modo, se generará también una ganancia para el adquirente de la empresa cuando la adquiera a título gratuito, ya sea inter vivos o mortis causa. En todos esos casos van a concurrir los requisitos que la ley establece para conceptuar una ganancia o pérdida patrimonial; a saber<sup>97</sup>:

a) Alteración en la composición del patrimonio del sujeto pasivo: Cuando se transmite una empresa, se produce un cambio en la composición del patrimonio del transmitente, ya que aquella deja

---

<sup>97</sup>Sobre el concepto vid. ESEVERRI, E. y GÓMEZ CABRERA, C., "Ganancias y pérdidas patrimoniales", en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, 2000, págs. 361 y ss.

de formar parte del mismo y, además, cuando lo sea a título oneroso, entrarán en él, ocupando su lugar, dinero u otros bienes. Para el adquirente, la alteración se producirá por la entrada en su patrimonio de la universalidad empresarial y, cuando la misma es a título oneroso, por la salida de la contraprestación satisfecha.

b)Variación en el valor de dicho patrimonio: La alteración que se produce en la composición del patrimonio del transmitente, normalmente provocará también una variación en su valor, con la única excepción de que lo recibido a cambio de la empresa coincida con ésta en su valoración. Sin embargo, para el adquirente sólo existirá variación en el valor del patrimonio cuando la adquisición se produzca a título lucrativo.

c)Falta de calificación como rendimiento de la referida variación de valor: El tercero de los requisitos exigidos para que la variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición tribute como ganancia de patrimonio es que la misma no aparezca calificada como rendimiento en la ley del impuesto. Pues bien, cuando dichas variaciones se originan por la transmisión de elementos afectos a una actividad económica no sólo no aparecen calificadas como rendimientos, sino que, además, el art. 28.2 LIRPF<sup>98</sup>, las

---

<sup>98</sup>Todas las citas que en el texto se hacen a la LIRPF, van referidas, realmente, al texto del *Proyecto de ley que aprueba el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los*



califica expresamente como ganancias o pérdidas patrimoniales.

## **2.- Ganancias patrimoniales exoneradas de tributar.**

Ahora bien, puede ocurrir, lógicamente, que la ganancia de patrimonio que, según hemos visto, origina la transmisión de una empresa -o la adquisición gratuita- acabe no tributando en el impuesto por encajar dentro de un supuesto al que la ley exonere de tributación, ya sea declarando que "no existe alteración en la composición del patrimonio", que "no existe ganancia o pérdida patrimonial", que se trata de "ganancias patrimoniales exentas" o "que no estarán sujetas al impuesto". Veamos, a tal efecto, qué supuestos pueden determinar que la ganancia producida por la transmisión de una empresa acabe no tributando y determinemos la verdadera naturaleza jurídica de cada uno de ellos, que no puede ser otra que la de una exención o un supuesto de no sujeción.

Tanto los supuestos de exención, como los de no sujeción, determinan que no nazca la obligación tributaria y, por tanto, que no tengan que ser declarados. Sin embargo, la razón de esa consecuencia es distinta en uno y en otro: en el supuesto de no sujeción no nace la obligación tributaria, sencillamente, porque el hecho imponible no se realiza; en el de exención, se realiza el hecho imponible, pero también el presupuesto de hecho de otra norma cuya consecuencia jurídica es,

---

*No Residentes y sobre el Patrimonio* (BO. Cortes Generales-Congreso de los Diputados nº 80-1, de 17 de marzo). Ello obedece, simplemente, al hecho de que al cierre del trabajo no se había aprobado aún la Ley.

precisamente, enervar el efecto que produce haber realizado el hecho imponible<sup>99</sup>.

### **2.a) Exoneración de la ganancia producida por la adquisición lucrativa de la empresa.**

Ya hemos dicho que cuando se adquiere una empresa a título gratuito, ya sea inter vivos o mortis causa, se produce una alteración en la composición del patrimonio del adquirente, que origina un aumento en su valor y que no se califica como rendimiento, por lo que da lugar a una ganancia patrimonial sujeta al IRPF.

Sin embargo, dicha adquisición supone también realizar el hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que, como sabemos, grava la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos"<sup>100</sup>. De este modo, una misma adquisición queda sujeta a dos impuestos, por lo que se puede producir un supuesto de doble imposición, en la medida que, como señala FERNÁNDEZ JUNQUERA<sup>101</sup>, se gravaría a un mismo sujeto, en un

---

<sup>99</sup>Sobre exención y no sujeción, vid., por todos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. , *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw Hill, Madrid, 1999.

<sup>100</sup>Vid. art. 3.1 de la ley 29/87, de 18 de diciembre.

<sup>101</sup>Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Los incrementos de patrimonio y el concepto de renta*, Lex Nova, 1988.

mismo período impositivo y por un mismo hecho.

Precisamente, para evitar esa duplicidad de gravamen, el art. 6.4 LIRPF dispone que "no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". El efecto práctico del precepto es que el que adquiere una empresa a título lucrativo, sólo tendrá que tributar por esa adquisición en el ISD y no en el IRPF, al quedar exonerada de tributación la ganancia patrimonial que teóricamente se le habría producido.

Para un importante sector de la doctrina el precepto establece un supuesto de no sujeción<sup>102</sup>, lo que implicaría reconocer que el que adquiere a título gratuito no experimenta ganancia patrimonial alguna. Sin embargo, como ya hemos expuesto, cuando se lleva a cabo una adquisición a título lucrativo se realiza el hecho imponible

---

<sup>102</sup>En este sentido cabe destacar: SIMÓN ACOSTA, E., "Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito", en Civitas REDF, nº 75, 1992, pág. 528; PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 12; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Los incrementos de patrimonio y el concepto de renta*, Lex Nova, 1988, pág. 63; CAYÓN GALIARDO, A., "La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la ley 18/1991", en RTT, nº 14, 1991, págs. 51 y 52; CALERO GALLEGO, J., *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Apuntes de Cátedra*, 1992, pág. 10; BLASCO DELGADO, C., *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 301 y ss.

correspondiente a las ganancias patrimoniales<sup>103</sup>, en cuanto que existe una variación en el valor del patrimonio del adquirente a consecuencia de una alteración en su composición -que no es otra que el nuevo elemento que entra a formar parte del patrimonio-. De este modo, el efecto del art. 6.4 es precisamente enervar el nacimiento de la obligación tributaria, que se originaría naturalmente de no existir dicho precepto; en él se establece, por tanto, un supuesto de exención<sup>104</sup>.

## **2.b) Exoneración de la plusvalía del muerto.**

Cuando una persona fallece, sus bienes se transmiten a sus herederos, lo que, desde un punto de vista teórico, origina tantas ganancias o pérdidas como elementos patrimoniales integran el caudal hereditario. La razón es que respecto de todos ellos concurren los tres presupuestos necesarios: La transmisión de cada uno de los bienes del causante supone una variación en la composición de su patrimonio, de la que deriva una alteración de su valor -no en balde, ultimada la sucesión, queda reducido a cero-, que no es gravada como rendimiento. El importe

---

<sup>103</sup>Profundizan en esta idea ARGÜELLO REGUERA, C. y CORTÉS DOMÍNGUEZ, S.A., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Pirámide, Madrid, 1984, págs. 273 y ss.

<sup>104</sup>Así lo entiende GALÁN SÁNCHEZ, R., *op. cit.*, pág. 102. Se trataría, además, de una exención técnica, en cuanto que el gravamen de la adquisición en el ISD y la exención en el IRPF constituyen un único mandato, expresado en dos normas diversas y que, además, se inspiran en un mismo criterio impositivo; vid., sobre este particular, HERRERA MOLINA, P.M., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, págs. 43 y 44.

de dichas ganancias habría de calcularse por diferencia entre el valor de adquisición de los bienes y su valor real al tiempo de la transmisión.

Así las cosas, la transmisión *mortis causa* de la empresa origina para el causante una ganancia patrimonial sujeta al IRPF. Sin embargo, como veremos, en virtud de lo dispuesto en el art. 33.3. b) LIRPF, quedan sin tributar en el impuesto, todas las ganancias originadas por la transmisión *mortis causa* de los bienes del causante y, por tanto, también las producidas por la sucesión hereditaria en la titularidad de la empresa. Sin embargo, no siempre fue así.

La ley primera ley del IRPF sometía al mismo régimen de tributación a los incrementos de patrimonio originados por cualquier tipo de transmisión lucrativa. Dicho régimen podía sintetizarse en los siguientes puntos<sup>105</sup>:

1º.- Lo que se gravaba era el incremento patrimonial lucrativo neto.

2º.- El incremento patrimonial lucrativo neto resultaba de integrar y compensar entre sí los incrementos y disminuciones derivados de transmisiones lucrativas, ya fueran *inter vivos* o *mortis causa*.

3º.- Dichos incrementos o disminuciones por transmisiones lucrativas se calculaban por diferencia entre el valor de mercado

---

<sup>105</sup>Vid. art. 27.7 LIRPF del 78 -Ley 44/78, de 8 de septiembre, del IRPF.

en el momento de la transmisión y el de adquisición.

4°.- Los incrementos lucrativos sólo se computaban después de haber sido compensados con los rendimientos negativos del ejercicio o de los cinco anteriores.

5°.- Del mismo modo, el incremento lucrativo neto del ejercicio también podía ser compensado con disminuciones patrimoniales netas onerosas.

6°.- El incremento patrimonial lucrativo neto, compensado en su caso con las disminuciones patrimoniales onerosas netas, se gravaba el tipo mínimo de la tarifa.

7°.- Si el resultado de las operaciones descritas determinaba una disminución patrimonial lucrativa neta, ésta sólo podía ser compensada con incrementos patrimoniales lucrativos de los cinco años siguientes.

En definitiva, la transmisión lucrativa de un elemento patrimonial podría generar una ganancia, calculada por diferencia entre el valor de mercado actual al tiempo de la transmisión y el de adquisición, que si no resultaba compensada con disminuciones o rendimientos negativos, tributaría al tipo mínimo de la tarifa. Dicha tributación se produciría siempre que la ganancia fuera lucrativa y, por tanto, también en el caso de que la transmisión hubiera sido hereditaria, dando lugar así al

gravamen de la vulgarmente conocida como "plusvalía del muerto".

De esta manera, aunque teóricamente era correcto igualar la tributación de las ganancias originadas en transmisiones lucrativas inter vivos y mortis causa, se había ido generando en torno al gravamen de estas últimas un rechazo generalizado<sup>106</sup>, provocado porque a las desagradables circunstancias que rodean al óbito del contribuyente, se añadía una onerosa tributación constituida, amén de por la plusvalía del muerto, por un duro ISD<sup>107</sup>.

El legislador se hizo eco de ese clima de rechazo al gravamen de las plusvalías generadas por la transmisión mortis causa del patrimonio del difunto y, en virtud de la ley 48/85, de 27 de diciembre, modificó el art. 20.3 de la entonces vigente ley del IRPF, que a partir de ese momento e inmediatamente después de disponer que *"son incrementos o disminuciones de patrimonio las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa"*, añadía que *"dicha disposición no será aplicable cuando la transmisión se produzca por causa de muerte y respecto de las personas incluidas en la unidad familiar a la que pertenecía el causante"*. Se establecía, pues, la exención de la plusvalía generada por la transmisión mortis causa de los bienes del difunto a los miembros de su unidad familiar. Es decir, que el aumento

---

<sup>106</sup>Del que nos da cuenta SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, págs. 732 a 734.

<sup>107</sup>Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado.

del valor de los bienes del difunto que se había ido produciendo a lo largo de su vida, aun siendo renta, iba a dejar de tributar en el IRPF del fallecido, sólo respecto de aquéllos de sus bienes que se transmitieran a los integrantes de su unidad familiar.

Dicha solución fue calificada en su día como "una solución desprovista de coherencia teórica"<sup>108</sup>, en cuanto que discriminaba a los hijos herederos en función de que tuvieran, o no, la edad para formar parte de la unidad familiar y, sobre todo, porque suponía desconocer la estructura del IRPF. SIMÓN ACOSTA, lo explica con total claridad: "*El gravamen de la plusvalía no afecta directamente al heredero o legatario, sino que el contribuyente es el causante, pues lo que se grava es el incremento de valor experimentado por sus bienes hasta el momento del fallecimiento. Esto es, los herederos -pertenezcan o no a la unidad familiar- no son deudores directos del impuesto, sino que lo son a título de herederos. Por este motivo, la deuda del impuesto es una deuda del caudal que afecta a todos los herederos: así pues, la exención supuestamente concedida al miembro de la unidad familiar beneficia a todos los herederos y, viceversa, el impuesto correspondiente a los bienes que se transmiten a herederos que no forman unidad familiar debe ser soportado también por los que sí la forman. Por otro lado, la exención del IRPF se convierte en un incentivo a las participaciones en*

---

<sup>108</sup>El calificativo es de SIMÓN ACOSTA, E., *op cit.*, pág. 732. La misma expresión utiliza en su obra "Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito", en Cívitas REDF, nº 75, 1992, pág. 531. En igual sentido se pronuncia también FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, 1988, pág. 132.



*que los bienes con mayores plusvalías se adjudiquen al cónyuge o hijos menores de edad. Parece claro que el legislador de 1985 no se preocupó en este tema, como en otros muchos, de buscar una solución razonable al problema, sino que reaccionó en una forma más intuitiva que reflexiva"<sup>109</sup>.*

Realmente no se alcanza a comprender porqué se tomó a la unidad familiar como el elemento para determinar el ámbito de aplicación de la exención, dejando así fuera a los hijos mayores de edad que vivieran con el causante y dependieran económicamente de él<sup>110</sup>.

Probablemente, con el objeto de aliviar la tributación de las ganancias generadas por la transmisión mortis causa a personas ajenas a la unidad familiar, cuando la Ley de Presupuestos para 1989 modifica los tipos impositivos aplicables a las ganancias patrimoniales a título lucrativo, distingue según se hayan generado inter vivos o mortis causa, estableciendo para las primeras un tipo del 20% y para las segundas un 8%.

Finalmente, cuando el TC<sup>111</sup> declara la inconstitucionalidad de la

---

<sup>109</sup>SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, pág. 733.

<sup>110</sup>Por tal razón MOCHÓN LÓPEZ, L., abogaba por extender la exención a los descendientes que, no formando parte de la unidad familiar, vivieran con ella y dependieran económicamente del causante; vid. "Modificaciones en los tipos impositivos aplicables a los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones lucrativas", Impuestos, nº 12, junio de 1989.

<sup>111</sup>STC 45/1989.

tributación conjunta obligatoria en el IRPF, la unidad familiar deja de ser uno de los pilares sobre los que descansaba la construcción del impuesto, con lo que su utilización para delimitar el ámbito de la exención de la plusvalía del muerto pierde el poco sentido que pudiera haber tenido hasta ese momento. La consecuencia es, pues, obvia: la nueva ley del Impuesto<sup>112</sup> suprime la referencia a la unidad familiar y declara sin limitación alguna que *"no se someterán al impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto: a) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo"*<sup>113</sup>.

Quedan por lo tanto, definitivamente, sin tributar las ganancias originadas por la transmisión mortis causa, mientras que todas las demás quedan sujetas a un mismo régimen tributario, lo que supondrá que van a tributar del mismo modo las ganancias originadas por transmisiones lucrativas inter vivos que por transmisiones onerosas.

La ley del IRPF del 98 mantuvo la misma regulación sobre el particular, si bien con una redacción distinta; así, mientras en la ley del 91, como acabamos de ver, se afirmaba respecto de las plusvalías mortis causa que *"no se someterán al impuesto"*, en aquélla se disponía que *"se estimará que no existen ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: ... b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de*

---

<sup>112</sup>Ley de 18/1991, de 6 de junio.'

<sup>113</sup>Tal era la redacción del art. 44.5 de la LIRPF de 1991.

*muerte del contribuyente*"<sup>114</sup>. Esta última redacción es idéntica a la contenida en el art. 33.3.b) de la vigente ley del impuesto y, frente a la de la ley del 91, parece dar a entender que la plusvalía del muerto no realiza el hecho imponible, por lo que se trataría de un supuesto de no sujeción.

A esa conclusión llega precisamente GALÁN SÁNCHEZ<sup>115</sup> a través de una original construcción teórica. El punto de partida que sigue es, obviamente, determinar si cuando una persona fallece y sus bienes se transmiten a los herederos se ha producido, o no, una ganancia o pérdida patrimonial, es decir, si se realiza, o no, el hecho imponible del impuesto. A tal efecto, analiza si concurre su elemento subjetivo y el aspecto material del elemento objetivo.

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible lo constituye, según entiende GALÁN, en el caso de las ganancias patrimoniales, una alteración en la composición del patrimonio. Por su parte, el elemento subjetivo del hecho imponible se integra por la relación, de hecho o de derecho, en la que ha de encontrarse el sujeto pasivo para que surja respecto de él la obligación de pago<sup>116</sup>; en el caso de las ganancias dicha relación será la titularidad del patrimonio que

---

<sup>114</sup>Vid. art. 31.3 Ley 18/1991.

<sup>115</sup>Vid. GALÁN SÁNCHEZ, R.M., *op. cit.*, págs. 92-96.

<sup>116</sup>En este aspecto GALÁN SÁNCHEZ, R.M., sigue a SOLER ROCH, M.T., *Derecho Financiero*, vol. II, 1ª Edición, Compás, Alicante, 1989, págs. 56 y 57, quien a su vez se inspira en GIANNINI.

resulta alterado en su composición.

Pues bien, cuando una persona fallece, de acuerdo con la tesis de GALÁN, ni concurre el elemento subjetivo, ni el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Este último no concurre porque la alteración en el patrimonio se produce con la muerte del sujeto pasivo, es decir, que para él el patrimonio permaneció invariable; pero es más, es que cuando una persona fallece, ni siquiera existe alteración en el patrimonio, puesto que lo que acontece es un cambio en la titularidad. Del mismo modo, el elemento subjetivo tampoco concurriría, puesto que la relación de titularidad sobre el patrimonio alterado no existe, en cuanto que la alteración se produce una vez que se ha extinguido la personalidad jurídica del titular. Por lo tanto, para GALÁN, la conclusión no puede ser otra más que la plusvalía del muerto está no sujeta al IRPF.

Reconociendo el mérito de la magnífica construcción de GALÁN, resulta, sin embargo, fácilmente rebatible, en cuanto que la plusvalía del muerto tributó efectivamente en el impuesto, hasta que se aprobó una norma que expresamente dispuso que la misma no iba a tributar. Tal es la prueba concluyente de que la plusvalía del muerto está sujeta, pero exenta.

Quizás el fallo de la tesis de GALÁN esté en que el elemento objetivo no se integra por una alteración en la composición de un patrimonio, sino más bien por el incremento de valor que un bien ha estado experimentando a lo largo del tiempo y que se materializa en un

momento determinado, que puede ser el de su transmisión inter vivos o el del fallecimiento del titular. No olvidemos que el no excluir originariamente de tributación a las ganancias mortis causa obedecía a intentar evitar que las plusvalías generadas pero no monetizadas se transmitieran a los herederos sin haber tributado en el IRPF del transmitente.

En efecto, para que pueda estimarse la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial, siguiendo a BASANTA DE LA PEÑA<sup>117</sup> es necesaria la concurrencia de los cuatro siguientes requisitos fácticos: En primer lugar, un determinado elemento patrimonial; en segundo, la valoración del mismo en el momento de su adquisición; en tercero, la valoración del mismo en un momento posterior; en cuarto, un incremento del valor último respecto del primero. Esos cuatro elementos determinan la existencia de una renta. Pues bien, cuando fallece el sujeto pasivo, concluye el periodo impositivo y se devenga el impuesto respecto de todas las rentas del difunto, incluyendo por tanto también las latentes experimentadas por los bienes que integran su patrimonio.

Como reconoce SIMÓN ACOSTA<sup>118</sup>, los supuestos de no sujeción relacionan hechos, actos o negocios cuya ausencia de tributación se justifica en base a los mismos principios que fundamentan el tributo,

---

<sup>117</sup>BASANTA DE LA PEÑA, J., "Tributación de las plusvalías dentro del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", RDFHP, nº 88, 1970.

<sup>118</sup>SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, pág. 724.

mientras que en los de exención la ausencia de tributación se justifica en orden a otros principios distintos, pero que gozan también de legitimidad constitucional. Desde este punto de vista, es obvio que no gravar las plusvalías latentes existentes a la muerte de una persona, no sólo no se justifica en base a los principios que fundamentan el IRPF, sino que éstos últimos exigirían su gravamen como única forma de evitar que se discrimine a quienes transmiten sus bienes en vida; la misma capacidad económica manifiesta el que dona un bien que tenía acumulada hasta ese momento una plusvalía latente que quien transmite ese mismo bien mortis causa.

Fueron otras razones ajenas al hecho imponible del impuesto, las que, como hemos visto, justificaron que quedara sin tributar la plusvalía del muerto<sup>119</sup>. La cuestión está en determinar si esas razones gozan de respaldo constitucional suficiente para enervar el deber de contribuir en base a una manifestación de capacidad económica sujeta. En este sentido, no parece que el descrédito popular de la plusvalía del muerto pueda justificar que la misma quede sin tributar, sobre todo cuando se mantiene la tributación de las plusvalías lucrativas inter vivos; se establece así una discriminación carente por completo de justificación.

Por ello, lo correcto hubiera sido, en lugar de exonerar definitivamente de tributación a la plusvalía del muerto, haberla

---

<sup>119</sup>Sobre el carácter de exención del supuesto ya nos manifestamos en “Régimen tributario de la transmisión de la empresa individual”, en *Estudios sobre la Fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada, 2004, págs. 519 y 520.

diferido<sup>120</sup>, lo que se habría conseguido disponiendo que si bien se estimará que no existe ganancia en los supuestos de transmisión mortis causa, cuando los herederos transmitan los bienes heredados, a efectos de calcular la ganancia o pérdida que se produce en ese momento, se considerará valor de adquisición de los mismos y momento de dicha adquisición el correspondiente al causante. De esta manera se conseguiría eximir de tributación a los herederos por las plusvalías latentes del causante, aliviándolos así del exceso de tributación que supone tener que satisfacer, además del ISD, el IRPF por dichas plusvalías, con lo que se pondría fin a las razones sobre las que se asentaba el descrédito del gravamen de la plusvalía del muerto. Pero, además, se evitaría la discriminación que representa dejar de gravar la capacidad económica que supone una plusvalía no monetizada, cuando existen otras no monetizadas que sí se gravan -donaciones-.

Sea como fuere, lo cierto es que con la regulación actual la transmisión mortis causa de la empresa origina para el causante una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, que sin embargo queda exonerada definitivamente de tributar en él, en virtud de lo establecido en el art. 33.3.b) LIRPF, que, por lo tanto, establece un supuesto de exención.

### **2.c) Exoneración de la ganancia producida por la donación de la empresa.**

---

<sup>120</sup>Esta solución puede verse en SIMÓN ACOSTA, E., "Los incrementos y disminuciones...", *op. cit.*, pág. 532 y GALÁN SÁNCHEZ, R.M., *op. cit.*, pág. 98.

Como vimos, el primer legislador del IRPF optó por gravar las plusvalías monetizadas o aquéllas que no se habían realizado a la muerte del sujeto pasivo; a su vez, el gravamen de estas últimas, dada su similitud, le obligó a gravar también las manifestadas en el momento de una transmisión lucrativa inter vivos, cuyo importe se determinaría, al igual que las originadas por transmisión mortis causa, por diferencia entre el valor real al tiempo de la transmisión y el valor de adquisición. Por tanto, exonerada la plusvalía del muerto parece que deja de tener sentido gravar las plusvalías originadas por donaciones y similares.

La cuestión era especialmente grave respecto de los efectos perniciosos que producía en relación al relevo generacional en la titularidad de las empresas. En efecto, se gravarían las plusvalías generadas en el patrimonio empresarial cuando el empresario decidiera jubilarse y ceder la empresa en vida a sus herederos para que continuaran explotándola y, sin embargo, se premiaría, eximiéndolo de tributación, a quien conserva la empresa hasta el momento de su muerte, cuando probablemente sus herederos ya no están en condiciones de hacerse cargo de la empresa<sup>121</sup>.

Por esa razón, se demandó la equiparación a las transmisiones por causa de muerte de las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas con ocasión de la transmisión lucrativa de una empresa<sup>122</sup>. Sin embargo, la

---

<sup>121</sup>La situación la denunciaba SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, pág. 735.

<sup>122</sup>En esta línea destaca CHECA GONZÁLEZ, CL, *La supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons-Idelco, Madrid,



realidad de las cosas obliga a reconocer que si se eximiera definitivamente de tributación a las plusvalías puestas de manifiesto en el momento de la donación de una empresa, se facilitarían enormemente la elusión del Impuesto respecto de las ganancias manifestadas en una transmisión onerosa, con la simple interposición antes de la venta de una donación. Por tal razón, se propugnó que, a diferencia de lo que ocurrió con la plusvalía del muerto, en las donaciones de empresa los activos de la misma ingresaran en el patrimonio del donatario por el valor y con la antigüedad que tenían para el donante<sup>123</sup>. De este modo, no quedaría sin tributar la ganancia generada por la donación que pudiera interponerse antes de la transmisión onerosa, que se gravaría conjuntamente con la originada por esta última. Pues bien, la ley 40/98, como enseguida vamos a ver, siguió fielmente esas recomendaciones formuladas por la doctrina, evitando, por una parte, que el donante tuviera que tributar por las plusvalías latentes generadas en el patrimonio empresarial al tiempo de la donación y, por otra, estableciendo la subrogación del donatario en los valores y fechas de adquisición del donante. Dicha regulación se ha mantenido literalmente en la vigente LIRPF.

En efecto, el art. 33.3.c) LIRPF declara que "*se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: c) Con ocasión de transmisiones lucrativas de empresas... a las que se refiere el apartado 6 del art. 20 de la Ley 29/87, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*". Quiere ello decir, que la

---

1996.

<sup>123</sup>Esta solución la defendió SIMÓN ACOSTA, E., *op. cit.*, pág. 735.

ganancia patrimonial que naturalmente se produciría para el donante cuando dona su empresa no se va a generar siempre que concurren los requisitos que la Ley del ISD establece para que opere la reducción en su base imponible del 95% del valor de la misma<sup>124</sup>. Tales requisitos, que serán analizados posteriormente cuando hablemos del ISD<sup>125</sup>, son los siguientes:

1º.-Que la donación se realice a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del empresario.

2º.-Que el donante:

- a) Viniera desarrollando la actividad de forma personal, habitual y directa, constituyendo su principal fuente de renta.
- b) Que tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de

---

<sup>124</sup>Como pone de manifiesto FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., "Rendimientos de actividades económicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales", en *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, AA.VV., Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 128, esta medida "lleva aparejada enormes consecuencias para un sector empresarial muy amplio, ya que a nadie se le oculta que una gran parte de estas empresas sólo puede mantenerse si, llegado el momento de la jubilación de su titular, éste las puede transmitir de forma gratuita, sin tener que sufrir unas consecuencias tributarias excesivamente gravosas".

<sup>125</sup>El primer estudio exhaustivo de tales requisitos fue el de GALLO, M.A., *La sucesión en la empresa familiar*, Colección de Estudios e Informes de la Caixa, nº 12, 1998; más reciente es el de BANACLOCHE PALAO, C., *Transmisión de la empresa familiar en el ISD*, Aranzadi, 2002.

absoluta o gran invalidez.

c) Que dejare de ejercer funciones de dirección en la empresa y de recibir remuneración alguna por ello.

3º.- Que el donatario mantenga la empresa sin transmitirla y exenta del impuesto sobre el Patrimonio durante diez años, plazo durante el que tampoco podrá realizar actos de disposición que puedan dar lugar a una minoración sustancial de su valor.

A los requisitos expuestos para que opere la reducción en la base del ISD, hay que añadir uno adicional para que no se produzca ganancia patrimonial en el IRPF: que aquellos elementos patrimoniales que el empresario donante haya afectado a la empresa procedentes de su patrimonio personal lo hayan estado ininterrumpidamente durante los cinco años anteriores a la donación. Con ello se pretenden evitar maniobras elusorias consistentes en afectar bienes personales a la empresa antes de donarlos para que se beneficien también de la exención<sup>126</sup>. De esta forma, si en el patrimonio de la empresa figuran bienes que no cumplen el citado requisito de afectación temporal, cinco años, sí generarán una ganancia o pérdida patrimonial cuando la empresa sea donada<sup>127</sup>, por diferencia entre su valor a efectos del ISD y su valor

---

<sup>126</sup>Vid. CHECA GONZÁLEZ, CL., "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario", en *La fiscalidad de la empresa familiar*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía, nº 15, marzo de 2000, pág. 174. En el mismo sentido se pronuncia PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta*, op. cit., pág. 283.

<sup>127</sup>Vid. AA.VV., *Guía de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, CISS, Valencia, 1999, pág. 303.

contable, que será aquél por el que originariamente los adquirió el empresario para su patrimonio particular, menos las amortizaciones practicadas sobre ese valor desde el momento de su afectación a la empresa<sup>128</sup>.

Concurriendo los requisitos que establece la Ley del ISD para que opere la reducción en la base y este último requisito adicional, no se genera ganancia alguna para el donante por la transmisión de su empresa<sup>129</sup>, quien, en consecuencia, no ha de tributar por ella. Ahora bien, eso no significa que las plusvalías que ya estaban latentes al tiempo de la donación no puedan materializarse en el futuro y ser gravadas entonces. Ello es así porque lo que la ley establece es un supuesto de diferimiento, en la medida en que el donatario conserva los valores y fechas de adquisición del donante, lo que supone que cuando transmita ulteriormente la empresa se pongan de manifiesto nuevamente las ganancias que se generaron en la donación, debiendo tributar en ese

---

<sup>128</sup> Así resulta del art. 28.3 LIRPF, de acuerdo con el cual "la afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta". De esta forma, si el sujeto afecta un bien a la empresa y antes de tres años lo transmite se entiende que el bien no estuvo afecto, por lo que habrá que regularizar las amortizaciones indebidamente practicadas. Si el bien estuvo afecto más de tres años y menos de cinco antes de la transmisión, las amortizaciones practicadas minorarán el valor de adquisición -que será el originario, no el existente al tiempo de la afectación-, que ha de ser tenido en cuenta a efectos de calcular la ganancia.

<sup>129</sup> Vid. art. 33.3.c) LIRPF.

momento<sup>130</sup>.

En definitiva, la ley lo que hace es retrasar el momento en el que la plusvalía latente ha de materializarse para tributar, posponiéndolo desde el momento de la donación a la ulterior transmisión efectuada por el donatario. Ello quiere decir, que cuando se dona la empresa no se produce ganancia o pérdida patrimonial alguna, en la medida que la donación carece de eficacia, por mandato legal, para materializar la plusvalía que al tiempo de realizarse estaba latente<sup>131</sup>. Lo que el art. 33.1.c) establece, pues, no es un supuesto de exención, sino de diferimiento<sup>132</sup>.

De esta forma, el empresario que dona su empresa no tributará por las plusvalías que se han generado en el patrimonio empresarial, siempre que se cumplan los requisitos para que opere la reducción en la base imponible del ISD. El último de dichos requisitos plantea el problema de qué ocurrirá si el donatario incumple su deber de mantener la integridad de la empresa y, por ejemplo, realiza actos traslativos antes de los diez años preceptivos.

---

<sup>130</sup>Vid. art. 34 LIRPF.

<sup>131</sup>ROCA LÓPEZ, M., *Principales beneficios fiscales para la empresa familiar*, CISS, Valencia, 2000, pág. 135, explica perfectamente que lo que acontece es un diferimiento en el devengo y que, por tanto, no se trata propiamente de una exención.

<sup>132</sup>A la misma conclusión llega CARO ROBLES, V., *Beneficios fiscales a la tenencia y transmisión lucrativa de la empresa familiar y la vivienda habitual en el I.P., I.S.D. e I.R.P.F.*, Tesis Doctoral inédita, Granada, 2003, pág. 373.

CARO ROBLES<sup>133</sup>, tras preguntarse "*¿qué ocurriría si el donatario incumpliese esta exigencia y antes de transcurrir dicho plazo enajenase el bien correspondiente?*", responde de la siguiente forma: "*Por lo que respecta al ISD, está claro que el donatario debería ingresar con intereses de demora lo que dejó de ingresar en su momento -ya que se benefició de una reducción del 95% del valor de lo donado-, pero, ¿tendría este incumplimiento algún efecto respecto del donante y su no tributación como ganancia en sede de IRPF cuando realizó la donación?. Entendemos que no debería afectarle desde el momento en que es la Ley la que subroga al donatario en la posición del donante tanto en la valoración como en la fecha de adquisición de los bienes. Así, aunque se incumplan los requisitos exigidos por el art. 20.6 con posterioridad a la donación, el donante quedaría ya fuera de la relación, debiendo exigir la Administración tributaria el importe correspondiente a la ganancia, al donatario*".

Respecto del ISD hemos de compartir el criterio de CARO ROBLES que, por otra parte, es el que expresamente establece el art. 20.6 LISD, que, tras determinar los requisitos para que opere la reducción del 95% del valor de lo donado, incluyendo la obligación del donatario de mantener exento el patrimonio empresarial en el IP y la prohibición de realizar actos que lo disminuyan, concluye estableciendo que "*en el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de*

---

<sup>133</sup>CARO ROBLES, V., *op. cit.*, pág. 375.

*demora*".

Dicho efecto es el propio de los beneficios fiscales condicionados al cumplimiento futuro de determinados requisitos; el beneficio se disfruta, desde luego, pero si después no se cumplen dichos requisitos se entiende que no operó, por lo que hay que ingresar lo que dejó de ingresarse en virtud de la aplicación del beneficio, con los correspondientes intereses<sup>134</sup>.

Si la reducción del 95% del valor de la empresa en la base imponible del ISD es, por tanto, un beneficio fiscal condicionado, también lo es el diferimiento de tributación que se establece para la ganancia generada por la donación de la empresa en el IRPF. La subrogación del donatario en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición se produce, según reza la literalidad del art. 36 LIRPF, "*en las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del art. 33 de esta ley*", que, como sabemos, a su vez, alude a "*las transmisiones lucrativas de empresas...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del ISD*". Esto es, el

---

<sup>134</sup>Sería el mismo supuesto, por poner un ejemplo de los muchos que existen, de la transmisión de un solar para construir viviendas de v.p.o., que está exenta en el ITP, pero de forma condicionada a que en el plazo de tres años se obtenga la calificación provisional o de la exención por reinversión en vivienda habitual, que sólo se consolida si el sujeto lleva efectivamente a reinvertir en el plazo reglamentario o, incluso, de la deducción por adquisición de vivienda habitual en el IRPF si el sujeto no llega a habitarla dentro de plazo. En todos estos supuestos, si no se cumple la condición señalada, el sujeto deberá ingresar la parte de cuota correspondiente al beneficio, más los correspondientes intereses de demora.

diferimiento de tributación se produce cuando se cumplen los requisitos que se exigen para que opere la reducción en el ISD; si los mismos no llegan a cumplirse y, por tanto, no llega a consolidarse el derecho a ella, tampoco procederá el diferimiento de tributación, por lo que el donante tendría que presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en la que se liquidara la ganancia que produjo la transmisión de su empresa.

Si el donatario llega a perder el derecho a beneficiarse de la bonificación, tributará en el ISD sobre el 100% del valor de la empresa en el momento de su adquisición, por lo que si se le hace tributar, además, por la plusvalía latente que se generó desde la adquisición por el donante hasta el momento de la donación, se está gravando una capacidad económica inexistente. Si el donatario tributó sobre el valor de la empresa al tiempo de la donación, sólo podrá volver tributar por las plusvalías que se generen sobre ese valor, pero en ningún caso sobre el valor de adquisición del donante. Por ello, el diferimiento de tributación que se establece en el IRPF para las ganancias generadas por donación de empresa en la que concurren los requisitos del art. 20.6 LISD, se convierte en un beneficio fiscal condicionado, que sólo se consolidará si en los diez años siguientes el donatario mantiene la empresa exenta del IP y sin someterla a menoscabos patrimoniales significativos<sup>135</sup>.

---

<sup>135</sup>A esta conclusión ya llegamos en nuestro trabajo, “Régimen tributario de la transmisión de la empresa individual”, en *Estudios sobre la Fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada, 2004, págs. 520.



**2.d) Exoneración de las ganancias producidas por la aportación de la empresa a una sociedad.**

Cuando el empresario aporta a una sociedad su empresa individual concurren nuevamente los requisitos para la existencia de una ganancia patrimonial: Una alteración en la composición de su patrimonio, al que deja de pertenecer la empresa y al que se incorporan los títulos o participaciones recibidos a cambio, provocando un cambio de valor, equivalente a la diferencia entre el valor contable de la empresa y el de dichos títulos o participaciones. El importe de la ganancia será el valor de transmisión -que será el mayor de tres<sup>136</sup>: el nominal de las acciones recibidas, el de cotización de las mismas o el valor real de la empresa aportada-, menos el de adquisición.

Sin embargo, al igual también que hemos visto ocurre con los supuestos anteriores, podría suceder que dicha ganancia acabe no tributando, lo que acontecería si a la aportación de la empresa a una sociedad pudiera aplicársele el régimen especial del Capítulo VIII de la LIS, es decir, el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Como es sabido, dicho régimen se concreta, en esencia, en las dos siguientes reglas:

---

<sup>136</sup>Vid. art. 37.1.d) LIRPF.

1º.-No se integran<sup>137</sup> en la base imponible del transmitente las ganancias patrimoniales generadas por la aportación<sup>138</sup>.

2º.-Los elementos aportados se valoran para la sociedad adquirente por el valor contable<sup>139</sup> que tenían para el transmitente, conservando igualmente para aquél las fechas de adquisición de éste<sup>140</sup>.

Es decir, en suma, que las ganancias patrimoniales generadas en aquéllos supuestos a los que les resulte de aplicación el régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores no van a tributar en la persona del transmitente, sin perjuicio de que cuando la sociedad adquirente enajene los elementos adquiridos tributen en ese momento las ganancias que no lo hicieron al tiempo de su adquisición.

---

<sup>137</sup>No obstante, cabe la renuncia a dicha regla mediante la integración en la base imponible del transmitente de las ganancias patrimoniales generadas; vid. art. 84.2 LIS.

<sup>138</sup>Art. 84.1 LIS. Vid. LÓPEZ-SANTACRUZ, J.A., "Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, 1996, pág. 779.

<sup>139</sup>No obstante, como matiza NAVARRO EGEA, M., *Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 189, "a los efectos de este régimen de tributación debe entenderse que se trata de los valores de los bienes una vez practicados los oportunos ajuste exigidos por las normas tributarias para el cálculo de la base imponible del impuesto societario".

<sup>140</sup>Vid. art. 85 LIS.

Se trata, pues, de un supuesto de diferimiento de la tributación<sup>141</sup>.

¿Es posible aplicar dicho régimen a la aportación de una empresa individual a una sociedad?. A este respecto, el artículo 94.2 LIS dispone que el mismo "*se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio*".

Así pues, la aplicación del régimen especial a las aportaciones de empresa dependerá, fundamentalmente, de que las mismas puedan considerarse supuestos de aportación de rama de actividad. Veamos, pues, qué se entiende por aportación de rama de actividad.

De acuerdo con el art. 83.3 LIS tiene tal consideración la operación por la que un empresario aporta a una "*entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente*". A su vez, de acuerdo con el párrafo siguiente del mismo artículo, "*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*

---

<sup>141</sup>"El sistema se inspira en el deseo de que la fiscalidad ocupe una posición neutral en los procesos de concentración de empresas, en la medida en que el régimen especial no constituye ni un estímulo ni un obstáculo a su realización", así lo reconoce MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Las sociedades holding como instrumento de reorganización del patrimonio familiar", en *La fiscalidad de la empresa familiar*, op. cit., pág. 69.

*decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios", pudiendo "ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan".*

Así pues, son dos los requisitos para que la aportación realizada por un empresario a una entidad jurídica pueda ser constitutiva de una aportación de rama de actividad:

- a) La concurrencia de un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad económica capaz de funcionar por sus propios medios.
- b) Que dicho conjunto de lugar a una explotación económica autónoma para el adquirente que continúe la actividad del transmitente.

No obstante, de forma injustificada, a nuestro juicio, la doctrina administrativa viene a añadir un tercer requisito a los dos anteriores y es que el conjunto patrimonial transmitido constituya ya para el transmitente una explotación económica independiente.

Tal como establece el art. 83.3 LIS, para que exista una aportación de rama, basta la transmisión de una unidad patrimonial que pueda llegar a constituir por sí misma una explotación económica autónoma. Ahora bien, ¿es necesario que la unidad patrimonial transmitida constituya ya dicha explotación autónoma al tiempo de su transmisión o basta con que

llegue a constituir la para el adquirente? o, lo que es igual, ¿los requisitos para apreciar la existencia de una rama de actividad han de concurrir sólo en el adquirente o también en el transmitente?

La simple literalidad del art. 83.3 LIS y, sobre todo, la evolución legislativa sobre el concepto de rama, despejan por completo cualquier duda.

El originario art. 97.4 LIS<sup>142</sup> definía una rama de actividad como "*un conjunto de elementos patrimoniales que constituyan desde el punto de vista de la organización una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica*". Dicha redacción parecía exigir que las características para apreciar la existencia de una rama de actividad debían concurrir necesariamente desde el punto de vista de la entidad transmitente, es decir, que para él habrían de integrar una unidad económica constitutiva de una explotación autónoma. Ello era así en la medida que el precepto exigía la existencia de esa unidad desde el punto de vista de la organización, que no podía ser otra que la dada por el titular de los elementos al tiempo de la aportación, es decir, por el aportante.

El art. 1.7 de la ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modificó el art. 97.4 LIS, dándole la siguiente nueva redacción: "*se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una*

---

<sup>142</sup>Ley 43/95, de 27 de diciembre.

*explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios".* Dicha redacción coincide con la contenida en el art. 83.4 del vigente texto refundido de la Ley del Impuesto.

Con la nueva redacción parece evidente que ya no es necesario que la rama exista para el transmitente, bastando que los elementos transmitidos<sup>143</sup> sean susceptibles de integrarla para el adquirente y que, efectivamente, la integren una vez incorporados a su patrimonio<sup>144</sup>. Sin embargo, no es esa la doctrina administrativa ni de los Tribunales Superiores de Justicia sobre el particular, que suelen tomar como punto de partida lo dispuesto en el art. 2.i) de la Directiva 90/434/CEE.

De acuerdo con dicho precepto, una rama es un conjunto de elementos procedentes de la división de una empresa "*que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios*". Se identifica así el concepto de rama con el de división empresarial, expresivo de un conjunto organizado de elementos en torno a una

---

<sup>143</sup>Como enfatiza la St. TSJ de Castilla y León de 29-11-2002 el concepto de aportación de rama de actividad exige inexorablemente que el conjunto patrimonial que la constituya sea efectivamente transmitido.

<sup>144</sup>Con total contundencia declara la St. TSJ de Madrid de 25 de junio de 2004 que no es bastante al objeto de apreciar la existencia de una aportación de rama de actividad la transmisión de un conjunto de elementos susceptibles de constituir una unidad económica, sino que es necesario que efectivamente lleguen a constituirla para el adquirente. Con ese argumento se desautorizaban las pretensiones del demandante que insistía en que bastaba la simple susceptibilidad de constituir una unidad económica, sin que fuera necesario que la misma llegara efectivamente a materializarse.

determinada función. Parece exigirse, pues, que la rama constituyera también, con carácter previo a la transmisión, una cierta organización diferenciada dentro de la estructura de la empresa transmitente.

Este último requisito es exigido, sin paliativos, por la doctrina administrativa para entender que, conforme al ordenamiento español, se ha producido una aportación de rama. Así, sin perjuicio de reconocer que el concepto de rama exige que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí sólo el desarrollo de la actividad económica en sede del adquirente, ello "*no excluye la exigencia, implícita en el propio concepto de rama y unidad económica, de que la actividad existiese previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma*"<sup>145</sup>. En palabras del TEAC, "*cuando se habla de rama de actividad se trata de una actividad que se aporta y permite continuar la misma, luego debe ser una actividad económica antes de la aportación*"<sup>146</sup>.

El mismo criterio es compartido también, en las escasas ocasiones

---

<sup>145</sup>Expresivas de dicho criterio son, entre otras, las resoluciones a las consultas de la DGT de 22-7-1999 (consulta vinculante nº 53/99) y de 30-7-2002 (consulta vinculante nº 39/2002). La misma conclusión se encuentra latente en la contestación de la DGT de 6 de marzo de 2002 -consulta vinculante nº 3/2002-, al entender que es necesario que el patrimonio objeto de transmisión "*constituya una unidad económica diferenciable del resto del patrimonio de la entidad a escindir, o una simple división desde el punto de vista organizativo de dicha entidad*".

<sup>146</sup>Vid. Resolución 18 de julio de 2001.

en que se han pronunciado al respecto, por los Tribunales Superiores de Justicia, afirmando con total contundencia que "*se requiere que esta unidad económica autónoma sea ya objeto de explotación antes de su aportación a la entidad a constituir. Es decir, ha de ser un prius respecto a la aportación, no un posterius o consecuencia de ésta... Ha de aportarse algo que ya constituía antes de dicha aportación una explotación económica independiente, con todos los elementos patrimoniales y organizativos susceptibles de actuar per se de forma autónoma*<sup>147</sup>".

Pero, ¿acaso tales conclusiones no parecen entrar en contradicción con la actual redacción del art. 83.4 de la vigente LIS que sólo exige que el patrimonio aportado pase a constituir una explotación independiente en sede del adquirente? Nuestra opinión es que la actual regulación del régimen especial de aportaciones de rama, no exige que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica independiente para el transmitente, basta con que sean susceptibles de constituirlos y lleguen efectivamente a hacerlo en sede del adquirente.

La idea del régimen especial es facilitar, no gravándolas en el momento de su realización, las operaciones de reestructuración empresarial, es decir, aquéllas en las que la totalidad o parte del patrimonio empresarial cambia de titular pero continúa afecto a la actividad económica que venía realizando el transmitente; es, en definitiva, la continuidad en el desarrollo de la actividad lo que determina

---

<sup>147</sup>STSJ de Navarra de 17 de abril de 2000.



la aplicación del régimen especial.

De esta manera, cabe entender que el régimen especial de las aportaciones de rama exige simplemente que el conjunto patrimonial transmitido continúe realizando de forma autónoma, en la esfera del adquirente, la actividad económica a la que servía antes de su transmisión<sup>148</sup>, sin que sea necesario que hasta ese momento esté dotado de autonomía organizativa o funcional<sup>149</sup>.

No sería, por tanto, necesario que los elementos transmitidos constituyeran una unidad organizada que interviniera por sí sola en el mercado, bastando, por ejemplo, que lo hiciera a través de su interacción con otros departamentos empresariales. De igual modo, no lo sería que lo transmitido gozara de una organización diferenciada dentro de la estructura global de la empresa. Tampoco lo sería que el empresario transmitiera todo el patrimonio de su empresa, bastando con que lo

---

<sup>148</sup>Esta interpretación es, además, acorde con el informe que la comisión de las Comunidades Europeas emitió en el proceso que resolvió la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de Octubre de 1992 (Asunto C-50/1991), donde se enfatizaba la necesidad de interpretar de manea extensiva el concepto de aportación de rama de actividad.

<sup>149</sup>Ese no es, sin embargo el criterio de la DGT para quien resulta imposible desagregar una única actividad, con una organización empresarial unitaria, en ramas de actividad distintas, por entender que en sede del transmitente se requiere una estructura organizativa y de gestión diferenciada respecto de cada uno de los patrimonios que pretenden aportarse. En tal sentido vid., la contestación a la consulta de 20-12-2000 (2387-00) o la de 16-5-1997 (0999-97) entiende que no existe aportación de rama al no constituir el patrimonio aportado una unidad económica para el transmitente, aunque sí para la entidad beneficiaria, criterio que también comparte la más reciente de 27-6-2005 (cv 1243-05).

hiciera de una parte, que permitiera continuar la actividad en la persona del nuevo titular. Lo que no cabe, en ningún caso, es aplicar el régimen especial a la aportación de elementos que en ese momento no estaban afectos a actividad económica alguna.<sup>150</sup>

Tales conclusiones, incluso, podrían ser consideradas acordes con el espíritu de la Directiva, que tal y como ha reconocido la Comisión debe ser interpretada de manera extensiva<sup>151</sup>, por lo que no habría ningún inconveniente en considerar que el concepto de rama a que la misma hace referencia ha de "circunscribirse a advertir la aptitud del conjunto para, autónomamente, servir a la actividad encasillada en el objeto social de la entidad beneficiaria"<sup>152</sup>.

---

<sup>150</sup>En tal sentido, la contestación a la consulta de la DGT de 28-1-2005 determinó que el conjunto de un terreno y los informes y proyectos necesarios para la construcción y explotación futura de un hotel, sin que actualmente se realice dicha explotación, no constituye una rama de actividad. Igualmente, la contestación de la DGT de 5-3-1999 (029-99) entendió que la aportación realizada por un particular que por su propia iniciativa y a su cargo había iniciado la urbanización de terrenos de su propiedad, no representa un caso de aportación de rama, puesto que la urbanización de terrenos no determina por sí sola una explotación económica, sino una actividad preparatoria de la misma

<sup>151</sup>Así se afirma en el informe que la Comisión de las Comunidades Europeas emitió en el proceso resuelto por la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de octubre de 1992 (Asunto C-50/1991).

<sup>152</sup>Así concluye SÁNCHEZ MANZANO, J.D., *Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canjes de valores*, Tesis Doctoral inédita, Granada, 2006, págs. 140 y 141.

Por tanto, para el adquirente el conjunto patrimonial transmitido sí ha de constituir por se una explotación económica. Ello significa que en la organización del adquirente ha de dar lugar a una unidad capaz de intervenir por si sola en la producción y/o distribución de bienes o servicios<sup>153</sup> y ello sin necesidad de que se le adicionen nuevos elementos. Ahora bien, no es obstáculo para la existencia de una explotación económica el hecho de que el destino inmediato de su actividad no sea el mercado, sino, por ejemplo, otros departamentos de la misma empresa; lo importante es, pues, que el resultado de su actividad sea susceptible de ser ofertado inmediatamente en el mercado.

Finalmente, la explotación económica a que da lugar el patrimonio aportado ha de continuar desarrollando la actividad a que el mismo estaba afecto antes de su aportación. Este requisito ha de ser interpretado de manera flexible, en el sentido de que lo que se requiere es la continuidad en la esencia de la actividad económica a que servía el patrimonio aportado, sin que haya de exigirse una identidad absoluta en las condiciones económicas antiguas y actuales<sup>154</sup>.

---

<sup>153</sup>Por no constituir, desde este punto de vista, una explotación económica la actividad de mera gestión de un patrimonio financiero, la DGT, en contestación de 30-7-2002, no otorgó la calificación de rama a un supuesto en el que la entidad escindida tenía por objeto social dicha actividad.

<sup>154</sup>Esta interpretación es, por lo demás, acorde con la flexibilidad con la que el TJCE aprecia la nota de continuidad económica en todos los supuestos de transmisión de establecimientos mercantiles y unidades empresariales. Vid., en tal sentido la STJCE de 27 de noviembre de 2003 (asunto Zita Modes SárI). Sin embargo, el criterio de la DGT es bien distinto -vid. contestaciones de 20-12-2000, 16-5-2000 o 27-6-2005-, entendiéndose que debe producirse una continuidad "lineal" en la actividad económica, que no debe

En definitiva, de forma muy sintética cabe decir que siempre que se aporte a una entidad, de nueva creación o ya existente, un conjunto patrimonial que dé lugar en ella a una explotación económica que continúe desarrollando la esencia de la actividad a que dichos elementos estaban afectos antes de la aportación, estaremos ante una aportación de rama de actividad y, por tanto, serán aplicables los beneficios del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos o canjes de valores.

No obstante, es posible que dicho régimen especial de diferimiento resulte aplicable incluso a aquéllas aportaciones que no reúnan los requisitos necesarios para alcanzar la calificación de aportación de rama de actividad siempre que, por contra, concurren en ellas las características propias de las "aportaciones no dinerarias especiales"<sup>155</sup>

Dice, en efecto, el art. 94.1 LIS, por lo que a tal respecto se refiere, que *"el régimen previsto en el presente capítulo se aplicará... a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:*

*a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en éste por medio de un*

---

resultar modificada por su transmisión a otro sujeto; para la DGT la actividad que se transmite debe continuar desarrollándose en condiciones análogas.

<sup>155</sup>Es calificación sólo la otorgó la LIS hasta la ley 14/2001; actualmente todas las aportaciones dinerarias se regulan de forma conjunta en el art. 94 del vigente texto refundido del impuesto.

*establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.*

*b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante..., participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.*

....

*d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales... por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio".*

Se amplía, pues, el ámbito del régimen de diferimiento<sup>156</sup>, en favor de ciertas aportaciones no dinerarias cualificadas, evitando los posibles problemas que podrían derivarse de la indefinición del concepto de aportación de rama de actividad y eludiendo así cualquier grado de inseguridad jurídica, comenzando por clarificar, para que no haya lugar a equívocos, que el mismo se aplicará a todas las aportaciones no dinerarias -de rama y "especiales"-, con independencia de que el aportante sea una persona física o jurídica<sup>157</sup>.

---

<sup>156</sup>No obstante, a estas aportaciones especiales se les confiere una inferior protección que a las restantes, ya que no sus beneficios no alcanzan, como ocurre con las demás, ni al ITPJAD, ni al IVA, ni al IIVTNU.

<sup>157</sup>Hasta la Ley 50/98, la redacción del antiguo art. 108 LIS no dejaba claro el ámbito subjetivo de aplicación del régimen, pareciendo que el diferimiento en la aportación de rama jugaba sólo en favor de sociedades, admitiéndose para las personas físicas sólo las

Con arreglo al art. 94.1 para disfrutar del diferimiento no hace falta aportar una unidad económica que continúe funcionando en similares o idénticas condiciones a como lo venía haciendo, pues basta la aportación de cualquier elemento aislado o de cualquier conjunto de elementos patrimoniales -activos o activos y pasivos-, en la que concurran tres requisitos<sup>158</sup>:

a) Que la entidad favorecida por la aportación sea residente en España u opere aquí a través de establecimiento permanente.

b) Que el aportante llegue a tener una participación de, al menos, el 5% en la entidad que recibe la aportación.

c) Que los elementos transmitidos estén afectos a actividades económicas<sup>159</sup>.

---

aportaciones especiales.

<sup>158</sup>En opinión de RUIBAL PERERIA, L., *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Comares, Granada, 1998, pág. 490, "*esta extensión del régimen especial de la rama de actividad a otras operaciones de aportación no dineraria desvirtúa en parte la propia esencia de esta operación. Las operaciones de aportación... estaban destinadas fundamentalmente, a garantizar la conservación de empresas o unidades económicas y al reforzamiento de las mismas*".

<sup>159</sup>La DGT ha sentenciado -contestación 14-2-2000 (cv 9/2000) o de 26-4-2000 (0942-00)- que no cabría la aplicación del régimen si los elementos aportados hubiesen figurado en el patrimonio particular del aportante y a la fecha de la aportación no hubiesen transcurrido al menos tres años desde la afectación. No obstante, BLESÁ BÁGUENA, A., *Todo Fiscal 2001*, CISS-Praxis, pág. 883, entiende que "*esta interpretación es criticable... Más lógico sería considerar que el diferimiento se perderá si se produjera*

El segundo requisito plantea la duda de si el porcentaje de participación exigido ha de alcanzarse en virtud de la aportación que pretende beneficiarse del diferimiento o si, por el contrario, es suficiente con que se ostente el mismo, ya sea antes o después de la aportación; es decir, si se benefician del diferimiento las aportaciones realizadas para conseguir esa participación o también las que se efectúan una vez alcanzada la misma.

No obstante, la doctrina administrativa, tanto del TEAC como de la DGT, es entender que basta, para la plena aplicación del diferimiento a toda ella, con que después de la aportación el aportante ostente una participación superior al 5%, con independencia de la que tuviera con anterioridad a la misma<sup>160</sup>. Además, no se exige ningún periodo temporal de mantenimiento de la participación, por lo que una vez alcanzado el 5%, el sujeto se beneficiará del diferimiento, aunque inmediatamente después transmita parte de dicha participación.

Por su parte, el requisito de que los elementos aportados estén afectos a actividades económicas, planteó con anterioridad al vigente

---

*la desafectación antes de cumplirse el plazo de tres años que la Ley exige para consolidar la afectación".*

<sup>160</sup>Vid., en tal sentido, la contestación de la DGT de 10-1-1997 o la resolución del TEAC de 18-7-2001; para esta última, el límite del 5% "*debe interpretarse pues como un límite mínimo, no máximo, por lo que no obsta que si ya se contaba con una participación anterior pueda aplicarse la exención si se realizan nuevas aportaciones. Si se hubiera querido excluir el beneficio para las sociedades vinculadas o concederlo únicamente para la primera aportación, se tendría que haber dicho expresamente*".

texto refundido, si podían beneficiarse del régimen especial los elementos afectos a actividades profesionales. La duda se planteaba, fundamentalmente, porque la redacción del art. 108 LIS aludía a "elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales", por lo que la DGT, durante un tiempo afirmó que se excluía implícitamente a los profesionales<sup>161</sup>. Sin embargo, la doctrina más reciente del mismo centro directivo, amparándose en una interpretación sistemática del concepto de actividades económicas, admitió que la aportación realizada por una persona física que desarrolla una actividad profesional podía beneficiarse del régimen especial. Finalmente, para evitar equívocos, el vigente art. 94.1.b LIS se refiere, como hemos visto, a la necesidad de que los bienes estén afectos a "actividades económicas".

De cualquier forma, la conclusión que de todo lo anterior puede extraerse a los efectos de nuestro objeto de estudio es que la aportación que un empresario realiza de su empresa a una sociedad, normalmente constituirá una aportación de rama o, en su defecto, una aportación no dineraria, y, por tanto, le resulta aplicable el régimen especial, por lo que no ha de tributar al tiempo de la aportación por las ganancias que se hubieran podido generar, quedando diferida dicha tributación al momento en el que la sociedad a la que se realiza la aportación transmita los elementos aportados.

---

<sup>161</sup>La consulta de 20-12-1996 consideró que la aportación realizada por un profesional no estaba amparada por el régimen especial.



Ahora bien, el régimen especial de la LIS no se va a aplicar a todos los supuestos en que el empresario aporte su empresa a una sociedad, sino que únicamente lo hará cuando concurren dos requisitos:

1º.-Que el empresario lleve su contabilidad con arreglo al Código de Comercio<sup>162</sup>, lo que sólo ocurrirá cuando tribute en el IRPF en régimen de estimación directa normal o cuando lo haga en régimen de estimación directa simplificada u objetiva y lleve su contabilidad, aun no estando obligado fiscalmente a ello, según prescribe la norma mercantil<sup>163</sup>.

2º.-Que la sociedad a la que se aportó la empresa<sup>164</sup> opte en su

---

<sup>162</sup>La norma no exige un plazo mínimo de llevanza de contabilidad. Por ello la DGT -contestación de 24-10-2001- ha estimado que basta con que el sujeto lleve su contabilidad con arreglo al Cco desde, al menos, el ejercicio anterior a aquél en que se realiza la aportación, siempre, no obstante, que se disponga de medios de prueba para justificar la valoración de las partidas.

<sup>163</sup>Por contra, MALVAREZ PASCUAL, L.A., *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes Especiales*, CEF, Tomo II, pág. 259, entendía que el régimen especial "no resulta aplicable a los empresarios personas físicas, en régimen de estimación objetiva, pues dichos sujetos no tienen que llevar contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio". Sin embargo, parece que la aplicación depende de que se lleve, o no contabilidad, no de que esta obligación venga impuesta, o no, por la normativa tributaria.

<sup>164</sup>Esta, además de las obligaciones que le impone la normativa mercantil, está también obligada, en virtud del artículo 93.1b) LIS, a recoger en su memoria anual el último balance cerrado por el aportante.

escritura de constitución o ampliación de capital<sup>165</sup> por la aplicación del régimen especial y lo comunique a la Delegación de la AEAT de su domicilio dentro de los tres meses siguientes a su inscripción en el Registro<sup>166</sup>, aportando copia de dicha escritura y de los demás documentos exigidos para su constitución por la normativa mercantil<sup>167</sup>.

### **3.- Tributación de las ganancias producidas por la transmisión de la empresa no exoneradas de gravamen.**

Así pues, en definitiva, de cuanto llevamos expuesto podemos deducir que en el IRPF la ganancia de patrimonio generada por la transmisión de una empresa sólo va a tributar cuando se opere a través de una compraventa, de una permuta, de una donación que no cumpla los requisitos establecidos en el art. 20.6 de la LISD o de su aportación a una sociedad cuando el empresario no lleve su contabilidad conforme al Cco o cuando dicha sociedad no opte por la aplicación del régimen especial del IS.

#### **3.a) Aplicación de las reglas para determinar las ganancias**

---

<sup>165</sup>Vid. art. 96.1.b) LIS.

<sup>166</sup>No obstante, el incumplimiento de este deber de comunicación, si bien constituye infracción simple, no supone la pérdida del régimen; así lo reconoce MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Comentarios a la Ley del Impuesto de Sociedades*, Macgraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 236.

<sup>167</sup>Vid. art. 42.3 RIS y 44.b) RIS.

**generadas por transmisión de elementos afectos.**

En tales casos, la tributación de la ganancia se va a producir, en principio, de acuerdo con las siguientes reglas aplicables a las generadas por transmisión de elementos afectos:

1º.-El importe de la ganancia será el valor de transmisión menos el de adquisición.

2º.-El valor de transmisión será:

a) Cuando se opere a través de una venta, el precio recibido -a menos que difiera del normal de mercado en cuyo caso prevalecerá éste-, menos los gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente<sup>168</sup>.

b) Cuando se lleve a cabo a través de una permuta, el mayor de los dos siguientes valores de mercado: el de los elementos entregados o el de lo recibido a cambio<sup>169</sup>

c) Cuando se opere a través de una donación que no esté exenta, su valor a efectos del ISD, es decir, en suma, su valor real<sup>170</sup>.

---

<sup>168</sup>Vid. art. 35.3 LIRPF.

<sup>169</sup>Vid. art. 37.1.h LIRPF.

<sup>170</sup>Vid. art. 36 LIRPF.

d) Cuando se opere a través de la aportación a una sociedad y ésta deba tributar, el mayor de tres: el nominal de los títulos o participaciones recibidas, el de cotización de los mismos o el valor de mercado de la aportación realizada<sup>171</sup>.

3º.-El valor de adquisición será el contable<sup>172</sup>, realizando sobre él, en su caso, los siguientes ajustes:

a) La amortización fiscal practicada, cuando no coincida con la contable o la mínima, cuando fiscalmente se haya amortizado por debajo del mínimo<sup>173</sup>.

b) El valor contable de los inmuebles y las amortizaciones y mejoras en ellos realizadas ha de actualizarse aplicando los coeficientes aprobados anualmente en la Ley de Presupuestos que correspondan al año de la adquisición<sup>174</sup>, de cada amortización practicada y de cada mejora efectuada. Tales coeficientes serán los establecidos para el

---

<sup>171</sup>Vid. art. 37.1.d) LRIPF.

<sup>172</sup>Vid. art. 37.1.n) LIRPF.

<sup>173</sup>Vid art. 38.2 RIRPF DEL 2004.

<sup>174</sup>El coeficiente aplicable es el correspondiente al año de la adquisición y no al de la afectación, salvo que los inmuebles hayan sido afectados antes del 1-1-99, en cuyo caso es aplicable el correspondiente a ésta, "lo que parece responder al hecho de que hasta esa fecha las afectaciones podían realizarse por valores que podían ser superiores al de adquisición (valor catastral o comprobado) por lo que podían incorporar ya una cierta actualización"; vid. *Memento Fiscal Francis Lefebvre* 2001, epígrafe 114.6.

IS y no para el IRPF; la razón es obvia: Los del IRPF sólo corrigen la inflación a partir de 1994, en la medida que los adquiridos antes disfrutaban de un régimen transitorio en el que se aplican coeficientes reductores, mientras que los del IS corrigen la inflación a partir de 1983 y como quiera que dicho régimen transitorio no procede respecto de bienes afectos, es lógico que la inflación se corrija respecto de ellos sin el límite temporal establecido en el IRPF.

4º.-Para los elementos adquiridos antes del 31-12-1994 existe un régimen transitorio. No obstante, a pesar de que dicho régimen no es aplicable a los bienes afectos a actividades económicas<sup>175</sup>, como quiera que la Ley considera elementos no afectos aquéllos en los que la desafectación se hubiera producido con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, cuando ello ocurra sí les será de aplicación dicho régimen transitorio<sup>176</sup> con las siguientes especialidades:

a) Los coeficientes de actualización serán, no los del IS, puesto que no existe razón alguna que lo justifique, sino los generales del IRPF.

b) Los valores de adquisición serán los valores contables al

---

<sup>175</sup>Vid. Disposición Transitoria 9ª LIRPF.

<sup>176</sup>En este sentido vid. la Resolución de la DGT 9-2-2000.

tiempo de la desafectación, corregidos, en su caso, con la amortización fiscal cuando difiera de la contable o con la amortización mínima.

5º.-La aplicación del régimen transitorio a que se refiere el ordinal anterior se concreta en las siguientes reglas:

a) Hay que cuantificar la ganancia de capital conforme a las normas generales contenidas en los arts. 33 y ss. de la Ley del Impuesto, distinguiendo la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal aquella que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

b) A continuación, deberá concretarse el número de años que, superando los dos primeros, hayan transcurrido desde la adquisición del elemento patrimonial hasta el 31 de diciembre de 1996, límite máximo temporal para la aplicación de los coeficientes de reducción.

c) El número de años (con exclusión de los dos primeros) que haya permanecido en posesión del contribuyente, redondeado por exceso, lo multiplicaremos por el

coeficiente que corresponda a las características del elemento patrimonial de que se trate (11,11% para bienes inmuebles; 25% para las acciones admitidas a negociación; y 14,28% para los restantes elementos patrimoniales que hayan permanecido más de dos años en el patrimonio del contribuyente).

d) El coeficiente reductor que así resulte se aplicará sobre la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

6º.-En cualquier caso el importe de la ganancia, una vez calculado de acuerdo con la normativa general o transitoria que le sea aplicable, se integra en la base imponible del ahorro<sup>177</sup> y, por tanto, se grava al tipo proporcional del 18%<sup>178</sup>

**3.b) Insuficiencia de la regulación actual para determinar la ganancia generada por la transmisión de la empresa:  
Propuesta de *lege ferenda*.**

---

<sup>177</sup>La razón está en que el art. 46.b LIRPF, considera renta del ahorro "*las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales*".

<sup>178</sup>De acuerdo con el art. 66 LIRPF, para determinar la cuota íntegra estatal, la base liquidable del ahorro se grava al 11,1%, mientras que conforme al art. 76, para determinar la cuota íntegra autonómica, dicha base se gravará al 6,9%. Se incrementa el gravamen de estas ganancias con la nueva ley en un 3%.

Las anteriores son las reglas que pueden extraerse de la LIRPF para determinar las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de elementos afectos. Pero cuando lo transmitido no son bienes afectos aisladamente considerados, sino una empresa, ¿pueden aplicarse a ella tales reglas considerando que lo transmitido es una única realidad patrimonial? o, por el contrario, ¿han de ser aplicadas aisladamente elemento por elemento de los comprendidos en el patrimonio empresarial?. Es decir, cuando se transmite una empresa, ¿se genera una única ganancia patrimonial cuantificada por diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable de la misma? o, por contra, ¿se producen tantas ganancias -o pérdidas- patrimoniales como elementos componen el patrimonio empresarial?.

Si aceptamos que la empresa es una realidad económica distinta de los elementos que la integran<sup>179</sup>, su transmisión habría de originar una única ganancia patrimonial por diferencia entre el precio de su venta y el neto contable. Sin embargo, la Ley del IRPF no establece una regla específica para cuantificar las ganancias patrimoniales originadas por la transmisión de empresa, lo que provoca un doble efecto:

1º.-Que hay que calcular tantas ganancias como activos hay en la empresa.

---

<sup>179</sup>Una ilustrativa exposición acerca de las distintas posiciones doctrinales que configuran a la empresa como una realidad unitaria, vid. HERNANDO CEBRIÁ, L., *La empresa...*, op. cit., en especial, págs. 27 a 65.



2º.-Que las deudas son irrelevantes para el cálculo.

De esta manera cabe concluir que la Ley del IRPF no grava, realmente, la ganancia originada por la transmisión de empresa, pues si así fuera habría de establecer una regla única de valoración para ella, en la que habrían de tenerse en cuenta las deudas, en la medida que el empresario que transmite su empresa enajena activos pero también se libera de sus deudas<sup>180</sup>. Es decir, en suma, la Ley del IRPF no grava la ganancia producida por la transmisión de la empresa, sino las de los activos comprendidos en ella cuando ésta se transmite.

Para cubrir esa laguna sería necesario que la LIRPF estableciera una regla especial para cuantificar la ganancia o pérdida generada por la enajenación de una empresa. A tal efecto y como quiera que para determinar el valor de transmisión serían suficientes las reglas que actualmente se establecen, bastaría con determinar cómo ha de establecerse el valor de adquisición.

De esta manera, el valor de transmisión sería, según ya dijimos:

a) Cuando se opere a través de una venta, el precio recibido

---

<sup>180</sup>Sobre este extremo ya hemos abundado con anterioridad. En este momento, baste con traer a colación la admisión por el TS de la inclusión de las deudas en la transmisión de la empresa, vid. SSTS de 31 de marzo de 1975 -RJ 1406-, de 17 de noviembre de 1989 -RJ 7934-, de 21 de noviembre de 1989 -RJ 7937-, de 13 de diciembre de 1989 -RJ 8826-, de 12 de junio de 1990 -RJ 4755-, de 26 de Diciembre de 1991 -RJ 1603- y 10 de Junio de 1994 -RJ 4915-.

-a menos que difiera del normal de mercado en cuyo caso prevalecerá éste-, menos los gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

b) Cuando se realice a través de una permuta, el mayor de dos: el de mercado de lo entregado, esto es, el de la empresa, o el de mercado de lo recibido a cambio.

c) Cuando se opere a través de una donación que no esté exenta, su valor a efectos del ISD, es decir, en suma, su valor real.

d) Cuando se opere a través de la aportación a una sociedad y ésta deba tributar, el mayor de tres: el nominal de los títulos o participaciones recibidas, el de cotización de los mismos o el valor de mercado de la aportación realizada.

Por su parte, el valor de adquisición debería ser el resultante de aplicar las normas para determinar el valor neto contable de la empresa que, como ya se analizó en el capítulo primero, será el resultado de minorar el valor neto de los activos reales en el importe de las deudas. Por valor neto de los activos ha de tomarse su valor de adquisición, si lo fueron a título oneroso o su valor venal si lo fueron a título gratuito, menos las amortizaciones fiscalmente practicadas o la mínima y menos las provisiones por depreciación individualmente dotadas. Finalmente, para guardar la coherencia con las normas generales de cuantificación de

las ganancias, el valor de los bienes inmuebles habrá de actualizarse aplicándole los coeficientes de corrección monetaria establecidos para el Impuesto de Sociedades.

Así pues, de cara a una futura reforma de la Ley reguladora del IRPF, proponemos la introducción de una nueva *letra o) en el art. 30.1*, del siguiente tenor:

*"Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:*

*....*

*o) De la transmisión de una empresa, la ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el del patrimonio neto empresarial. El valor de transmisión será el resultante de aplicar la regla, general o la especial, propia del negocio jurídico en virtud del cual la misma se lleve a cabo. El valor neto contable del patrimonio empresarial será el resultado de minorar el valor neto de los activos reales afectos en el importe de las deudas de la empresa.*

*Por valor neto de los activos ha de tomarse su valor de adquisición, si lo fueron a título oneroso o su valor venal si lo fueron a título gratuito, menos las amortizaciones fiscalmente practicadas o la mínima y menos las provisiones por depreciación individualmente dotadas.*

*El valor de los bienes inmuebles afectos habrá de actualizarse aplicándole los coeficientes de corrección monetaria establecidos*

*a los efectos del art. 15.10 LIS".*

### **III.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

#### **1.- Introducción.**

Una persona jurídica puede ser titular de una empresa, de la misma forma que una persona física. Como ésta, aquélla puede transmitirla a través de los mismos actos o negocios jurídicos: venta, permuta, aportación a otra sociedad o transmisión a título gratuito (donación)<sup>181</sup>.

---

<sup>181</sup>Cuando estudiamos la transmisión de una empresa por parte de una persona física, junto a la enajenación onerosa, la aportación a sociedad y la venta, veíamos un cuarto supuesto de transmisión de la titularidad: la transmisión mortis causa. Tratándose de la empresa de la titularidad de una sociedad, cabría plantearse la posibilidad de su transmisión mortis causa, es decir, su posible adjudicación en caso de liquidación de la sociedad. La respuesta, sin embargo, debe ser negativa, en cuanto que la liquidación es un proceso, que comienza una vez que la sociedad se ha disuelto y que se desenvuelve saldando las deudas y distribuyendo los bienes que quedan una vez aquéllas han sido saldadas. De esto modo, los socios en la liquidación reciben bienes en proporción a su cuota, pero no pueden recibir una empresa, puesto que ésta, según ya nos consta, es una realidad dinámica; a lo sumo, podrán recibir los activos de la empresa, pero no ésta en cuanto tal, que se ha extinguido con la disolución de su titular.

No obstante, cabría emparentar la sucesión mortis causa con la cesión global del activo y pasivo empresarial, en cuanto que se trata de una operación en la que la sociedad se extingue, transmitiéndose todo el patrimonio empresarial a un único socio, dándose entonces la circunstancias de que, conforme al art. 266 LSA no se abriría proceso de liquidación. Pero, precisamente por eso, estaríamos, conforme al art. , ante una fusión fiscal, a la que, por tanto, se le aplicaría el régimen especial. Esta última es, precisamente, la opinión de SÁNCHEZ MANZANO, J.D., *Fiscalidad de las operaciones de*

Pero, además, la empresa perteneciente a una sociedad puede cambiar de titular no por la existencia de un acto o negocio jurídico cuyo objeto inmediato sea ese cambio, sino a través de la realización de determinadas operaciones típicamente societarias, tales como la fusión, la escisión, la aportación de activos y el canje de valores. En estos supuestos, estamos ante actos o negocios jurídicos cuyo objeto inmediato es la creación o modificación de la configuración jurídica de una sociedad, sin perjuicio de que, indirectamente, provoquen además un cambio en la titularidad de la totalidad o parte de un patrimonio societario y, por lo tanto, también de una empresa.

En todos los casos en que la empresa cambia de titular, ya lo sea en virtud de un negocio cuyo objeto principal sea llevarla a cabo - transmisión directa-, ya lo sea en virtud de una operación societaria, al igual que cuando el titular de la empresa transmitida es una persona física, la transmisión generará una ganancia o una pérdida patrimonial. No obstante, cuando se opera a través de una de las operaciones societarias citadas, se difiere la tributación, en cuanto que, en virtud del régimen especial que las regula, las mismas tributarán en la persona del adquirente cuando transmita los elementos recibidos.

Un estudio completo de la tributación de la transmisión de la empresa en el Impuesto de Sociedades requeriría analizar también el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje

de valores<sup>182</sup>. Sin embargo, como ya dijimos, el mismo no es objeto de nuestro estudio, en cuanto que el trabajo que proponemos se limita a estudiar el régimen tributario de aquéllos negocios jurídicos que tienen como objeto específico la transmisión de una empresa. Así pues, dedicaremos las próximas páginas a determinar cómo tributa en el impuesto de Sociedades la transmisión de una empresa, operada en virtud de su venta, su permuta, su aportación a otra sociedad o su transmisión gratuita.

La base imponible del impuesto la define la LIS como el importe de la renta del periodo impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. La renta del periodo, por su parte, no es otra sino el resultado contable corregido mediante los ajustes extracontables que procedan. A su vez, el resultado contable es el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias -cuenta 129-, que podrá ser acreedor o deudor, representando, en el primer caso, la ganancia neta de la sociedad en el ejercicio o, en el segundo, la pérdida neta. Por lo tanto, la determinación de ese saldo, que se toma de la contabilidad, será el primer paso para cuantificar la base imponible del impuesto.

---

<sup>182</sup>Por todos, vid., AA.VV. *La fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía 16, Marzo, 2001. Por su carácter sintético y clarificador, vid. también, BENÍTEZ CASTELAR, C., en la obra colectiva *Régimen jurídico de las adquisiciones de empresas*, op. cit., págs. 725 y ss. Además, el tema ya ha sido objeto de estudio en una magnífica tesis doctoral, inédita; vid. SÁNCHEZ MANZANO, J.D., *Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial. Fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canjes de valores*, Granada, 2006.

Como quiera que dicho saldo se determina de acuerdo con las normas contables, la LIS está asumiendo como propias tales normas contables -léase las mercantiles, el Plan General Contable, sus adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que desarrollan el Plan General y sus adaptaciones-. Así pues, las normas contables, por la remisión que a ellas hace la LIS, son auténticas normas fiscales. Incluso lo son, tal y como ha declarado el Tribunal Supremo -vid. St. de 27 de Octubre de 1997-, despejando las dudas planteadas al respecto, las resoluciones del ICAC que "a efectos fiscales son auténticas normas jurídicas vinculantes"<sup>183</sup>.

Por decirlo de forma llana, el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias se determina por la diferencia entre los saldos de las cuentas del grupo 6 PGC -Gastos- y las del grupo 7 -Ingresos-. Cuando la diferencia juegue a favor de estos últimos, el resultado será positivo y cuando lo haga a favor de aquéllos negativo.

Veamos, pues, qué incidencia presenta sobre el resultado contable la transmisión de la empresa, para a continuación referirnos a los ajustes que han de realizarse respecto de aquél de acuerdo con la normativa fiscal.

## **2.- Incidencia de la transmisión de empresa en el resultado contable.**

---

<sup>183</sup>Respecto de las relaciones entre normas contables y fiscales, vid., por todos, el excelente trabajo de BAEZ MORENO, A., *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, 2005.

**2.a) Venta de empresa.**

Cuando la empresa es objeto de transmisión mediante precio, el apunte contable que la refleja, según ya expusimos, debe ser el siguiente:

-----X-----

-Tesorería

o

Deudores

-Deudas a largo

-Deudas a corto

-Amortizaciones inmovilizaciones inmateriales

-Amortizaciones inmovilizaciones materiales

-Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial

-Provisiones por depreciación del inmovilizado material

-Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero

-Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales

a

-Inmovilizado inmaterial.

-Inmovilizado material.

-Inmovilizado financiero.

-Existencias.

-Deudores.

-Inversiones financieras temporales.



-Tesorería.

-Ganancia.

-----X-----

En el apunte lo primero que aparece es un cargo en las cuentas de tesorería y/o deudores, reflejando la primera la parte del precio percibida de contado y la segunda la parte del precio aplazada<sup>184</sup>. Inmediatamente después, aparece también un cargo en las cuentas que reflejan las deudas pendientes de la empresa, cargo cuyo importe coincide precisamente con el importe de las mismas, con lo que dichas cuentas quedan saldadas<sup>185</sup>. La razón de saldar las cuentas que reflejan las deudas de la empresa es que cuando la misma se transmite el adquirente, según ya vimos en el primer capítulo, las asume o, al menos, su cumplimiento, de manera que desde el momento de la transmisión el empresario transmitente queda liberado de su cumplimiento<sup>186</sup>.

---

<sup>184</sup>Esa esa la razón de que se carguen las cuentas correspondientes del subgrupo 57 y 44 PGC, las primeras por el importe recibido en metálico y las segundas por el precio aplazado.

<sup>185</sup>Se cancelan, pues, tanto las deudas a largo (emisiones de obligaciones y otros valores negociables, deudas con entidades de crédito, deudas con empresas del grupo y asociadas, otros acreedores y desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos), como a corto (emisiones de obligaciones y otros valores negociables, deudas con entidades de crédito, deudas con empresas del grupo y asociadas a corto, acreedores comerciales y otras deudas no comerciales)

<sup>186</sup>Razón por la que, como ya vimos, ha de darlos de alta en su contabilidad el adquirente de la empresa; vid. VELA, M., MONTESINOS, V. y SERRA, V., *Manual de Contabilidad*, op. cit., pág. 135.

Por su parte, las cuentas que reflejan las amortizaciones y las provisiones por depreciación individualmente dotadas también se adeudan en el importe de su saldo, con lo que quedan igualmente canceladas. La razón de su cancelación no es otra sino dar de baja los activos reales por su valor contable. El valor contable de un activo es aquél por el que aparece dado de alta en la cuenta correspondiente, menos la amortización acumulada y menos las provisiones dotadas para corregir su valor depreciado<sup>187</sup>.

Así pues, según se observa en el haber del apunte, todas las cuentas que reflejan los activos reales de la empresa son abonadas con el objeto de saldarlas. La razón, obviamente, no es otra sino que con la transmisión de la empresa, tales activos pasan a ser del adquirente, por lo que hay que darlos de baja.

Finalmente, el último abono -o cargo, en su caso- del apunte es a la cuenta de pérdidas y ganancias, que recogerá la diferencia positiva -o negativa- entre el precio recibido y los activos minorados en el importe de las amortizaciones, provisiones por depreciación y deudas.

La ganancia, en definitiva, representa el exceso del precio recibido sobre la diferencia entre los activos netos -es decir, minorados en las amortizaciones y provisiones por depreciación- y las deudas de la

---

<sup>187</sup>Vid. Norma de Valoración 2ª.5, en relación con la 4ª, ambas del PGC; vid. también norma 7 Resolución ICAC 30 de Julio de 1991 y la norma 10 de la Resolución de 21 de enero de 1992.

empresa.

**2.b) Permuta de empresa.**

Cuando la empresa se transmite en virtud de una permuta, el apunte que la refleja será el siguiente:

-----x-----

- Activos recibidos
- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Amortizaciones inmovilizaciones inmatrimales
- Amortizaciones inmovilizaciones materiales
- Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial
- Provisiones por depreciación del inmovilizado material
- Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero
- Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales
- Excepcionalmente, Pérdida

a

- Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial
- Exceso de provisión del inmovilizado material
- Exceso de provisión del inmovilizado financiero
- Exceso de provisión de inversiones financieras temporales
- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.

-Inversiones financieras temporales.

-Tesorería.

-----X-----

Como en el caso de la venta, el apunte refleja la cancelación de las deudas de la empresa transmitida, cuyo cumplimiento asume el adquirente y de los activos afectos a la misma, que se dan de baja, en cuanto que dejan de pertenecer al transmitente, cancelando las cuentas que determinan su valor contable -la que refleja su adquisición y, en su caso, la amortización acumulada y las provisiones por depreciación individualmente dotadas-.

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en la venta, en la permuta nunca se generará una ganancia; tan sólo, excepcionalmente, cabe contabilizar una pérdida. La razón está en que los activos recibidos se dan de alta por el valor contable de lo transmitido -en nuestro caso de la empresa-, con el límite máximo del valor de mercado de lo recibido. Es decir, en definitiva, que lo recibido se contabiliza por el valor contable de lo entregado, en cuyo caso no hay ganancia ni pérdida o por su valor de mercado, cuando es inferior al contable de lo entregado, en cuyo caso habrá una pérdida.

Ahora bien, cuando lo recibido se contabilice por el valor contable de lo entregado, si éste último se encontraba depreciado al haberse dotado la correspondiente provisión, procederá minorarla abonando la cuenta

correspondiente al exceso de dotación sobre la depreciación<sup>188</sup>.

### 2.c) Donación de empresa.

Por su parte, cuando la empresa se transmite de forma gratuita, la operación se contabilizará del siguiente modo:

-----X-----

- Deudas a largo
  - Deudas a corto
  - Amortizaciones inmovilizaciones inmateriales
  - Amortizaciones inmovilizaciones materiales
  - Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial
  - Provisiones por depreciación del inmovilizado material
  - Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero
  - Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales
  - Pérdida
- a
- Inmovilizado inmaterial.
  - Inmovilizado material.
  - Inmovilizado financiero.
  - Existencias.
  - Deudores.
  - Inversiones financieras temporales.

---

<sup>188</sup>Sobre todos estos extremos, vid. Resolución ICAC de 30 de julio de 1991 y Consulta nº 6, BOIAC nº 32.

-Tesorería.

-----X-----

Al igual que en los casos anteriores, el apunte expresa la cancelación de las cuentas que reflejan las deudas, las amortizaciones, las provisiones por depreciación y los activos reales de la empresa. Deudas, amortizaciones y provisiones se adeudan por su importe, las primeras porque el adquirente asume su cumplimiento, las segundas y las terceras porque su función es minorar el valor contable de los activos reales, por lo que para darlos de baja habrá que cancelarlas igualmente. Así pues, las cuentas que reflejan los activos reales se abonarán por su importe, para dejarlas también saldadas, en cuanto que el adquirente de la empresa adquiere la titularidad de tales elementos.

Lógicamente, al no haber precio, se va a producir una pérdida patrimonial que vendrá determinada por la diferencia entre los activos reales netos -que ya sabemos se integran por su valor contable minorado en el importe de amortizaciones y provisiones por depreciación- y las deudas<sup>189</sup>.

#### **2.d) Aportación de empresa.**

Por último, la aportación de la empresa a otra sociedad que, como sabemos es el último negocio típico que persigue de forma directa su

---

<sup>189</sup>Vid. Norma 1ª. 1.2.b) Resolución ICAC 30 de julio de 1992.

transmisión, habrá de contabilizarse del siguiente modo:

-----x-----

- Inversión financiera permanente
- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Amortizaciones inmobilizaciones inmateriales
- Amortizaciones inmobilizaciones materiales
- Provisiones por depreciación del inmovilizado inmaterial
- Provisiones por depreciación del inmovilizado material
- Provisiones por depreciación del inmovilizado financiero
- Provisiones por depreciación de inversiones financieras temporales
- Excepcionalmente, Pérdida

a

- Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial
  - Exceso de provisión del inmovilizado material
  - Exceso de provisión del inmovilizado financiero
- Exceso de provisión de inversiones financieras temporales
  - Inmovilizado inmaterial.
  - Inmovilizado material.
  - Inmovilizado financiero.
  - Existencias.
  - Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.

-----x-----

En tal caso, al igual que en los supuestos anteriores, se cancelan las deudas de la empresa, así como los activos reales por su verdadero valor contable, lo que obliga a cancelar además de las cuentas que reflejan los activos, las amortizaciones y las provisiones por depreciación. Sin embargo, la sociedad da de alta, como inversión financiera permanente, por el valor neto contable de su empresa -activos reales minorados en amortizaciones y provisiones por depreciación, menos las deudas- los títulos recibidos<sup>190</sup>. Tal es la razón de que, como regla general, no se genere ganancia o pérdida alguna. No obstante, excepcionalmente, cuando la sociedad adquirente valore los títulos entregados por debajo del valor neto contable de la empresa adquirida, la sociedad aportante ha de valorar los títulos por aquél valor atribuido por la sociedad adquirente, en cuyo caso se generará una pérdida patrimonial.

Además de ello, finalmente, cuando en la empresa aportada existan elementos por los que se hubieran dotado provisiones por depreciación, si el valor dado por la sociedad adquirente a los títulos entregados, supera el valor neto contable real de la empresa transmitida, dichas provisiones habrán de eliminarse realizando el correspondiente abono a las cuentas correspondientes de exceso de provisión; de esta manera se estará contabilizando un ingreso y, además, se estará incrementando el valor dado a los títulos recibidos en el importe de las provisiones canceladas.

### **3.- Ajustes extracontables con incidencia en la transmisión de la**

---

<sup>190</sup>Vid. Resolución ICAC de 27 de julio de 1992.



**empresa.**

Tal es, en definitiva, la incidencia que según las normas contables, presenta la transmisión directa de una empresa en el resultado de la sociedad transmitente. Sin embargo, la incidencia en el resultado contable puede no coincidir con la que presente en la base imponible del impuesto, en la medida que, como ya dijimos, ésta se determina corrigiendo el resultado contable mediante los ajustes extracontables que procedan y minorando ese resultado en el importe de las bases imponible negativas de ejercicios anteriores que se compensen en el presente.

La normativa del IS ordena practicar una serie de ajustes sobre el resultado contable, cuya razón de ser<sup>191</sup> se encuentra en la existencia de

---

<sup>191</sup>La regla general es, pues, la norma contable y el ajuste la excepción. En tal sentido vid. NAVARRO FAURE, A., "La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad", *Impuestos*, nº 4, 2003, págs 35; ANDRÉS AUCEJO, E., *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 135; CHECA GONZÁLEZ, C., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., DE LA PEÑA, G. FALCÓN Y TELLA, R., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Marcial Pons, 2000, pág.62; GARCÍA MORENO, A., *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, TECNOS, 1999, pág. 95; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "La base imponible en el Impuesto de Sociedades: Gastos deducibles y no deducibles", en *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, AA.VV., Comares, 1998, pág. 86; MALVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, M.P., "El método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas de remisión a las normas contables", en *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, ° 182, 1998, pág. 38; CAPDEVILA, M., "La base imponible", en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, Régimen General del Impuesto, Civitas, 1998, pág. 115; SANZ GADEA, E., "La

ingresos o gastos contables que fiscalmente no lo son o que se imputan temporalmente de modo distinto. Así pues, por ejemplo, si cierto gasto contable no es gasto fiscal, habrá que practicar un ajuste extracontable positivo, es decir, que habrá que sumar al resultado contable el importe de dicho gasto. De la misma forma, si fiscalmente ha de computarse un ingreso que no existe desde el punto de vista contable, habrá que practicar también un ajuste positivo. Por el contrario, si fiscalmente procede computar un gasto inexistente desde el punto de vista contable o, viceversa, un ingreso correctamente contabilizado como tal no tiene según la norma fiscal ese carácter, habrá que minorar el resultado contable en el importe correspondiente, es decir, que habrá que practicar un ajuste negativo. Además, procederá también practicar ajustes cuando el importe de un ingreso o de un gasto haya de ser imputado contablemente a un ejercicio determinado o a varios en una determinada proporción, si fiscalmente ha de serlo a otro ejercicio distinto o a los mismos pero en distinta proporción a la contable. Finalmente, hay que tener en cuenta que los arts. 15-18 LIS establecen una serie de reglas de valoración a efectos del IS, por lo que cuando el valor resultante de su aplicación no coincida con el contable, habrá que practicar igualmente el correspondiente ajuste. El resultado contable una vez corregido con los ajustes que procedan nos dará la base imponible previa que, una vez minorada en el importe de las bases imponibles negativas de ejercicios

---

base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Reflexiones sobre el proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades", en Partida Doble, nº 56, 1995, pág. 10; SIMÓN ACOSTA, E., "El nuevo impuesto sobre sociedades", en Actualidad Jurídica Aranzadi, nº 226, pág. 2.

anteriores, determina la base imponible.

Vista, pues, la incidencia que respecto del resultado contable presenta la transmisión de la empresa, veamos ahora cómo pueden incidir sobre él los ajustes que establece la LIS.

### **3.a) La amortización fiscal.**

Desde el punto de vista contable, la dotación anual a la amortización, que es una partida de gasto, recoge la depreciación técnica de los activos, es decir, la pérdida de valor que los mismos han experimentado en el ejercicio, ya sea a consecuencia del desgaste derivado de su aplicación al proceso productivo o por el simple paso del tiempo. El periodo de amortización será, pues, la vida útil del bien, es decir, todo el período en el que el bien vaya a estar afecto a la actividad.

Fiscalmente, sin embargo, la amortización es objeto de una regulación específica, que motivará que el gasto fiscal no sea siempre coincidente con el contable, lo que determinará que:

\*Haya de practicarse un ajuste extracontable negativo cuando la amortización contable del ejercicio sea inferior a la fiscal, lo que ocurrirá cuando la normativa del IS permita amortizar por encima de la depreciación técnica

del bien, es decir, consienta una amortización acelerada<sup>192</sup>.

---

<sup>192</sup>La LIS contempla una serie de supuestos en los que los bienes pueden amortizarse libremente; a saber:

- a) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial de las sociedades anónimas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de su calificación como tales.
- b) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse, a efectos fiscales, por partes iguales, durante un periodo de diez años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo. También pueden amortizarse libremente los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de elementos que disfruten de libertad de amortización.
- c) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias, de acuerdo con lo establecido en la ley 19/95, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- d) Las inversiones en activos mineros realizadas por empresas mineras gozan de libertad de amortización.
- f) Finalmente, existen supuestos especiales de libertad de amortización o de amortización acelerada para las empresas de reducida dimensión; vid. arts. 109, 110, 111 y 113 LIS.

En todos los casos anteriores de libertad de amortización o de amortización acelerada, habrá que practicar:

\* Un ajuste negativo cuando la amortización fiscal anual supere la contable.

\*Por el contrario, cuando la amortización fiscal sea inferior a la contable habrá de practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo. Así ocurrirá, por ejemplo, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la depreciación técnica del bien sea superior a la amortización resultante de aplicar las tablas fiscales.

b) Cuando el bien se haya amortizado fiscalmente de forma acelerada en los ejercicios precedentes. En tal caso, a partir de cierto ejercicio, por haber quedado el bien completamente amortizado desde el punto de vista fiscal, no cabrá practicar gasto alguno en el IS, por lo que las dotaciones contables habrán de ser neutralizadas a efectos fiscales practicando el correspondiente ajuste positivo.

\*Habrá de practicarse también un ajuste positivo al tiempo

---

\* Un ajuste positivo cuando contablemente continúe amortizándose el elemento que ya se amortizó.

\* Un ajuste positivo, cuando el elemento se transmite, por la diferencia entre la amortización fiscal acumulada y la amortización contable acumulada.

de transmitir un elemento que haya sido amortizado fiscalmente de forma acelerada. Ello es así porque la ganancia patrimonial derivada de dicha transmisión se determina por diferencia entre el valor de transmisión -el precio, por ejemplo, si es una compraventa- y el valor neto contable -que no es otro que el valor de adquisición minorado en la amortización acumulada hasta la fecha de transmisión-. Así pues, si el bien se ha amortizado fiscalmente de manera acelerada, la ganancia que resultará reflejada en la cuenta de pérdidas y ganancias será inferior, en el importe del exceso de la amortización fiscal sobre la contable, a la realmente obtenida a efectos tributarios; por tanto, la base habrá de ser aumentada en el importe de la diferencia entre ambas amortizaciones, practicando el pertinente ajuste.

\*Por el contrario, por la misma razón del párrafo anterior, habrá de practicarse un ajuste negativo al tiempo de transmitir un activo cuando éste se haya amortizado fiscalmente por debajo de la amortización contable.

En definitiva, cuando se transmita una empresa, la amortización acumulada de los activos habrá de ser corregida, practicando el correspondiente ajuste<sup>193</sup>, positivo o negativo, según acabamos de ver,

---

<sup>193</sup>Sobre amortización, vid., por todos, ANDRÉS AUCEJO, E., *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a*

para adaptar la amortización fiscal a la contable.

### **3.b) Reglas especiales de valoración.**

#### **3.b.1) Introducción.**

Como dijimos, los arts. 15-18 LIS establecen una serie de reglas de valoración a efectos del IS. Obviamente, cuando el valor resultante de su aplicación no coincida con el contable, habrá que practicar el correspondiente ajuste.

Veamos, pues, aquéllas de esas reglas fiscales de valoración que pueden resultar aplicables cuando se transmite una empresa.

#### **3.b.2) Revalorizaciones contables.**

Contablemente los elementos patrimoniales se valoran de acuerdo con su precio de adquisición o coste de producción. No obstante, es posible que, en ocasiones, tales valores sean objeto de revalorización en uno de los siguientes supuestos:

1º.- Por decisión unilateral de la empresa, con el objetivo de reflejar su verdadera situación patrimonial, en cumplimiento del principio de prudencia valorativa.

2º.- Cuando una norma la imponga o, simplemente, faculte a la empresa para llevarla a cabo. Dicha norma puede, o no, obligar a que el importe de la revalorización sea llevado a resultados.

Pues bien, la norma fiscal establece que, como regla general, el importe de las revalorizaciones ni se incluirá en la base imponible, ni incrementará a ningún efecto -por ejemplo, amortizaciones- el valor de los elementos revalorizados; únicamente se producirán ambas consecuencias -inclusión en base y aumento del valor-, cuando la revalorización se haya efectuado en virtud de una norma que obligue a llevarla a resultados<sup>194</sup>.

Lo anterior quiere decir que en cualquier revalorización contable, distinta de aquéllas en que la norma impone la inclusión en resultados<sup>195</sup>, habrá que practicar, eventualmente, los dos siguientes ajustes:

\*Uno negativo, para minorar el resultado en el importe de la revalorización, si es que la misma se incluyó para su

---

<sup>194</sup>Vid. DÍEZ YANES, I., "Base imponible", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, AA.VV., CISS, 1996, pág. 91.

<sup>195</sup>La última revalorización contable amparada por una norma fue la regulada en el RD Ley 7/96; en ella se permitía revalorizar los elementos patrimoniales que figuraban en el primer balance cerrado con posterioridad al 9 de junio de 1996, siendo plenamente válido a efectos fiscales el nuevo valor, es decir, que los ingresos y gastos contables derivados de la revalorización se incluyen en la base imponible del Impuesto de Sociedades; como contrapartida se estableció un gravamen del 3% del importe del incremento neto de valor resultante de la revalorización.



determinación.

\*Uno positivo, con el objeto de reducir el importe de las amortizaciones en el exceso correspondiente a la diferencia entre el valor anterior y el posterior a la revalorización.

\*Uno positivo, en el momento de la transmisión del elemento revalorizado, con el objeto de hacer tributar la ganancia fiscal, en lugar de la contable.

Pues bien, si en la empresa transmitida existen elementos revalorizados, sin que la revalorización se hubiera efectuado en virtud de una norma que imponga su inclusión en resultados, habrá que practicar este último ajuste positivo.

La ganancia contable generada por la transmisión de un elemento revalorizado vendrá determinada por la diferencia entre el valor de transmisión menos el valor neto contable de dicho elemento, siendo éste último, a su vez, la diferencia entre el valor revalorizado, menos la amortización acumulada que, lógicamente, se habrá practicado sobre dicho valor revalorizado, desde el mismo momento de la revalorización.

Por su parte, la ganancia fiscal vendrá determinada por la diferencia entre el valor de transmisión, menos el que podríamos llamar *valor neto fiscal*, representado por el valor sin revalorizar menos las amortizaciones practicadas sobre ese valor no revalorizado.

Lógicamente, el valor neto contable será superior al *valor neto fiscal*, lo que hará que la ganancia contable sea menor que la fiscal, siendo esa la razón de que haya que practicar un ajuste extrafiscal positivo que recoja la diferencia entre el valor neto contable y el valor neto fiscal.

Dicha diferencia, a su vez, se corresponde con el importe revalorizado pendiente de amortizar. En efecto, si el valor neto contable es el valor revalorizado menos las amortizaciones sobre dicho valor y el valor neto fiscal es el valor no revalorizado menos las amortizaciones sobre dicho valor, la diferencia entre uno y otro valor neto -el contable y el fiscal- resultará de la siguiente secuencia:

1º.-El minuendo para determinar el valor neto contable es superior al minuendo para determinar el valor neto fiscal en el importe de la revalorización. La razón es que el minuendo para determinar aquél es el importe revalorizado y el minuendo para determinar éste es el importe no revalorizado; luego, la diferencia entre ambos es, obviamente, el importe de la revalorización.

2º.-El sustraendo para determinar el valor neto contable es superior al sustraendo para determinar el *valor neto fiscal*, en el exceso de la amortización contable sobre la fiscal que, en principio, coincidirá con la amortización correspondiente al valor revalorizado.

3º.-Luego, el valor neto contable es superior al valor neto fiscal en la diferencia existente entre el valor de la revalorización y la amortización acumulada del mismo o, lo que es igual, en el importe de la revalorización pendiente de amortizar.

Concluyendo, cuando en la empresa transmitida existan elementos revalorizados y dicha revalorización no hubiera de imputarse preceptivamente a resultados, habrá que practicar tantos ajustes positivos como elementos revalorizados existan, siendo el importe de los mismos equivalente al valor de la revalorización de cada uno de ellos pendiente de amortizar desde el punto de vista contable.

### **3.b.3) Valoración de elementos adquiridos a título gratuito.**

Cuando una sociedad adquiere un elemento patrimonial a título gratuito, contablemente lo da de alta en su activo por el valor venal - léase, en definitiva, valor de mercado<sup>196</sup>- y lo imputa a resultados de la misma forma que las subvenciones de capital, es decir, a medida que lo va amortizando, si el elemento es amortizable o íntegramente cuando se enajene o dé de baja, si no es amortizable<sup>197</sup>. La consecuencia es obvia:

---

<sup>196</sup>En efecto, por valor venal de un bien, entiende el PGC el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

<sup>197</sup>Como dice DÍEZ YANES, I., "Base imponible", pág. 137, "*Las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido cuando tengan*

los elementos adquiridos a título gratuito no inciden en el resultado mientras permanecen formando parte del patrimonio empresarial, en la medida que el ingreso que se imputa anualmente cuando el elemento es amortizable se compensa con el gasto que representa la amortización y cuando el elemento no es amortizable no se imputa gasto alguno mientras continúa formando parte del patrimonio empresarial.

Sin embargo, la norma fiscal difiere de la contable, ordenando que la sociedad donataria integre en la base imponible del ejercicio en el que se produce la donación, el importe íntegro del valor de mercado del elemento donado.

Por tanto, los ajustes a practicar son los siguientes:

\*Uno positivo, en el momento de recibir la donación. Si el elemento es amortizable, su importe será la diferencia entre el valor venal del elemento donado y una anualidad de amortización. La razón es que fiscalmente habrá de imputarse a resultados la totalidad del valor venal, mientras que contablemente sólo se

---

*carácter de no reintegrables. A estos efectos serán no reintegrables aquéllas en las que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio, en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones. En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos".*

imputa una anualidad de amortización; por lo tanto, para conseguir imputar en su integridad el valor venal habrá que practicar ese ajuste positivo por diferencia entre el mismo y la primera anualidad de amortización. Por el contrario, si el elemento no es amortizable el importe del ajuste coincidirá con el valor venal del elemento donado, sin minoración alguna.

\*Si el elemento recibido fuera un elemento amortizable, el resto de ejercicios habrá que efectuar un ajuste negativo para compensar el ingreso contable -una anualidad de amortización- que cada año se realiza por la donación recibida y que fiscalmente ya no es procedente en cuanto que la misma se imputó en su integridad el año en que se llevó a cabo. Por contra, si el elemento no es amortizable el resto de ejercicios durante los que continúe formando parte del patrimonio empresarial no habrá que practicar ajuste negativo alguno.

\*Finalmente, si el elemento es no amortizable, cuando se transmita habrá que practicar un ajuste negativo equivalente al valor venal del mismo cuando se adquirió. La razón es que contablemente el valor venal del elemento no amortizable adquirido a título gratuito se lleva a resultados el año en que se enajena o da de baja, mientras que fiscalmente ya se llevó el año de la adquisición.

En definitiva, cuando entre los activos del patrimonio de la

empresa que se transmite figuren elementos adquiridos a título gratuito, sólo habrá que practicar ajustes sobre el resultado contable resultante de la transmisión, cuando dichos elementos sean no amortizables, en cuyo caso su importe será el valor venal de dichos elementos por el que en su día se dieron de alta contablemente.

#### **3.b.4) Valoración de elementos transmitidos a título gratuito.**

Contablemente cuando se transmite un elemento a título gratuito se da de baja en el activo y se contabiliza un resultado extraordinario negativo por el importe correspondiente al valor neto contable del elemento transmitido.

Sin embargo, la norma fiscal vuelve a diferir de la contable, imponiendo a la entidad donante la inclusión en la base imponible de la diferencia entre el valor de mercado del elemento donado y su valor neto contable.

La regla resultará, por lo tanto, plenamente aplicable a las transmisiones de empresas a título gratuito. Ahora bien, su aplicación ha de realizarse a todos y cada uno de los activos transmitidos a título gratuito y no a la universalidad empresarial, pues ésta es una realidad desconocida para la LIS. Así pues, en los casos de transmisiones lucrativas de empresas, la sociedad transmitente habrá de practicar sobre

el resultado contable resultante de la transmisión -que ya sabemos consiste en una pérdida patrimonial equivalente a la diferencia entre el valor neto de los activos reales y las deudas de la empresa- tantos ajustes positivos como activos reales compusieran su patrimonio, siendo el importe de los mismos equivalente a su valor de mercado al tiempo de la donación.

Ello es así porque fiscalmente ha de integrarse en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los activos reales y su valor neto contable. Como quiera que dicho valor neto contable ya aparece en la contabilidad minorando la cuenta de resultados, bastará con incrementarla en el importe del valor de mercado de dichos elementos para conseguir el efecto pretendido por la ley fiscal<sup>198</sup>.

En definitiva, cuando la sociedad transmita una empresa a título gratuito, habrá que practicar en la liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio de la transmisión un ajuste positivo equivalente a la suma del valor de mercado de todos los activos reales comprendidos en el patrimonio de la empresa transmitida.

La norma fiscal de valoración de las transmisiones lucrativas,

---

<sup>198</sup>Como dice DÍAZ YANES, I., "Reglas de valoración", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, op. cit., pág. 258, "en definitiva, el criterio fiscal de valorar a precios normales de mercado los elementos transmitidos determina que, no sólo no se deducible el gasto contabilizado por el valor contable del elemento transmitido, sino que, además, debe integrarse en la base imponible el exceso del valor de mercado sobre el valor neto contable".

pretende que la sociedad transmitente tribute por las plusvalías latentes<sup>199</sup>. Con su aplicación a los distintos activos de la empresa se conseguirá, pues, hacer tributar las que se han ido generando en cada uno de ellos durante el periodo de tiempo que permanecieron afectos a la misma. Sin embargo, la principal plusvalía latente generada en una empresa es el fondo de comercio que, a menos que se estableciera una regla especial de valoración para las transmisiones lucrativas de empresas, quedará sin tributar. El fondo de comercio sólo tributaría si se declarara que en las transmisiones lucrativas de empresa, el transmitente integrará en su base la diferencia entre el valor de mercado de la empresa y el de su patrimonio neto. Se echa, en falta, una vez más, la ausencia de una regulación específica para la transmisión de empresa.

### **3.b.5) Valoración de elementos aportados a entidades y transmitidos por permuta.**

Cuando una sociedad realiza aportaciones no dinerarias a una entidad, está realizando una permuta: entrega ciertos elementos y a cambio recibe determinados valores. Por lo tanto, como en toda permuta, habrá una ganancia o una pérdida, que vendrá determinada por la diferencia entre el valor de transmisión de los elementos aportados y su valor neto contable.

---

<sup>199</sup>Vid. GALAPERO FLORES, R., "La referencia al valor de mercado en los tributos que gravan la renta y la titularidad de elementos patrimoniales", RDFHP., nº 257, págs. 621 y ss.



El valor neto contable será, como siempre, el de adquisición minorado en el importe de la amortización acumulada y de las provisiones por depreciación individualmente dotadas. Por su parte el de transmisión, contablemente, será ese mismo valor neto contable con el límite máximo del valor de mercado del elemento recibido a cambio; esto es, el valor de transmisión será el menor de los dos siguientes: el neto contable de los elementos transmitidos o el valor de mercado de los recibidos. Así pues, contablemente o bien no hay ganancia alguna -pues el valor de transmisión coincide con el neto contable- o bien habrá una pérdida -cuando el valor neto contable del bien entregado sea superior al de mercado del recibido-.

Ahora bien, cuando no se produce ganancia, es posible que se genere un ingreso desde el punto de vista contable. Ello ocurrirá cuando el valor de mercado de lo recibido supere al contable de lo entregado, en cuyo caso el ingreso será el importe abonado a la cuenta de exceso de provisión para cancelar la que en su día se dotara para reflejar la depreciación experimentada por el elemento aportado<sup>200</sup>.

---

<sup>200</sup>De acuerdo con la Resolución ICAC de 30 de julio de 1991, en las operaciones de permuta de activos se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

-El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo con el valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado de inmovilizado recibido, si éste fuera menor.

-Cuando existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio.

Fiscalmente, sin embargo, el valor de transmisión de los elementos transmitidos será, en todo caso, su valor de mercado. De esta manera, siempre que el valor de mercado de los elementos transmitidos sea superior a su valor neto contable, habrá que practicar un ajuste positivo por la diferencia.

La regla es extrapolable a las aportaciones no dinerarias a sociedades. En tal caso, desde el punto de vista contable, la sociedad aportante, normalmente, no reflejará ganancia alguna o, excepcionalmente, una pérdida; la razón es que los títulos recibidos los da de alta por el valor neto contable de lo entregado, a no ser que éste último sea superior al valor que los títulos tengan para la sociedad aportante<sup>201</sup>, en cuyo caso los valorará en éste último, dando lugar, pues, a una pérdida patrimonial<sup>202</sup>. La norma fiscal de valoración sólo obligará

---

-Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesto en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien.

-Cuando el valor de mercado del bien recibido fuera inferior al valor del inmovilizado cedido, se registrará un resultado negativo.

-Al dar de baja el inmovilizado cedido por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, un exceso de provisión existente, registrándose como ingreso la diferencia entre el valor del bien recibido y el valor neto contable del bien cedido a cambio.

<sup>201</sup>Este último se puede identificar con el valor de mercado del bien recibido.

<sup>202</sup>LÓPEZ SANTACRUZ MONTES, J.A., epígrafe 2017, *Memento Práctico del Impuesto sobre Sociedades*, Francis Lefebvre, 2003, explica claramente que desde el punto de vista contable la valoración de la aportación no dineraria es la siguiente:

a) *Para la sociedad aportante, la participación en el capital percibido en*

a practicar un ajuste positivo en el primer caso, no en el segundo, puesto que en él el valor fiscal de transmisión coincidirá, normalmente, con el contable. Dicho ajuste será igual a la diferencia entre el valor de mercado de los elementos aportados y su valor neto contable.

Observese que, una vez más, la regla fiscal de valoración se aplica elemento a elemento de los activos empresariales pero no, en ningún caso, a la universalidad empresarial. Ello significa que cuando se aporta una empresa a una sociedad, la ley fiscal hace tributar las plusvalías latentes, es decir, no realizadas hasta ese momento, de todos y cada uno de los activos de la empresa, pero deja sin tributar la plusvalía no realizada más importante que produce una empresa y que, en caso de transmisión, constituiría, en su caso, la principal manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada: su fondo de comercio. Para que éste último resultara gravado, el ajuste positivo a practicar

---

*contraprestación de los bienes y derechos aportados se valora por el valor contable de estos últimos sin tener en consideración las provisiones que con anterioridad se hubiesen dotado; es decir, se aplica la misma regla de valoración de las permutas. No obstante, dicha valoración no puede exceder del valor que la sociedad adquirente ha atribuido a dichos bienes y derechos en la emisión de capital.*

*b) En la sociedad adquirente los bienes y derechos adquiridos se valorarán en contabilidad de acuerdo con el valor otorgado en la escritura de constitución o de ampliación de capital que, por regla general, coincidirá con el valor normal de mercado de los mismos. No obstante, nada impediría que esa valoración fuera realizada por un valor inferior al de mercado sin que ello menoscabase los derechos económicos de los accionistas, siempre que la ampliación de capital se realice atendiendo a los valores reales de los elementos aportados y del patrimonio de la sociedad adquirente".*

tendría que ser, no la diferencia entre valores de mercado y valores contables de los distintos elementos, sino entre el valor de mercado de la empresa y su valor neto patrimonial.

De cualquier forma, la aportación de la empresa a una sociedad, según ya nos consta, dará lugar, en cuanto que normalmente estaremos ante una aportación de rama, a la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, por lo que las rentas generadas en la aportación por la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos aportados y su valor contable, no se integra en la base imponible, sino que se difiere su tributación.

### **3.b.6) Deducción de la depreciación monetaria respecto de las ganancias patrimoniales producidas por la transmisión de inmuebles.**

Otro posible ajuste sobre el resultado contable determinado por la transmisión de la empresa será, sin duda, el resultante de aplicar las normas que determinan la deducción de la depreciación monetaria respecto de las ganancias producidas por la enajenación de inmuebles. Veamos cómo operan.

Cuando se transmite un bien inmueble que forme parte del inmovilizado de la sociedad, si el valor de transmisión es superior al valor neto contable del mismo se generará una renta positiva -una ganancia de

patrimonio si utilizamos la terminología del IRPF-, de la que habrá que detraer el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983 -esta fue la penúltima actualización de valores permitida por la LIS-. De acuerdo con ello, la determinación de la ganancia que ha de llevarse a la base cuando lo transmitido es un inmueble se traduce en la práctica en la aplicación de las siguientes reglas, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 15.10 LIS y en la correspondiente ley de presupuestos<sup>203</sup>:

1º.-Se calcula la ganancia o pérdida contable, que será el valor de transmisión menos el valor neto del elemento transmitido -es decir, su valor de adquisición menos la amortización acumulada-. Si la diferencia es negativa se lleva a la base, por lo que no hay que practicar ajuste alguno. Ahora bien, si es positiva, entonces hay que minorarla en el importe de la depreciación monetaria, es decir, continuar aplicando las reglas siguientes.

2º.-El valor de adquisición y las amortizaciones practicadas a lo largo de los años se multiplican, respectivamente, por el coeficiente de corrección monetaria que corresponda al año de la adquisición y al ejercicio en el que se dotó cada una de las cuotas

---

<sup>203</sup>Sobre ello, vid., por todos, los exhaustivos estudios de GARCÍA TORRES, M.J., "Valoración y deducibilidad fiscal de la depreciación de los bienes inmuebles", en *Estudios sobre Fiscalidad Inmobiliaria y doble imposición interna*, op. cit., págs. 33 y ss. y ARGENTE ALVAREZ, J., "Corrección fiscal de la renta derivada de la transmisión de inmuebles, en el importe de la depreciación monetaria (art. 15.10 Texto Refundido LIS), RDFHP, 271, págs. 245 y ss.

de amortización. Dichos coeficientes, se establecen para cada ejercicio por la correspondiente ley de presupuestos.

3º.-El valor de adquisición actualizado se minorará en el importe de las amortizaciones actualizadas, lo que nos dará el valor neto contable actualizado.

4º.-Se halla la diferencia entre el valor neto contable actualizado y el valor neto contable sin actualizar.

5º.-La diferencia anterior se multiplica por un coeficiente y el resultado de dicha aplicación será el importe de la depreciación monetaria que habrá que restar de la ganancia contable; el resultado de dicha minoración no podrá ser negativo. Ello supone, en definitiva, que habrá que practicar un ajuste negativo por el importe de dicha depreciación, con el límite de la ganancia contable.

6º.-El coeficiente aludido es el resultante de la siguiente operación:

Fondos propios

---

Pasivo total - Derechos de crédito - Tesorería.

Para su aplicación se toman los saldos medios correspondientes al periodo de tenencia del elemento transmitido o a los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión, si éste plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Los fondos propios, como sabemos, están integrados por el capital, las reservas y las pérdidas y ganancias. Por su parte, el pasivo total se integra por los fondos propios más todas las deudas de la empresa.

No obstante, cuando el resultado de la operación arroja un coeficiente superior al 0,40, se toma un coeficiente 1.

Hay que tener en cuenta que el RD-Ley 7/96 permitió la actualización del valor de los activos, por lo que si el bien inmueble cuya transmisión origina la ganancia hubiera sido revalorizado de acuerdo con aquel, el cálculo de la depreciación monetaria que ha de deducirse del importe de dicha ganancia, se realiza con arreglo a normas específicas, que se concretan en los siguientes puntos:

1º.-Los coeficientes de corrección monetaria establecidos en la ley de presupuestos se aplican sobre el valor de adquisición y las amortizaciones, como si la revalorización no se hubiera efectuado. Es decir, que se aplican sobre el valor de adquisición sin revalorizar y sobre las amortizaciones también sin revalorizar.

2º.-El valor de adquisición sin revalorizar, una vez actualizado por los coeficientes de corrección monetaria, se minora en el importe de las amortizaciones, también sin revalorizar y actualizadas por los mismos coeficiente, obteniéndose así el que podríamos llamar valor neto contable actualizado por los coeficientes de corrección monetaria.

3º.-Dicho valor neto contable actualizado se minora en el valor contable que tendría el inmueble si no se hubiera revalorizado conforme al RD-Ley 7/96. El resultado de dicha resta se multiplica por un coeficiente, que, como ya sabemos, resultará de:

Fondos propios

---

Pasivo total - Derechos de crédito - Tesorería.

---

4º.-La cantidad resultante del párrafo anterior se minora en el importe del incremento neto de valor derivado de la actualización del RD-ley 7/96, siendo éste último resultado el importe del ajuste negativo a practicar. Téngase en cuenta que el cálculo del incremento de valor derivado de la actualización del RD-ley 7/96, se realiza exactamente igual que el cálculo de la depreciación monetaria habida desde el 1-1-83 (lo único que varía, obviamente, son los coeficientes aplicables cada año, puesto que los aplicables para calcular aquél eran los establecidos en 1996 a los efectos del



citado RD-Ley y los aplicables para calcular éste son los establecidos en la ley de presupuestos aplicable al año de la transmisión del inmueble).

En definitiva, por lo que a nosotros nos interesa, sobre el resultado contable determinado por la transmisión de la empresa habrá que practicar un ajuste negativo que recoja la depreciación monetaria correspondiente a los bienes inmuebles afectos al patrimonio empresarial.

### **3.b.7) Reglas de valoración en operaciones vinculadas.**

La transmisión de una empresa por parte de una sociedad, puede constituir, sin duda, una operación vinculada, en cuyo caso habrá de estarse a las reglas de valoración entre partes vinculadas.

Cuando se realiza una operación entre partes vinculadas<sup>204</sup>, la

---

<sup>204</sup>Operaciones vinculadas sólo son aquéllas que se producen entre:

a.-Una sociedad y aquéllos de sus socios que posean una participación igual o superior al 5% o al 1%, si se trata de sociedades que coticen en un mercado secundario organizado.

b.-Una sociedad y sus consejeros o administradores.

c.-Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios que superen la participación indicada, de los consejeros o de los administradores.

## *Tributación de la transmisión en la imposición sobre la renta*

---

Administración puede valorarla, no por el precio pactado, sino de acuerdo con el valor normal de mercado. No obstante, para que pueda aplicar valores de mercado no basta con que la operación se realice entre partes

---

d.-Las sociedades integrantes de un grupo de sociedades, es decir, de aquél integrado por una sociedad y aquéllas otras sobre las que ésta ejerza su control por poseer más del 50% de su capital.

e.-Una sociedad y los socios de otra, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades.

f.-Una sociedad y los consejeros o administradores de otra, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo.

g.-Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra cuando ambas pertenezcan al mismo grupo.

h.-Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, un 25%

i.-Dos sociedades en las cuales los mismo socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, un 25%.

j.-Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k.-Una sociedad residente en le extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.

l.-Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

m.-Dos sociedades cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

vinculadas, sino que, además, es necesario que valorando la operación según el precio convenido resulte una minoración o un diferimiento de tributación, teniendo en cuenta todas las partes intervinientes<sup>205</sup>.

No se trata, por tanto, de que las partes vinculadas hayan de modificar los valores contables para sustituirlos por el de mercado, sino de la atribución a la Administración de potestad para valorar esas operaciones a valor de mercado, si de no hacerlo se produjera una menor tributación o un diferimiento de la misma. Cuando proceda ejercitar dicha potestad, la fijación de cuál sea el valor de mercado habrá de realizarse siguiendo un procedimiento administrativo dirigido a tal fin y que regula el art. 16 RIS u utilizando uno de los cuatro siguientes métodos: precio de mercado, coste más margen habitual, precio de reventa menos margen y método de distribución del resultado conjunto de la operación. No obstante, al objeto de evitar futuros litigios, es posible celebrar acuerdos previos de valoración entre las sociedades vinculadas y la Administración, en los términos previstos en los arts. 17 y ss RIS.

En todo caso, cuando la Administración valore la operación a precio de mercado, habrá de hacerlo bilateralmente, es decir,

---

<sup>205</sup>En general, sobre esta cuestión vid. SERRANO GUTIÉRREZ, A., "Valoración de las operaciones vinculadas en el régimen de tributación de los grupos de sociedades", *Fiscal Mes a Mes*, extra 2000, págs. 1 y ss; MORENO FERNÁNDEZ, J.I., *La tributación de las operaciones vinculadas*, Aranzadi, 2003; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., "Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto de Sociedades", IEF, 2001; CALDERÓN CARRERO, J.M., "Precios de transferencia e Impuesto de Sociedades", *Quincena Fiscal*, nº 9, 2005, págs. 11 y ss.

atribuyendole ese valor no sólo para el transmitente, sino también para el adquirente.

Obviamente, cuando la operación vinculada haya consistido en la transmisión de una empresa y concurren los requisitos para sustituir los valores contables por los de mercado, la Administración habrá de fijar el que corresponda a la empresa como universalidad patrimonial funcionando en el mercado y no a la mera agregación del de sus distintos activos. Sin embargo, "por diversas razones (que incluyen la complejidad y dificultad práctica del procedimiento, el hecho de que el ajuste sólo pueda efectuarlo la Administración y nunca el contribuyente y la ausencia de sanción en caso de que se produzcan liquidaciones por aplicación del precepto), se trata de una norma escasamente operativa"<sup>206</sup>.

### **3.c) Imputación temporal de las rentas generadas: la venta de empresa con precio aplazado.**

El criterio fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos es el del devengo, es decir, que unos y otros se imputan al ejercicio en el que se produzca la corriente de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se verifiquen los cobros o los pagos. Así pues, las rentas generadas por la transmisión de la empresa se imputarán al ejercicio en el que la misma se lleve a cabo, siendo intrascendente el momento en el que se perciba la

---

<sup>206</sup>Vid. BENÍTEZ CASTELAR, C., "Tributación" en *Régimen jurídico de las Adquisiciones de empresas*, AA.VV., Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 744 y 745.

contraprestación.

Ese mismo criterio del devengo es el contable, por lo que, como regla general, no se producirán ajustes derivados de la imputación temporal. No obstante, esta regla general, conoce algunas excepciones<sup>207</sup> de la que puede resultar aplicable a la transmisión onerosa de la empresa la de la imputación temporal de las operaciones con precio aplazado.

La LIS establece un criterio de imputación temporal, opcional para el sujeto pasivo, aplicable a las operaciones a plazos o con precio

---

<sup>207</sup>Tales son las tres siguientes:

1º.-En primer lugar, es posible que, para conseguir una imagen fiel del patrimonio de la empresa, de su situación financiera o de sus resultados, contablemente se siga un criterio de imputación temporal distinto al del devengo. Cuando ello ocurra, sólo será fiscalmente admisible mediando la aprobación de la Administración a través del procedimiento que regulan los arts. 31 y 32 LIS.

2º.-En segundo lugar, es posible que la norma fiscal permita la deducción de un gasto que no aparezca reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias; es lo que ocurre, por ejemplo, en los supuestos de libertad de amortización o de contratos de leasing.

3º.-Finalmente, puede ocurrir que la norma fiscal establezca para ciertos ingresos un criterio de imputación distinto al del devengo. Esto es lo que ocurre en las operaciones con precio aplazado, en la recuperación de valor de ciertos elementos y en los seguros "unit linked".

aplazado<sup>208</sup>. A tal efecto, se consideran operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En tal caso, el sujeto puede optar por imputar las rentas a medida que resulte exigible el cobro de cada una de las cantidades aplazadas. No obstante, si se endosan o descuentan las letras en las que se documentó el aplazamiento, en ese momento han de imputarse las cantidades correspondientes.

La regla resultará plenamente aplicable a la venta de empresa, cuando se haya pactado el cobro del precio de forma aplazada.

#### **4.- Periodo impositivo y devengo en las transmisiones empresariales.**

Cabría cuestionarse, finalmente, si cuando una sociedad transmite una empresa, dicha transmisión podría, en algún caso, incidir sobre el periodo impositivo o el devengo del IS.

Como es sabido, el periodo impositivo del impuesto coincide con

---

<sup>208</sup>Vid., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., "El devengo en las operaciones a plazo: consecuencias respecto a la normativa aplicable", Quincena Fiscal, 14, 2003, págs. 9 y ss.

el ejercicio económico de la entidad, sin que en ningún caso pueda ser superior a 12 meses. No obstante, la ley establece cuatro supuestos en los que concluye el período impositivo, aun cuando pueda no haber concluido el ejercicio económico<sup>209</sup>:

a.- Cuando la entidad se extinga.

b.- Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

c.- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante<sup>210</sup>.

d.- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial<sup>211</sup>.

---

<sup>209</sup>Vid. LETE ACHIRICA, C., "Supuestos de período impositivo anticipado: el nuevo art. 24 LIS", Impuestos, nº 1, 2001, págs. 110 y ss; GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Conclusión del período impositivo y deducción por reinversión en las transformaciones societarias", Gaceta Fiscal, 228, págs. 49 y ss.

<sup>210</sup>En este supuesto, la ley entiende que la entidad se ha disuelto, por lo que habrá de integrar en su base la diferencia entre el valor de mercado y el contable de sus elementos patrimoniales.

<sup>211</sup>La diferencia entre este supuesto y el anterior está en que la ley no considera que se haya producido la disolución de la entidad, por lo que la liquidación del período impositivo que concluye con la transformación se realizará aplicando las reglas generales de

El devengo se producirá en todos los supuestos el último día del período impositivo.

Pues bien, es obvio que cuando una sociedad transmite de forma directa una empresa, ya sea a través de su venta, su permuta, su donación o su aportación a otra sociedad, incluso en el supuesto de que la empresa transmitida constituya el único patrimonio empresarial, la personalidad jurídica del transmitente subsiste sin alteración alguna en su forma jurídica, por lo que no se produce incidencia alguna sobre el período impositivo ni sobre el devengo. Por el contrario, en las transmisiones indirectas de empresas, es decir, en aquéllas que se producen a consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial, concluirá el período impositivo de la sociedad transmitente cuando la misma se extinga a consecuencia de la operación societaria realizada, lo que ocurrirá, por ejemplo, en los casos de fusión o escisión total.

#### **5.- Reinversión de los beneficios generados por la transmisión de la empresa.**

---

liquidación sin practicar, por tanto, ajustes para reflejar la diferencia entre los valores de mercado y contables. No obstante, cuando los elementos que pertenecían a la sociedad transformada son transmitidos con posterioridad a la transformación, la ley presume que la renta derivada de ella se ha generado de forma lineal durante todo el tiempo de tenencia del bien, de tal modo que la que corresponda hasta el momento de la transformación se gravará al tipo de gravamen y de acuerdo con el régimen tributario aplicable a la entidad antes de dicha transformación.



Las rentas obtenidas por la transmisión de una empresa podrían resultar favorecidas por la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios<sup>212</sup>.

El art. 42 LIS regula una deducción en la cuota íntegra del impuesto de, con carácter general, el 20% de la renta generada por la transmisión de elementos del inmovilizado material o inmaterial o de valores representativos de la participación en al menos el 5% del capital social de entidades, siempre que los mismos se hubieran poseído con un año de anterioridad a la transmisión y que el importe obtenido en la misma se reinvierta en elementos de la misma naturaleza que los citados, debiendo realizarse la inversión en el plazo comprendido entre el año anterior y los tres posteriores a la puesta a disposición del elemento enajenado.

La pregunta, obviamente, por lo que a nuestro objeto interesa es si la deducción se puede aplicar sobre la renta generada en las transmisiones de empresas. De entrada, el precepto es aplicable a las transmisiones onerosas de elementos en las que, además, la contraprestación haya sido monetaria, es decir, únicamente en las ventas;

---

<sup>212</sup>Sobre el estado actual de los beneficios fiscales por reinversión vid., FALCÓN Y TELLA, R., "La deducción por reinversión y el régimen transitorio de las rentas diferencias: algunos puntos conflictivos", *Quincena Fiscal*, nº 22, 2001, págs. 5 y ss; UTANDE SAN JUAN, J.M., "Fundamento, evolución, estado actual y perspectivas de los beneficios fiscales por reinversión en el Impuesto de Sociedades", *Canarias Fiscal*, nº 22, págs. 5 y ss.

por lo tanto, ha de excluirse su aplicación en las permutas, aportaciones a sociedad o transmisiones gratuitas.

Además, respecto de la venta de la empresa, una vez más, el precepto está pensando en la transmisión de elementos aislados, por lo que sólo cabría aplicarlo elemento a elemento, respecto de todos y cada uno de aquéllos que formen parte del patrimonio empresarial y reúnan las características exigidas por el art. 42.2 LIS; lo que no cabría es aplicarlo a la transmisión de la universalidad empresarial. Se vuelve a echar en falta, una vez más, el reconocimiento a efectos fiscales de la realidad económica que representa la transmisión de una empresa.

#### **6.- Incidencia de la transmisión en el Impuesto de Sociedades de la entidad adquirente.**

Vista ya la incidencia que la transmisión de la empresa tiene en el IS del transmitente, detengámonos en la que puede presentar para el adquirente.

La regla general es que la adquisición de la empresa, no genera inmediatamente una renta gravable para el adquirente<sup>213</sup>, más que en el

---

<sup>213</sup>Como dice BENÍTEZ CASTELAR, C., "Tributación", en *Régimen jurídico de las adquisiciones de empresas*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 749, "en contra de lo que ocurre en el caso del transmitente, la adquisición de una empresa no determina de forma inmediata la aparición de rentas gravables en el adquirente, aunque se manifieste en él una capacidad de pago sobre la que recaen los impuestos indirectos que puedan gravar la transmisión".

supuesto en el que la adquisición se opere a título gratuito; así es desde el punto de vista contable. Sin embargo, fiscalmente, existen determinadas normas que puedan incidir en la futura tributación de la entidad que adquiere. Concretamente, la adquisición de la empresa puede incidir, respecto de la sociedad adquirente, en las amortizaciones a practicar, en la valoración de los activos afectos a la empresa adquirida -que, como veremos, podría generar rentas futuras- o en la compensación de bases imponibles generadas por esta última. Detengámonos, brevemente, en estas cuatro cuestiones.

### **6.a) Determinación de la renta contable en la adquisición de la empresa.**

#### **6.a.1) En la compra de empresa.**

La compra de empresa, en principio, no genera renta alguna para la sociedad adquirente, en cuanto que su contabilización no presenta ninguna incidencia respecto del resultado, ni tampoco la norma fiscal obliga a realizar ajuste alguno que pueda incidir en el mismo.

En efecto, como ya expusimos en el capítulo primero, la adquisición de la empresa mediante precio se podría contabilizar del siguiente modo<sup>214</sup>:

---

<sup>214</sup>Ya vimos cómo los contabilizaban de esa forma, entre otros: LOZANO ARAGÜES, R., *Manual de contabilidad para juristas*, Ibidem, Madrid, 1994, págs. 337 y 338;

-----X-----

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.
- Fondo de comercio.

a

- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Tesorería
- o
- Acreeedores

-----X-----

El apunte pone de manifiesto que el comprador de la empresa ha adquirido los activos reales de la misma, que da de alta por su valor efectivo actual y que ha asumido las deudas pendientes de aquélla, dándolas de alta por su valor de reembolso actual. Igualmente indica que la adquisición se ha llevado a cabo mediante precio, que se ha desembolsado en efectivo o que se ha aplazado. Finalmente, el apunte refleja que el precio de la operación es superior al valor patrimonial

actual neto de lo adquirido, contabilizándose dicha diferencia como un activo inmaterial: el fondo de comercio. Queda, pues, claro que para el adquirente, en principio, la adquisición de la empresa no genera renta gravable alguna.

Ahora bien, cabría cuestionarse qué ocurriría si se produjera el fenómeno inverso, es decir, si el comprador satisficiera un precio inferior al valor real neto del patrimonio empresarial adquirido, lo que podría deberse a la previsión de que la empresa adquirida resulte obligada a hacer frente en un futuro a un gasto determinado<sup>215</sup> o, simplemente, a la ganancia que el comprador ha obtenido con la compra de la empresa. En el primer caso la diferencia se recoge dotando la correspondiente provisión. Sin embargo, la cuestión no está tan clara en el segundo, donde existen discrepancias entre el ICAC<sup>216</sup> y la AECA<sup>217</sup>. Para el primero lo procedente será contabilizar la "ganancia", minorando proporcionalmente el importe de los activos adquiridos; por su parte la AECA, difiere de esa solución, permitiendo reconocer como beneficio de la adquisición de la empresa la diferencia negativa entre el precio pagado y el valor real neto del patrimonio adquirido, siempre que no existan causas que permitan suponer que algún activo vale menos que el valor neto contable o que existan riesgos a garantizar mediante la dotación de un provisión. Pero, de cualquier forma, aun admitiendo esta última solución, la generación de una ganancia en la entidad compradora de la empresa es un supuesto

---

<sup>215</sup>Como podría ser un expediente de regulación de empleo.

<sup>216</sup>Vid. norma quinta.5 de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992.

<sup>217</sup>Vid. documento número 3.

excepcional.

**6.a.2) En la adquisición por permuta.**

En la permuta, los elementos recibidos se valoran, como ya nos consta, en el valor contable de los entregados, con el límite de su valor de mercado -de los recibidos-. De esta manera el que adquiere una empresa por permuta, la dará de alta en su contabilidad por el valor contable de lo entregado a cambio, a no ser que éste último valor -supuesto muy improbable- sea superior al de mercado de la empresa, en cuyo caso computará una pérdida. Es decir, que en la generalidad de los casos el neto patrimonial de la empresa adquirida que quede reflejado en la contabilidad del adquirente habrá de coincidir con el valor contable de los elementos entregados a cambio. De esta manera, en la contabilidad del nuevo titular sólo se registrará el fondo de comercio, cuando el valor contable de los elementos entregados en contraprestación sea superior al valor patrimonial actual neto de la empresa adquirida.

Así pues, el apunte sería el siguiente, en el que, como se ve, no se registra ganancia alguna:

-----X-----

-Inmovilizado inmaterial.

-Inmovilizado material.

- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.
- Pérdida (si valor contable entregado supera mercado empresa)
- Fondo de comercio (si valor contable entregado supera neto patrimonial actual empresa).

a

- Activos entregados en la permuta
  - Deudas a largo
  - Deudas a corto

-----X-----

### **6.a.3) En la adquisición gratuita.**

Por el contrario, cuando la empresa se adquiere a título gratuito, sí se genera una renta para la entidad adquirente, que queda gravada, obviamente, por el IS<sup>218</sup>. Así resulta claramente del apunte contable que refleja la adquisición gratuita de la empresa:

---

<sup>218</sup>Recuérdese, además, que que las personas jurídicas no son sujetos pasivos del ISD, tributando, pues, las ganancias a título gratuito por ellas obtenidas en el IS.

-----X-----

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.
- Tesorería.

a

- Deudas a largo
- Deudas a corto
- Ingresos a distribuir en varios ejercicios

-----X-----

El apunte pone de manifiesto, al igual que el que refleja la compra de la empresa, que el donatario ha adquirido los activos reales de la empresa donada, que da de alta por su valor venal actual<sup>219</sup> y que ha asumido las deudas pendientes de aquélla, dándolas de alta por su valor de reembolso actual. Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre en la compra, como quiera que la adquisición se ha efectuado sin contraprestación alguna, se ha generado una ganancia, cuantificable en la diferencia existente entre el valor venal actual de los activos afectos a la empresa y el valor de reembolso de las deudas.

Como ya analizamos también en el capítulo primero, en la

---

<sup>219</sup>Vid. Norma primera 1.2.b) de la Resolución del ICAC de 30 de Julio de 1991,



ganancia no se integra el valor del activo más importante de una empresa: su fondo de comercio<sup>220</sup>. La razón está en que el exceso de valor de la empresa sobre los activos netos que la integran, no se contabiliza al no existir un precio cierto que pueda servir de referencia para su valoración.

La ganancia obtenida no se imputa al resultado del ejercicio en que se produce la donación, sino que se refleja como un ingreso a distribuir en varios ejercicios, imputándose a resultados de acuerdo con las reglas de imputación de las subvenciones<sup>221</sup>. Como quiera que de acuerdo con éstas últimas la imputación a resultados se realizará a medida que se amortice el bien adquirido si es amortizable o cuando se dé de baja si no lo es<sup>222</sup>, se plantea la duda de cómo imputar a resultados el valor real neto de la empresa transmitida. Teóricamente cabría pensar en diferentes soluciones, que ya expusimos en el reiterado capítulo primero y de las que nosotros optamos por imputar aquella parte del saldo de la cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios correspondiente a los activos no

---

<sup>220</sup>Así resulta de la norma de valoración 5ª.c del PGC.

<sup>221</sup>Así lo señala la norma 1ª.1.2.a) de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, al disponer que "la empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta del subgrupo 13, "ingresos a distribuir en varios ejercicios", cuyo movimiento habrá de coincidir con lo establecido en el PGC para la referida cuenta, y se aplicarán las reglas correspondientes a subvenciones de capital".

<sup>222</sup>Tales son las reglas de valoración de las subvenciones de capital establecidas en la norma de valoración 20ª PGC, a que se remite la disposición del ICAC citada en la nota precedente.

amortizables al darlos de baja y el resto a medida que se vayan amortizando los activos que sí sean amortizables<sup>223</sup>.

#### **6.a.4) En la adquisición en virtud de aportación a sociedad.**

Como dijimos, la regla general es que la adquisición de la empresa no genera, en principio, renta alguna para el adquirente, con la única excepción de que la misma se hubiera efectuado a título gratuito. Por tanto, al tratarse de una adquisición onerosa, tampoco va a generarse renta en la adquisición de una empresa en virtud de su aportación a una sociedad; así se deduce claramente, de su apunte contable:

-----X-----

- Inmovilizado inmaterial.
- Inmovilizado material.
- Inmovilizado financiero.
- Existencias.
- Deudores.
- Inversiones financieras temporales.

---

<sup>223</sup>La razón por la que optamos por dicha solución es porque nos parecía la más razonable en cuanto que va a permitir una correlación entre el ingreso imputado y la amortización practicada, además de que no imputará el ingreso correspondiente a los activos no amortizables hasta que los mismos no sean dados de baja

-Tesorería.

-Fondo de comercio.

a

-Capital social

-Deudas a largo

-Deudas a corto

-----X-----

Como en toda adquisición de empresa, el apunte refleja que la sociedad adquirente ha asumido los activos reales de la misma, dándolos de alta en su contabilidad por su valor actual, así como las deudas de ella, contabilizándolas por su valor de reembolso. Además, al tratarse de una adquisición onerosa, se da de alta como activo inmaterial el exceso de valor que tiene la empresa sobre su patrimonio real neto, es decir, su fondo de comercio.

Sin embargo, no se genera resultado positivo o negativo alguno de la operación, en cuanto que la contrapartida del patrimonio neto incorporado es el incremento del capital social de la sociedad preexistente a la que se realiza la aportación o la fijación del capital social inicial, si es de nueva creación.

**6.b) Diferencias en la valoración contable y fiscal de la empresa adquirida.**

La norma fiscal puede determinar una valoración de la empresa adquirida distinta a la contable, lo que puede obligar a realizar determinados ajustes positivos<sup>224</sup>. Dicho efecto puede producirse tanto en virtud de la aplicación de las normas para determinar el valor de los elementos adquiridos a título gratuito, como en virtud de las normas que determinan las consecuencias de la sustitución del valor contable por el de mercado. Veamos ambas.

#### **6.b.1) Valoración fiscal de la empresa adquirida a título gratuito.**

Ya vimos cómo fiscalmente los elementos adquiridos a título gratuito se valoraban por su valor de mercado, debiendo la sociedad adquirente integrar ese valor en su base imponible. El criterio fiscal es el mismo que establece la norma contable, que también determina una ganancia por el valor de mercado de los elementos adquiridos.

Ahora bien, la norma fiscal que establece el valor de los elementos adquiridos a título gratuito establece también el criterio de imputación temporal de la renta generada por dicha adquisición, disponiendo que la misma se imputará al período impositivo en que se produzca la adquisición a título gratuito. Se establece, pues, un tratamiento distinto al contable que, como sabemos, imputa dicha renta aplicando las reglas

---

<sup>224</sup>Sobre esta cuestión, en general, vid. SANZ GADEA, E., "Reglas de valoración", Revista de Contabilidad y Tributación (CEF), nº 212, págs. 65 y ss.

correspondientes a las subvenciones, por lo que el año de la adquisición habrá que efectuar un ajuste positivo y el resto uno negativo para neutralizar los ingresos contables en la medida que el bien ya fue declarado en su integridad el primer ejercicio<sup>225</sup>.

La cuestión que se plantea cuando lo adquirido a título gratuito es una empresa es si la norma se aplicará a la misma en su universalidad o habrá de ser aplicada elemento a elemento. Su aplicación a la unidad empresarial obligaría, por una parte, a imputar como renta, en cuanto que forma parte de su valor de mercado, al fondo de comercio, gravando el valor principal de la empresa. Sin embargo, ni contable, ni fiscalmente, se obliga al adquirente a dar de alta el fondo de comercio, por lo que no hay más remedio que reconocer, una vez más, que la norma de valoración e imputación fiscal habrá de aplicarse elemento a elemento.

Así pues, el donatario de la empresa habrá de practicar tantos ajustes positivos como activos se encuentren afectos a ella, siendo el importe de la misma:

1º.-Para los elementos del circulante y el inmovilizado no amortizable, el valor de mercado de los mismos.

2º.-Para los elementos del inmovilizado amortizables, la diferencia entre su valor de mercado y la amortización dotada el primer año.

---

<sup>225</sup>Vid. LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A., *Memento Práctico del Impuesto de Sociedades*, Francis Lefebvre, 2004, epígrafes 920 y ss,

El resto de ejercicios habrá que practicar un ajuste negativo respecto de los elementos amortizables, para neutralizar el ingreso contable que ha de computarse respecto de los mismos. El mismo signo tendrá el ajuste que haya de practicarse respecto de los elementos del circulante o del inmovilizado no amortizable cuando los mismos se transmitan; el importe de este último será el valor de mercado de los mismos el día de su adquisición, con lo que se neutralizará igualmente el ingreso contable que se computa al enajenarlos o darlos de baja.

**6.b.2) Efectos de la sustitución del valor contable de la empresa adquirida por el valor normal de mercado.**

En algunos supuestos, la LIS obliga al transmitente a valorar fiscalmente los elementos transmitidos no de acuerdo con lo pactado en la transmisión, sino de acuerdo con el valor de mercado -caso, por ejemplo, de las aportaciones societarias-; en otros casos, faculta a la Administración para prescindir del valor pactado y sustituirlo, a efectos fiscales, por el de mercado -operaciones vinculadas-. Pues bien, en todos los supuestos en que, por una u otra razón, proceda aplicar respecto del transmitente valores de mercado y éste no sea el valor contable tomado en consideración por el adquirente, en la base imponible de este último habrá de integrarse -por el propio sujeto o por la Administración, en su caso- la diferencia, ya sea positiva o negativa, entre el valor dado por las partes a la operación y el de mercado, de acuerdo con, por lo que a

nuestros efectos interesa, las siguientes reglas (art. 18 LIS)<sup>226</sup>:

a) Cuando el elemento adquirido que ha de ser valorado a precio de mercado pertenece al activo circulante, dicha diferencia se integra en la base imponible del adquirente en el periodo impositivo en que dicho elemento genere un ingreso.

b) En el supuesto de que el bien adquirido fuera un elemento del inmovilizado no amortizable, la diferencia se integrará en la base del adquirente en el periodo impositivo en que el mismo se transmita.

c) Si se tratara de un elemento del inmovilizado amortizable, la diferencia se integra en la base en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicándole el método de amortización utilizado respecto del referido elemento.

Así pues, el precepto regiría en aquéllas transmisiones de empresas, en las que fiscalmente procediera valorar el objeto transmitido a valores de mercado y el adquirente hubiera valorado de acuerdo con otro valor distinto; se aplicaría, pues, en las ventas de empresas entre partes vinculadas, en las donaciones de empresas, cuando el donatario hubiera valorado por debajo del valor venal o en las aportaciones cuando la sociedad a la que se realiza la aportación hubiera valorado también por

---

<sup>226</sup>Vid. DÍAZ YANES, I., "Reglas de valoración", *Guía...*, *op. cit.*, págs. 261 y ss.

debajo del valor de mercado<sup>227</sup>.

El problema radica, una vez más, en que el precepto se refiere, obviamente, a la transmisión de elementos aislados y no a la transmisión de una unidad empresarial, por lo que su aplicación habría de realizarse elemento a elemento y no a la empresa en cuanto tal; es decir, que se aplicaría a aquéllos elementos de la empresa transmitida que, habiéndose valorado fiscalmente para el transmitente a valores de mercado, lo hubieran sido por cantidades inferiores por el adquirente. De esta manera, quedaría fuera de su ámbito de aplicación el fondo de comercio; la razón de ello es que su valor, como ya vimos, no resulta gravado para el transmitente. Sólo se conseguiría gravarlo si el precepto regulara la transmisión de la empresa como una universalidad, en cuyo caso habría de establecer también una regla específica para imputar la diferencia entre el valor de mercado de la misma y el valor por el que la contabilizó el adquirente. Dicha regla, en coherencia con lo que mantuvimos a propósito de la contabilización de la adquisición gratuita de la empresa, debería ser prorratear esa diferencia entre el valor del activo circulante, el inmovilizado amortizable y el no amortizable, imputando la primera a medida que se transmitan los elementos que la integran, la segunda a medida que se vayan dando de baja y la tercera a medida que se vayan amortizando los activos amortizables.

---

<sup>227</sup>No obstante, hay que aclarar que la aportación de empresa constituye aportación de rama y, por tanto, en principio se le aplicaría el régimen fiscal especial de las fusiones. Pero para ello, uno de los requisitos es que la sociedad adquirente valore a efectos fiscales los elementos aportados por los mismos valores que tenían en la sociedad aportante antes de la aportación.



Sin embargo, la realidad de las cosas obliga a reconocer que cuando la norma fiscal haya obligado al transmitente a valorar a precios de mercado y el adquirente hubiera contabilizado un valor inferior, la integración de la diferencia entre aquél y éste último se determinará e imputará elemento a elemento. Así pues, por ejemplo, la aplicación de la norma fiscal a una sociedad a la que se aportó una empresa, obligará a determinar si los bienes y derechos integrantes del patrimonio empresarial -no la empresa como tal- fueron o no contabilizados por su valor de mercado. En caso negativo, la misma habrá de practicar, suponiendo obviamente que no se le aplicara el régimen especial de fusiones<sup>228</sup>, tantos ajustes positivos como elementos hubieran sido contabilizados por debajo de su valor de mercado, siendo su importe la diferencia entre éste y el contable y el criterio de imputación del mismo el que corresponda de acuerdo con el art. 18 LIS.

### **6.c) La amortización de los activos de la empresa adquirida.**

La tercera cuestión que, según dijimos, ofrecía alguna peculiaridad en el Impuesto de Sociedades de la entidad adquirente de una empresa, era la amortización de los activos afectos a ella. A este respecto, hay que distinguir entre la amortización de aquéllos elementos que aparecían en la contabilidad del transmitente y, en su caso, la del fondo de comercio.

---

<sup>228</sup>En efecto, ya hemos repetido que el régimen fiscal especial dispone, vid. art. 85 LIS, la valoración de los bienes adquiridos por los valores que tenían para el transmitente antes de realizarse la operación.

**6.c.1) Amortización de los activos registrados en la contabilidad del transmitente.**

Por lo que se refiere a la amortización de los primeros, esto es de aquéllos elementos transmitidos con la empresa, hay que tener en cuenta que los mismos son elementos usados y que, por tanto, habrán de amortizarse teniendo en cuenta las normas que la LIS dicta al respecto<sup>229</sup>. No obstante, se excluyen de la consideración de bienes usados los edificios con menos de diez años de antigüedad.

Pues bien, como tales bienes usados<sup>230</sup>, su amortización se realizará:

1º.- Aplicando sobre el valor por el que los contabilice el adquirente un porcentaje comprendido entre el coeficiente mínimo y el doble del coeficiente máximo según tablas.

2º.- Aplicando el coeficiente máximo según tablas al valor originario, es decir, a aquél por el que aparecían en la contabilidad del transmitente; sin embargo, obviamente, sólo se amortizará el valor por el que los contabilice el adquirente. Esta segunda regla es voluntaria, pudiendo el sujeto pasivo optar por ella, si le resulta

---

<sup>229</sup>Vid. BENÍTEZ CASTELAR, C., "Tributación", en *Régimen jurídico de las adquisiciones de empresas*, op. cit., pág. 751.

<sup>230</sup>Vid. art. 2.4 RIS.

más favorable, siempre que conozca el valor originario o lo determine pericialmente.

No obstante, las reglas anteriores, cuando la transmisión se opera entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo caben dos posibilidades respecto de la amortización<sup>231</sup>:

1ª.-Si el valor por el que lo contabiliza la sociedad adquirente es superior al contable de la entidad transmitente, la amortización se realizará aplicando a aquél -el valor contable para la adquirente- un coeficiente entre el mínimo y el máximo; es decir, que el bien se amortiza como si no fuera usado.

2ª.-Si, por el contrario, el valor contable para la adquirente es inferior al de la entidad transmitente, el bien se amortizará aplicando a éste último un coeficiente entre el mínimo y el máximo. La amortización acumulada, obviamente, no puede exceder, sin embargo, del valor contable para la adquirente.

### **6.c.2) Amortización del fondo de comercio.**

Finalmente, por lo que se refiere al fondo de comercio hay que estar a las normas que determinan la amortización del inmovilizado inmaterial, tanto fiscal como contablemente. Las primeras establecen un

---

<sup>231</sup>Vid. art. 2.4.c) RIS.

porcentaje máximo de amortización para el fondo de comercio del 5%<sup>232</sup>, mientras que las segundas fijan para él un porcentaje mínimo del 10%<sup>233</sup>, lo que obligará a practicar los correspondiente ajustes positivos por el exceso de amortización contable sobre la fiscal.

#### **6.d) Compensación de bases imponibles negativas pendientes generadas por la empresa adquirida.**

La última cuestión que merece ser analizada respecto de la incidencia de la adquisición de una empresa en el Impuesto de Sociedades de la entidad adquirente es qué ocurre con las bases imponibles negativas pendientes de compensar generadas por la empresa adquirida antes de su adquisición<sup>234</sup>.

---

<sup>232</sup>Vid. art. 11.4 LIS.

<sup>233</sup>Sobre amortización del fondo de comercio, vid. COELLO DE PORTUGAL MARTÍNEZ DEL PERAL, I., "La amortización del fondo de comercio que se genera cuando una sociedad adquiere el 100% de otra", Impuestos 19, 2000, págs. 43 y ss; CARO CEBRIÁN, A., "Amortización del fondo de comercio financiero", Carta Tributaria, Monografía 327, 2000.

<sup>234</sup>Sobre el particular, vid., MONTESINO OLTRA, S., *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, 2000; MORILLO MÉNDEZ, A., "Sucesiones y compensaciones de bases negativas en el régimen especial de fusiones y otras operaciones societarias. Un análisis del art. 104 LIS", Tribuna Fiscal, 144, págs. 61 y ss; SERRANO GUTIÉRREZ, A., "Restricciones para la compensación de bases imponibles negativas en las operaciones de reestructuración empresarial", Fiscal Mes a Mes, 85, págs. 18 y ss; MARTÍNEZ SERRANO, A., "La compensación de bases imponibles negativas: valoración crítica y propuestas de reforma a la luz del Derecho comparado", Impuestos,

Como sabemos, para determinar la base imponible del IS de una entidad se compensan las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En efecto, una vez corregido el resultado contable con los ajustes que procedan, tenemos la base imponible previa. Pues bien, si ésta es positiva y el sujeto tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, puede minorarla en el importe de estas últimas, sin que el resultado de la minoración pueda ser negativo. El importe de la minoración será la cantidad de las bases negativas pendientes que elija el sujeto<sup>235</sup>.

---

nº 9, 2005, págs. 1º y ss.

<sup>235</sup>Ahora bien, con el objeto de evitar que se beneficien de la compensación socios que no se vieron afectados por las pérdidas que originaron las bases negativas a compensar, se establece una reducción en éstas últimas cuando concurren determinados requisitos. El importe de dicha reducción está constituido por la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones que tuvieron que realizar los socios iniciales para tener la misma participación que un nuevo socio que adquiere ahora la suya, menos el valor de adquisición satisfecho por este último.

Para que se aplique la reducción anterior han de concurrir los siguientes requisitos:

\*Que tras la finalización del período impositivo en el que se produjeron las pérdidas que originaron la base imponible a compensar, una persona, entidad o conjunto de personas o entidades vinculadas, haya adquirido la mayoría del capital o de los derechos a participar en los resultados del sujeto pasivo.

\*Que dichos adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponda la base imponible negativa.

\*Que el sujeto pasivo no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de

Ahora bien, la compensación tiene un límite temporal, de tal manera que, con carácter general<sup>236</sup>, las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

La pregunta que cabría hacerse es, en el supuesto de que la

---

los seis meses anteriores a la adquisición de la participación mayoritaria.

<sup>236</sup>La regla citada es sólo la general, puesto que:

1.- Transitoriamente, las bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del primer periodo impositivo que comenzara en el 2002, se podrán compensar en los 15 años inmediatos y sucesivos contados a partir del periodo siguiente a aquél en el que se determinaron dichas bases negativas. La razón de ser de esta norma transitoria se encuentra en que el plazo para compensar, que hasta entonces era de 10 años, se incrementó a partir del 1 de enero de 2002 a los 15 actuales.

2.- Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación de los 15 años a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

3.- Las entidades que exploten nuevas autopistas, túneles y vías de peaje también podrán computar el plazo de los 15 años para compensar las bases imponibles negativas derivadas de dicha explotación a partir del primer periodo impositivo cuya base sea positiva.

4.- Finalmente, existen otros dos regímenes transitorios más para nuevas actividades iniciadas entre el 3-3-93 y el 31-12-94 -art. 11, RD Ley 3/93- y para empresas de nueva creación durante el 94 -art. 2, Ley 22/93-, de acuerdo con los cuales y siempre que se cumplan ciertos requisitos no existe limitación de plazo para compensar las bases negativas.

empresa transmitida hubiera generado bases imponibles negativas, si podrían ser compensadas, en su caso, en las futuras liquidaciones del impuesto de la sociedad adquirente con las positivas generadas por ella. La respuesta, en principio, ha de ser negativa, en cuanto que las bases imponibles no corresponden a la empresa, sino al empresario, es decir, a la sociedad, por lo que "el derecho a la compensación sólo puede efectuarse por la sociedad que lo generó, siendo intransmisible a terceros"<sup>237</sup>. Esta regla sólo conoce una excepción y es cuando se disuelva una sociedad con bases negativas pendientes de compensar, siempre que dicha disolución sea en virtud de una operación de aquéllas a las que les resulta aplicable el régimen especial de fusiones.

No obstante, el art. 90.3 LIS, a propósito del citado régimen fiscal especial, declara que las bases imponibles pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente, lo que podría hacer pensar en que el derecho a la compensación se transmitirá con carácter general en cualquier supuesto al que le resulte de aplicación el referido régimen especial y, por tanto, también a las aportaciones de rama, por ejemplo.

Sin embargo, del art. 25 LIS se deduce que el derecho a la compensación de bases negativas corresponde al sujeto pasivo que las generó, por lo que la transmisión del derecho a compensar sólo podrá producirse cuando se opere una auténtica sucesión jurídica con extinción

---

<sup>237</sup>Contestación DGT de 24-10-1997.

de la personalidad jurídica de aquél<sup>238</sup>. Así, además, lo corrobora la escasa doctrina administrativa recaída en torno al art. 90.3 LIS<sup>239</sup>.

#### **IV.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.**

Para cerrar el estudio de la tributación de la transmisión de la empresa en la imposición sobre la renta, nos referiremos brevemente a la incidencia que la misma presenta en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

---

<sup>238</sup>Vid. en este sentido a SÁNCHEZ MANZANO, J.D., *Fiscalidad de las operaciones...*, op. cit., pág. 362 y 363, a propósito del art. 90.3 LIS afirma: "Debemos incidir en la nota de excepcionalidad que preside la medida. La extinción de la personalidad jurídica de la entidad cedente y la sucesión universal son los presupuestos básicos que legitiman la traslación. Por tanto, a pesar de que no se especifique, la posibilidad debe circunscribirse al ámbito de la fusión y escisión total. En similar sentido, vid. también COLMENAR VALDÉS, S., "La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos 1997*, Tomo II, pág. 98, SÁNCHEZ OLIVÁN, L., *La fusión y la escisión de sociedades. Aportación de activos y canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo. Estudio económico, jurídico, fiscal y contable*. EDERSA, 1998, pág. 104 y GARCÍA NOVOA, C. "La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS", en *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, op. cit., pág. 254.

<sup>239</sup>Como señaló la DGT en contestaciones de 16-1-1997y 10-4-1997, en una operación de escisión parcial no se transmite a la entidad adquirente el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar por la transmitente, por cuanto dicha operación no supone la extinción de la sociedad, la cual conserva el derecho a la compensación.



Como sabemos, el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes grava la renta obtenida en territorio español por personas físicas o jurídicas que no tienen la condición de residentes en España. Por tanto, tributarán en él las rentas que la transmisión de una empresa radicada en España genere para el transmitente o para el adquirente que sean no residentes y ello con independencia de si son personas físicas o jurídicas<sup>240</sup>. Es decir, que tributará en el impuesto<sup>241</sup>:

1º.-La ganancia que produce la transmisión de la empresa radicada en España cuando el transmitente sea una persona física o jurídica no residente. Por tanto, siempre que un no residente transmite una empresa de su titularidad que posee en España, ya lo haga a través de su venta, permuta, aportación a sociedad o donación, la ganancia generada quedará sujeta al IRNR.

2º.-La ganancia que produce la adquisición gratuita o, muy excepcionalmente, la que pueden generar determinadas adquisiciones onerosas -por permuta o aportación-, cuando la empresa transmitida esté radicada en España y el adquirente sea,

---

<sup>240</sup>Sobre el objeto del impuesto vid., por todos, BAENA AGUILAR, A., "Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes*, AA.VV., Civitas, Madrid, 1999, págs. 25 y ss.

<sup>241</sup>Sobre la tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes, vid., por todos, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Tributación de los no residentes respecto de los inmuebles y las ganancias patrimoniales", en *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, dirigidos por COLLADO YURRITA, M.A., Colex, 2005, págs. 527 y ss.

igualmente, un no residente. Es decir, que las ganancias que pueden generarse para el donatario de una empresa, para el que recibe una empresa por permuta o para la sociedad a la que se aporta una sociedad, presupuesta en todos los casos la condición de no residente del adquirente -donatario, adquirente por permuta o sociedad-, va a quedar sujeta al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

La tributación en el Impuesto va a depender, fundamentalmente, de que la renta obtenida por el no residente se perciba a través de un establecimiento permanente, o no. Dado el concepto legal de establecimiento permanente<sup>242</sup>, no hay más remedio que reconocer que una empresa será siempre un establecimiento permanente<sup>243</sup>. De este modo, la renta generada para el no residente por la transmisión de la

---

<sup>242</sup>Dice, a tal efecto el art. 13.1.a) LIRNR que "*se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

*En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses".*

<sup>243</sup>Vid., a propósito de la delimitación del establecimiento permanente, CARMONA FERNÁNDEZ, N., "Fiscalidad del establecimiento permanente", en *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, op. cit., pág. 118.

empresa radicada en España, se considerará siempre percibida a través de establecimiento permanente.

Por su parte, si el no residente es el adquirente de la empresa, las rentas derivadas de su adquisición se considerarán percibidas a través de establecimiento permanente, cuando se continúe con el desarrollo de la actividad. Si no se continúa con dicho desarrollo, la renta no se entenderá percibida a través de establecimiento permanente y, por tanto, quedará sometida a las normas que regulan las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Pues bien, cuando la ganancia derivada de la transmisión o adquisición de la empresa se entienda obtenida a través de establecimiento permanente, su incidencia en la base del impuesto será la misma que hemos visto presenta en el Impuesto de Sociedades. La razón es que la base del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes radicados en España se determina de acuerdo con el régimen general del Impuesto de Sociedades<sup>244</sup>.

Lo anterior podría plantear la duda de si la empresa radicada en España, cuando es aportada a una sociedad, de tal modo que el transmitente o la adquirente son no residentes, podría favorecerse del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos o canje

---

<sup>244</sup>Sin perjuicio de que el art. 18 LIRNR establezca determinadas especiales que, no presentan incidencia alguna, respecto de la transmisión de empresas.

de valores. La respuesta, sin embargo, ha de ser afirmativa, por dos razones: En primer lugar, porque la aportación de una empresa, ya lo hemos dicho, va a constituir una aportación de rama y, en segundo, porque el régimen especial se aplica siempre que se transmita un establecimiento permanente radicado en España, con independencia de la condición de residentes, o no, de transmitentes y adquirentes. Por lo tanto, cuando se cumplan los demás requisitos establecidos en la LIS, en las aportaciones de empresas en las que el transmitente o el adquirente sean no residentes serán aplicables las normas del régimen especial de fusiones<sup>245</sup>.

Cuando la renta se obtiene a través de un establecimiento permanente, la base se grava al 35%. Adicionalmente, se gravarán además a un 15% aquéllas rentas del establecimiento que sean transferidas al extranjero, salvo que el sujeto pasivo sea residente en la Unión Europea o en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición en el que no se disponga otra cosa, a condición de reciprocidad<sup>246</sup>. Por lo demás, las normas aplicables al

---

<sup>245</sup>Por tal motivo BENÍTEZ CASTELAR, C., "Tributación", en *Régimen jurídico de las adquisiciones de empresas*, op. cit., pág. 749, concluye: "En cuanto a la transmisión por parte de no residentes de establecimientos permanentes situados en territorio español dará lugar, por regla general, a la tributación de la ganancia patrimonial obtenida por el transmitente, salvo que resulte de aplicación el régimen especial de fusiones".

<sup>246</sup>Notese que dicho reconocimiento recíproco sólo se realiza en unos pocos convenios -Brasil, Canadá, Turquía, Venezuela, Indonesia y EEUU-; sobre este extremo vid. CARMONA FERNÁNDEZ, C., "Fiscalidad del Establecimiento permanente", op. cit., pág. 137.

establecimiento permanente, relativas a la definición del periodo impositivo, al devengo, del deber de declarar, al establecimiento de obligaciones formales, contables, registrales y al régimen de los pagos a cuenta son las establecidas en el Impuesto de Sociedades. No obstante, como peculiaridad que afecta a las transmisiones de empresa, cabe señalar que, a diferencia de éste último, en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, el periodo impositivo concluye con la transmisión del establecimiento permanente, devengándose el tributo en ese momento.

Si el adquirente de la empresa es un no residente que no va a continuar con el desarrollo de la misma y ha adquirido a título gratuito, en virtud de una permuta o de un supuesto de aportación, se le podrán generar tantas ganancias patrimoniales como activos formen su patrimonio, debiendo calcularse su importe de acuerdo con las normas del IRPF<sup>247</sup>, devengándose un impuesto distinto para cada una de ellas, que se gravarán al 35%.

Así pues, si la empresa se adquiere a título gratuito, cabrá entender que el importe de las ganancias será el valor de mercado de los activos recibidos y ello, por disposición expresa para las entidades no residentes<sup>248</sup> o, para las personas físicas no residentes, porque en tal caso se estará ante un supuesto de ganancia por incorporación de elementos. Si se adquirió por permuta, la ganancia se determinará por la diferencia entre el mayor de dos valores -el de mercado de los elementos recibidos

---

<sup>247</sup>Vid. art. 23.4 LIRNR.

<sup>248</sup>Vid. art. 24.4, párrafo 2º, LIRN.

o el de mercado de los elementos entregados- y el de adquisición de éstos últimos. En el caso de aportación, la ganancia ha de venir determinada, en aplicación de las mismas reglas de la permuta, por la diferencia entre el mayor de dos valores -el de mercado de los elementos recibidos o el de mercado de aquella parte del patrimonio social correspondiente a los títulos entregados- y el valor contable de ésta última.

Cabría, no obstante, plantearse si el no residente persona física que adquiere a título gratuito una empresa radicada en España habrá de tributar en el IRNR por las ganancias patrimoniales generadas. En el supuesto de que fuera un residente, obviamente, no tendría que tributar por ellas en el IRPF, en cuanto que el art. 6.4 declara la no sujeción al mismo de la renta sujeta al ISD; sin embargo, dicho precepto no es aplicable al IRNR, ni en su normativa reguladora existe ningún otro que pudiera justificar la exención de las ganancias obtenidas a título gratuito, por lo que, en principio, habrá que entender que han de tributar en él<sup>249</sup>.

## **V.-LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.**

Terminamos este capítulo destinado a la tributación de la

---

<sup>249</sup>No obstante, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., "Tributación de los no residentes respecto de los inmuebles...", op. cit., pág. 533, parece no estar de acuerdo con dicha conclusión, en cuanto que sólo excluye de su aplicación a los no residentes aquéllos supuestos de no sujeción referidos a división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales y disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

transmisión de la empresa en la imposición sobre la renta estudiando su tratamiento en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en cuanto que el mismo tiene como materia imponible la plusvalía generada por determinados inmuebles<sup>250</sup>, lo que, sin duda, constituye una manifestación de renta, como ya vimos.

El Impuesto grava el incremento del valor que los terrenos de naturaleza urbana experimentan con el paso del tiempo y que se pone de manifiesto cuando se transmiten por cualquier título o sobre ellos se constituye -o se transmite- un derecho real de goce. Esto quiere decir que cuando entre los activos de la empresa que se transmite se incluyan terrenos de naturaleza urbana<sup>251</sup>, se realizará su hecho imponible y ello con independencia del negocio jurídico a través del cual se opere la transmisión -sea venta, donación, sucesión o aportación a sociedad-<sup>252</sup>.

---

<sup>250</sup>Razón por la que, precisamente, el impuesto ha sido criticado por la doctrina; vid. CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pag. 125; SÁNCHEZ GALIANA, C.M., *La Fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002, págs. 234 y 236 y MOCHÓN LÓPEZ, L., *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Comares, Granada, 199, pág. 264.

<sup>251</sup>En efecto, el devengo no se produciría si se transmitiera sólo el negocio, sin locales, procediendo al arrendamiento de los mismos; así lo destaca ORÓN MORATAL, G., "Los beneficios fiscales en la transmisión de empresas: en especial la transmisión gratuita inter vivos por empresario individual a sus hijos", *El Fisco*, nº 85, marzo, 2003, págs. 20 y 21.

<sup>252</sup>Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y RANCAÑO MARTÍN, A., "Las PYMES y los impuestos locales", en *Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada, 2004, pag. 464.

Sin embargo, en este último caso se declara su exención<sup>253</sup> siempre que la operación tenga derecho a disfrutar del régimen especial del Impuesto de Sociedades, sin perjuicio de que cuando se transmita ulteriormente el terreno urbano se entiende que el número de años a través de los cuales se ha producido el incremento no se ha visto interrumpido por la aportación a la sociedad<sup>254</sup>.

Por su parte, las transmisiones de empresas agrícolas no se verán incididas, en ningún caso, por el IIVTNU, puesto que la LHL precisa expresamente que "no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI"<sup>255</sup>.

El sujeto pasivo<sup>256</sup> es:

---

<sup>253</sup>Sobre el particular vid. DELGADO GONZÁLEZ, A.F., "Beneficios fiscales en la fusión de empresas: El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", Impuestos, II, 1989.

<sup>254</sup>Sobre el particular puede verse, ARNAL SURÍA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J., *Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales*, El Consultor, 2001, págs. 646 y ss. Hay que tener en cuenta, no obstante, que no quedan amparadas por el beneficio las transmisiones de terrenos en virtud de aportaciones especiales distintas de la de rama de actividad.

<sup>255</sup>"En el supuesto, relativamente frecuente, de terrenos rústicos en el momento de su adquisición que posteriormente, y antes de su ulterior transmisión, han sido calificados como urbanos, el criterio jurisprudencial y doctrinal mayoritario ha sido el de gravar el incremento de valor de los terrenos desde que estos fueron adquiridos por el transmitente y no desde el momento en que alcanzaron la naturaleza de urbanos".

<sup>256</sup>Vid. art. 106 LHL.



-En las transmisiones de terrenos o constitución o transmisión de derechos de goce a título oneroso, el transmitente. No obstante, si el transmitente es un no residente, el adquirente es sustituto del contribuyente.

-En las transmisiones de terrenos o constitución o transmisión de derechos de goce a título gratuito, el adquirente.

La base imponible<sup>257</sup> es el resultado de aplicar sobre el valor catastral del terreno, el producto de multiplicar por el número de años de generación del incremento un porcentaje fijado en la correspondiente ordenanza fiscal dentro de los siguientes límites<sup>258</sup>:

- a)Periodo de uno hasta cinco años . . . . . 3,7
- b)Periodo de hasta diez años . . . . . 3,5
- c)Periodo de hasta quince años . . . . . 3,2
- d)Periodo de hasta veinte años . . . . . 3<sup>259</sup>

---

<sup>257</sup>Vid. art. 107.

<sup>258</sup>Vid. art. 107.4 LHL

<sup>259</sup>A estos efectos se han de tener en cuenta las siguientes reglas:

\*La ordenanza fiscal ha de establecer un porcentaje anual de incremento diferenciado para plusvalías de hasta cinco, diez, quince o veinte años.

\*Respecto del plazo de generación del incremento, sólo se tomarán en cuenta años completos, despreciándose las fracciones, no pudiendo nunca

La cuota será el resultado de aplicar a la base el tipo de gravamen establecido en la correspondiente ordenanza, que no podrá exceder del 30%<sup>260</sup>.

Sobre la cuota, los Ayuntamientos pueden establecer, con carácter potestativo, una bonificación<sup>261</sup> de hasta el 95%, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes; en todo caso, habrá de ser la Ordenanza fiscal correspondiente la que regule, en su caso, los restantes aspectos de dicha bonificación.

---

ser superior a 20 años.

\*Cuando el valor catastral sea objeto de fijación, revisión o modificación al alza de acuerdo con la LRHL, el mismo deberá reducirse, durante cinco años, a efectos del IIVTNU en el porcentaje establecido en la Ordenanza y que oscilará entre un 40 y un 60%; si no establecen porcentaje será del 60%.

\*En los supuestos de constitución o transmisión de derechos reales de disfrute se tomará aquella parte del valor catastral del terreno que represente, respecto del mismo, el valor de los mencionados derechos según las normas del ITPAJD.

<sup>260</sup>Vid. art. 108.

<sup>261</sup>Vid. art. 108.4 LHL.

La aludida bonificación, aun siendo positiva, es, obviamente, susceptible de ser mejorada, como han destacado SÁNCHEZ GALIANA y RANCAÑO MARTÍN<sup>262</sup>; en este sentido, consideran que debería establecerse con carácter obligatorio, fijarse el 95% en todo caso y no como máximo y, finalmente, extenderse también a las donaciones, asimilando de este modo su régimen al de las reducciones en el ISD.

El IIVTNU es un impuesto instantáneo cuyo devengo tiene lugar en la fecha en que se transmite la propiedad de los terrenos urbanos o bien se constituya o transmita cualquier derecho real de disfrute sobre los mismos.

La gestión compete exclusivamente al Ayuntamiento, ante quien los sujetos pasivos están obligados a presentar la correspondiente declaración -o autoliquidación, si así se establece en la Ordenanza-, en el plazo de 30 días hábiles si se trata de actos *inter vivos* o seis meses, si se trata de actos *mortis causa*.

Por su parte, quienes hayan intervenido en la realización del hecho imponible no siendo sujetos pasivos están obligados a poner en conocimiento del Ayuntamiento dicha realización. Igualmente, los Notarios que autoricen documentos en los que se contengan actos sujetos al impuesto, han de remitir al Ayuntamiento trimestralmente una relación

---

<sup>262</sup>SÁNCHEZ GALIANA, J.A y RANCAÑO MARTÍN, A., "Las PYMES y los impuestos locales", op. cit., pág. 468.

completa de los mismos.

## **CAPÍTULO III**

### **LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.**



## **CAPÍTULO III**

### **LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.**

#### **I.-INTRODUCCIÓN: RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE LA ADQUISICIÓN GRATUITA DE UNA EMPRESA POR UNA PERSONA FÍSICA.**

Parte del hecho imponible del ISD lo constituye "*la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos*"<sup>263</sup>, siempre que se realice por personas físicas<sup>264</sup>. Quiere ello decir, que la donación que de su empresa efectúe el empresario en favor de una persona física realizará el hecho imponible

---

<sup>263</sup>Vid. art. 3.1.b) LIS.

<sup>264</sup>La razón de ello es que sujeto pasivo del impuesto sólo son las personas físicas -vid. art. 3.1-, no las jurídicas, cuyas adquisiciones gratuitas tributan, según ya nos consta, en el Impuesto sobre Sociedades.

del citado impuesto y, por lo tanto, habrá de tributar en él de acuerdo con las normas destinadas al gravamen de las transmisiones lucrativas inter vivos, que, resumidamente, pueden concretarse en los siguientes puntos:

1º.-El sujeto pasivo es el donatario<sup>265</sup>.

2º.-La base imponible está constituida por el valor real de todos y cada uno de los activos integrados en la transmisión, minorado en el importe de las cargas reales que aparezcan constituidas sobre ellos y disminuyan su valor y de las deudas garantizadas con derechos reales sobre los mismos siempre que el adquirente asuma fehacientemente el pago<sup>266</sup>. Si el donatario no asume fehacientemente el pago de dichas deudas, no se deduce su importe, sin perjuicio de que si llega a efectuar su pago tenga derecho a la devolución de la parte de cuota correspondiente; para ello deberá acreditarlo, también de forma fehaciente, dentro del plazo de prescripción del impuesto y solicitar la devolución de acuerdo con el procedimiento que establece el art. 95 del Reglamento del impuesto<sup>267</sup>.

---

<sup>265</sup>Vid. art. 5.b)LISD.

<sup>266</sup>Vid. art. 9 LISD, en relación con los arts. 16 y 17.

<sup>267</sup>Dicho precepto establece las tres siguientes reglas:

1ª.-Que se entiende como porción de Impuesto correspondiente a la deuda pagada y no deducida en la base imponible de la donación la diferencia entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la liquidación o autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.

2ª.-El sujeto pasivo habrá de solicitar la rectificación mediante escrito presentado dentro



3º.-La base liquidable es el resultado de minorar la imponible, en primer lugar, en el importe de las reducciones estatales que establece la LIS<sup>268</sup> y, en segundo, en el de aquéllas otras que la Comunidad Autónoma haya establecido en el ejercicio de las competencias normativas que le corresponden de acuerdo con la Ley 21/2001, de 27 de Diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas<sup>269</sup>.

4º.-Si la Comunidad Autónoma no ha hecho uso de dichas competencias o no resultan de aplicación las reducciones por ella establecidas, la base imponible se minorará exclusivamente, en su caso, en el importe de las tres reducciones a que se refieren los párrafos 5 al 7 del art. 20 LIS, de las que pueden incidir en nuestro objeto de estudio las dos siguientes:

---

del plazo de 4 años -el precepto sigue refiriéndose a 5 años-, contado desde el día en que hubiese finalizado el plazo para declarar, en la oficina que hubiese practicado la liquidación o tramitado la autoliquidación, acompañando los documentos que acrediten el pago.

3ª.-Si la oficina estimase acreditado fehacientemente el pago de la deuda por el donatario, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la devolución, que no incluirá intereses de demora. En otro caso, la propuesta será denegatoria de la devolución y el correspondiente acuerdo se notificará al interesado con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

<sup>268</sup>Dichas reducciones pueden, además, ser mejoradas por la Comunidad Autónoma; vid. art. 40 de la ley 21/2001.

<sup>269</sup>Vid. art. 20.1 LISD.

1.-En los casos de donación de participaciones en una empresa o negocio profesional o de donación de participaciones en entidades que estén exentas en el IP, se aplica una reducción en la base imponible del 95% de su valor<sup>270</sup>, siempre que concurren los siguientes requisitos<sup>271</sup>:

a) El donante ha tener 65 años o más o hallarse en situación de invalidez permanente absoluta o gran invalidez<sup>272</sup>.

b) Que el donante deje de ejercer funciones de dirección en la empresa<sup>273</sup>, sin que tenga tal consideración la mera pertenencia al consejo de dirección, así como de percibir remuneraciones de ella por tales funciones.

---

<sup>270</sup>La reducción se aplica sobre el valor real de los bienes adquiridos, menos las cargas y deudas, garantizadas con derechos reales, que recaigan sobre los elementos transmitidos, siempre que el adquirente asuma el pago de forma fehaciente.

<sup>271</sup>Vid., por todos, la monografía de PALAO BANACLOCHE, C., *Transmisión de la empresa familiar...*, op. cit. y también, por su enorme claridad, CHECA GONZÁLEZ, CL., "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario", op. cit., págs. 155 y ss.

<sup>272</sup>En el caso de empresas de carácter ganancial, basta con que uno de los cónyuges tenga 65 años; vid. en este sentido la Resolución DGT 2/99.

<sup>273</sup>Sobre el particular, la Resolución DGT citada en la nota anterior aclara que cuando se done por ambos cónyuges una empresa individual de carácter ganancial basta con que uno de los cónyuges realice de forma personal y directa la actividad empresarial.

c) Que el donatario mantenga su adquisición durante diez años<sup>274</sup>, conservando también el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante ese plazo<sup>275</sup>. Esto último ocurrirá, siempre que se cumplan los siguientes requisitos<sup>276</sup>:

c).1.-Que en las declaraciones del I.P. se haga constar el valor de los bienes afectos y su condición de exentos.

c).2.-Que el donante desarrolle la actividad empresarial con habitualidad y de forma personal y directa.

c).3.-Que los rendimientos que obtenga de la empresa constituyan su principal fuente de renta, es decir, que al menos el 50% de

---

<sup>274</sup>La ley le impide, igualmente, realizar operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición; id. art. 20.6 LISD.

<sup>275</sup>Vid. DOMÍNGUEZ RODICIO, J.M., "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación de ciertas entidades y la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones derivada de la misma, tras la modificación llevada a cabo por la ley 13/96", en Impuestos 1997, Tomo II, págs. 550 y ss.

<sup>276</sup>Estos requisitos han de cumplirse al tiempo del devengo del ISD, sin necesidad de esperar, por tanto, al del IP.

su base imponible del IRPF, proceda de dichos rendimientos netos.

2.-En el supuesto de transmisión de explotaciones agrarias prioritarias, se establecen determinadas reducciones, que pueden llegar al 100% de su valor, si se cumplen ciertos requisitos<sup>277</sup>.

5º.-La base liquidable se grava a los tipos que resultan de la tarifa que haya aprobado la Comunidad Autónoma o, en su defecto, del art. 21.2 LISD y a la cuota resultante se le aplica un coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente del donatario y de su grado de parentesco con el donante<sup>278</sup>. El resultado de dicha operación se minorará, en su caso, en el importe de la deducción por doble imposición internacional o de la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla, así como, además, de aquellas deducciones y bonificaciones que, en su caso, hubiera aprobado la Comunidad Autónoma; de este modo se obtiene la deuda a ingresar.

La simple exposición telegráfica del esquema de liquidación del impuesto que sujeta las donaciones nos permite establecer una

---

<sup>277</sup>Vid. la disposición final primera de la LIS, en relación con la Ley de Modernización de Explotaciones Agrarias -Ley 19/1995-.

<sup>278</sup>El coeficiente es el establecido por la CCAA y, en su defecto, el resultante del art. 22.2 LISD.

conclusión: lo que se grava cuando se transmite una empresa a título gratuito e inter vivos no es la adquisición de ésta como entidad con individualidad propia, sino, una vez más, la de los activos que integran su patrimonio. La razón, de nuevo, vuelve a ser doble:

1º.-No se grava uno de los principales valores de la empresa -su fondo de comercio- y ello porque lo que se somete a tributación son los bienes y derechos transmitidos y entre ellos aquél no existe aún, pues sólo se registra cuando la empresa es objeto de adquisición onerosa.

2º.-Las deudas asumidas por el donatario no van a minorar el valor de su adquisición a efectos tributarios; sólo lo hacen las garantizadas con derecho real.

Del mismo modo que ocurre con la donación de la empresa, cuando el empresario individual fallece, la transmisión mortis causa de la misma supone también el devengo del ISD, cuyas reglas de aplicación, de forma resumida, serían las siguientes:

1º.-El sujeto pasivo será el heredero o legatario.

2º.-La base imponible será<sup>279</sup>:

---

<sup>279</sup>La distinción recogida resulta de una interpretación armónica de los arts. 9.a) y 27 LIS.

a) Para los herederos, en el caso de que la partición no la haya realizado el testador -por sí o por comisario-, el valor neto de su cuota hereditaria, esto es, el valor real de los bienes y derechos a distribuir entre ellos, menos las deudas que asuman en virtud de la sucesión, las cargas reales que disminuyan el valor de dichos bienes y los gastos de testamentaría y abintestato litigiosos, así como los de entierro y última enfermedad. Es importante tener en cuenta, pues, que la base no se integra por el valor de los bienes recibidos en la partición, sino por el valor de la cuota hereditaria neta y ello, porque la ley presume que las particiones, excepción hecha de la que lleva a cabo el propio testador, se consideran hechas con estricta igualdad y respeto a las normas reguladoras de la sucesión<sup>280</sup>.

b) Para los sucesores a título particular -legatarios- y para los herederos a los que el propio testador les hubiera atribuido bienes concretos -en virtud de partición o de asignaciones *ex re certa*- será el valor real de lo recibido, menos las cargas reales que recaigan sobre ellos y disminuyan su valor y las deudas que asuman.

3º.-La regla anterior se traduce en que los aumentos de valor resultantes de la comprobación se prorratarán, en principio, entre

---

<sup>280</sup>Vid. art. 27 LISD.

todos los herederos, salvo que afecten a bienes recibidos por legatarios o herederos a los que la atribución se la hubiera efectuado el testador. En este último caso, los aumentos resultantes de la comprobación afectarán sólo a los adquirentes de dichos bienes.

4º.-Cuando el valor declarado de lo percibido por un heredero, supera el valor declarado de su cuota, se produce un exceso de adjudicación que tributa en el ITP. La liquidación de éste último se realiza, aplicando el tipo correspondiente al bien o derecho que hubiera dado lugar al exceso<sup>281</sup> al importe del mismo<sup>282</sup>No obstante, no tributan los excesos de adjudicación en los dos siguientes supuestos:

a) Cuando el testador adjudica bienes concretos a uno de los herederos, asumiendo éstos la obligación de compensar económicamente a los demás. En concreto, opera el supuesto en la mejora que se realiza en cosa cierta -por ejemplo, una empresa-<sup>283</sup>, en el legado de empresa<sup>284</sup> o en la adjudicación de la misma hecha por el testador en favor

---

<sup>281</sup>Si se atribuyen bienes de distinta naturaleza nada impide considerar que el exceso lo ha generado en primer lugar el bien cuyo tipo impositivo sea inferior.

<sup>282</sup>Obviamente, el valor del exceso puede ser objeto de comprobación, que puede determinar un incremento del mismo a efectos de su tributación en ITP.

<sup>283</sup>Art. 829 Cc.

<sup>284</sup>Art. 821 Cc.

de un heredero<sup>285</sup>.

b) Cuando en la partición se adjudica a uno de los herederos un bien concreto que no admite cómoda división -como podría ser una empresa-, imponiéndosele la obligación de abonar a los demás el exceso sobre su cuota en dinero<sup>286</sup>.

5º.-La comprobación de valores también puede dar lugar a excesos de adjudicación que tributen en el ITP. Esta última tributación se producirá cuando el valor comprobado de lo recibido por un heredero, exceda del 50% del valor que corresponde a su cuota<sup>287</sup>, a menos que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultan de aplicar las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

6º.-Al igual que ocurre con las transmisiones inter vivos, en las transmisiones mortis causa, la base liquidable será el resultado de minorar la imponible en las reducciones estatales y, en su caso, también en las establecidas por la Comunidad Autónoma y, si ésta no las hubiera establecido o, habiéndolo hecho, no fueran de aplicación, en el de aquéllas exclusivamente -las fijan los párrafos

---

<sup>285</sup> Art. 1056.2 Cc.

<sup>286</sup> Art. 1062 Cc.

<sup>287</sup> El valor de dicha cuota será, obviamente, el que resulte una vez prorrateados los incrementos de valor resultante de la comprobación entre todos los herederos.



2 al 4 del art. 20 LIS-; de ellas, podemos citar las tres siguientes por ser importantes a nuestros efectos:

1.-La reducción en función del grado de parentesco con el causante, que establece el art. 20.2.a).

2.-Las mismas establecidas en la Ley de Modernización de explotaciones agrarias para la transmisión mortis causa de explotaciones prioritarias.

3.-Cuando entre los bienes de la sucesión se encuentre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, se practica en la base imponible una reducción del 95% de su valor -de la empresa, negocio o participaciones-, siempre que se cumplan los requisitos que inmediatamente enumeraremos<sup>288</sup>. El beneficio también opera -sobre su valor, obviamente- cuando lo que se transmite es el usufructo de la empresa, del negocio o de las participaciones o, incluso, respecto de la tributación que proceda por la extinción del mismo por muerte del

---

<sup>288</sup>A efectos prácticos, resulta muy interesante la sistematización de la doctrina administrativa que hace MARCOS SÁNCHEZ, T., "Doctrina administrativa sobre las medidas fiscales protectoras de la empresa familiar", en *La fiscalidad de la empresa familiar*, op. cit., págs. 259 y ss.

causante, siempre que los beneficiarios de dicha extinción perciban los derechos económicos que le correspondan en ella, tanto a través de la consolidación del dominio, como a través de la obtención de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada. En todos los casos los requisitos para que opere la reducción son los siguientes:

a) Que la empresa, el negocio profesional o las participaciones transmitidas estuvieran exentas en el IP del causante, esto es, básicamente, que ejerciera la actividad de forma personal y directa y que constituyera su principal fuente de renta.

b) Que la transmisión se realice en favor del cónyuge, descendientes o adoptados o, no existiendo los anteriores, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.

c) Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes, sin realizar, además, actos que puedan dar lugar a una minoración sustancial de su valor.

7º.-Al igual que ocurre con las donaciones, la base liquidable se grava a los tipos que resultan de la tarifa que haya aprobado la Comunidad Autónoma o, en su defecto,

de la que contiene el art. 21.2 LISD y a la cuota resultante se le aplica un coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente del donatario y de su grado de parentesco con el causante; dicho coeficiente es el que establezca la Comunidad Autónoma o, en su defecto, el que fija el art. 22.2 LISD. Al igual que ocurre con las donaciones, el resultado de dicha operación se minorará también, en su caso, en el importe de la deducción por doble imposición internacional o de la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla, así como, además, de aquéllas deducciones y bonificaciones que hubiera aprobado la Comunidad Autónoma; el resultado es, obviamente, la deuda a ingresar.

La breve exposición del esquema de liquidación del ISD que acabamos de esbozar nos permite, al igual que ocurrió con la donación de empresa, extraer algunas conclusiones sobre el gravamen de la misma cuando es objeto de transmisión mortis causa:

1º.-En primer lugar, resulta evidente que no se grava la empresa como un bien con individualidad propia, pues la determinación de la base sólo contempla la adquisición de bienes y derechos aislados. No obstante, siendo ello así, existe una importantísima diferencia con respecto al gravamen de la donación de empresa, pues mientras para liquidar ésta última son irrelevantes las deudas asumidas por el donatario, para liquidar la sucesión la base

resultará minorada en el importe de las deudas pendientes del causante<sup>289</sup>. De este modo, el efecto último será someter a gravamen el valor actual del patrimonio neto empresarial: Se grava el valor real actual de los activos, pero se minora en el importe de las deudas pendientes. Aun así, continúa sin ser gravado el valor más importante de la empresa transmitida: el fondo de comercio.

2º.-En segundo lugar, siendo cierto que el efecto económico último es el gravamen del valor actual del patrimonio neto empresarial, el mismo se produce para todos los herederos globalmente considerados, prorrateándose su importe entre ellos, siendo irrelevante, en principio, el que resulte adquirente de la empresa. En efecto, en virtud del principio de igualdad en la partición, el valor del neto empresarial se considerará al objeto de determinar la base teórica que corresponda a todos los herederos, sobre la que se aplicará, para determinar las bases imponibles, la cuota que a cada uno corresponda. Dicho llanamente, todos los herederos, hayan resultado o no adjudicatarios de la empresa, tributarán por igual respecto del neto patrimonial. Sólo se exceptúan de esta regla, los supuestos de legatario de empresa, de heredero *ex re certa* o de heredero universal al que el propio

---

<sup>289</sup>Sólo se exceptúan aquellas debidas a los herederos o legatarios de parte alícuota -la razón de ello es su extinción por confusión-, o a sus cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos. Para la deducción el art. 13 LIS exige su acreditación a través de cualquier medio válido en Derecho

testador le hubiera adjudicado la empresa en la partición testamentaria; en todos ellos, pero sólo en ellos, el adquirente *mortis causa* de la empresa tributará sobre la base del valor del neto patrimonial actual.

Hasta aquí, el que podríamos llamar régimen general de tributación en el ISD de la adquisición de una empresa, tanto *inter vivos*, como *mortis causa*. Sin embargo, el interés real del ISD por lo que se refiere a las transmisiones empresariales se encuentra, no cabe duda, en los beneficios fiscales que establece en favor de lo que doctrinalmente se ha llamado "transmisión de la empresa familiar"<sup>290</sup>, a los que telegráficamente nos hemos referido y a cuyo estudio en profundidad destinamos los epígrafes que siguen, comenzando por la determinación de las fuentes reguladoras que los establecen.

## **II.-FUENTES REGULADORAS DE LOS BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA.**

---

<sup>290</sup>Realmente lo que se establecen son beneficios a la transmisión de una empresa individual en favor de determinados familiares. La denominación de beneficios a la transmisión de la empresa familiar obedece, simplemente, al hecho de que una de las notas que doctrinalmente suelen entenderse como definitorias de una empresa familiar en su vocación de continuidad a través del relevo generacional dentro de una misma familia. En cualquier caso se trata de una cuestión terminológica desprovista de cualquier interés práctico.

### **1.-Fuentes estatales.**

El antecedente inmediato de los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa en el ISD, se encuentra en la exención que la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo, estableció en el Impuesto sobre el Patrimonio en favor de "los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta".

La misma disposición estableció también la exención de las participaciones en entidades siempre que, entre otros, "la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea superior al 20%" y que "ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal".

Se trataba, pues, de aliviar la tributación de las PYMEs, habida cuenta de que constituyen la base del tejido productivo de nuestra economía; esa fue la razón de declarar exento de tributar el patrimonio de las mismas, ya revistieran la forma de empresa individual ya la de empresa societaria.

En esa misma línea, la Comisión Europea aprobó una

Recomendación<sup>291</sup>, invitando a los estados miembros a regular las transmisiones de las PYMEs, con el objeto, entre otros<sup>292</sup>, de "garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa". Con tal fin, "se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medidas siguientes: a)Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro. b)Ofrecer a los herederos la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses. c)Velar para que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario".

Siguiendo, pues, la invitación de la Comisión Europea, se dictó

---

<sup>291</sup>Recomendación de la Comisión Europea de 7 de diciembre de 1994.

<sup>292</sup>Literalmente disponía: "En particular se invita a los Estados miembros a adoptar las medidas más adecuadas a fin de completar su marco jurídico, fiscal y administrativo, con objeto de: a)Sensibilizar al empresario con respecto a los problemas de la transmisión y de esa forma animarle a preparar esta operación en vida; b)crear un entorno financiero favorable al éxito de la transmisión; c)permitir al empresario la preparación eficaz de la transmisión, ofreciéndole los instrumentos adecuados; d)Garantizar la continuidad de las sociedades de personas y las empresas individuales en el caso de fallecimiento de uno de los socios o del empresario; e)garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa".

el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de Junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, en el que, entre otras medidas, se extendieron al ISD los beneficios establecidos tres años antes en el Impuesto sobre el Patrimonio, introduciendo una reducción en la base imponible del ISD en favor de las transmisiones mortis causa de empresas individuales o de participaciones en entidades que cumplieran determinados requisitos.

Meses más tarde, la Ley 13/96, de 30 de diciembre, en la misma línea del Real Decreto-ley anterior, hizo extensiva la reducción a las transmisiones de empresas individuales o de participaciones en entidades operadas a través de negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

Un año después, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, extendió el ámbito de las reducciones anteriores, tanto en el caso de transmisión inter vivos como mortis causa, a los negocios empresariales, añadiendo algún requisito adicional para aplicarlas.

Finalmente, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social, modificó el ámbito de la reducción aplicable a la transmisión mortis causa de la empresa, incluyendo expresamente dentro del mismo a los derechos económicos derivados de la extinción del usufructo.

Tras dicho iter legislativo, la regulación de los beneficios que



estudiamos se contiene en la vigente redacción del art. 20.2.c), que establece la reducción para las transmisiones mortis causa y el 20.6, que lo hace para las inter vivos, ambos de la LIS y cuyo tenor literal es el siguiente:

Art. 20.2.c).

*"En las adquisiciones mortis causa... se aplicarán las siguientes reducciones:*

...

*c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que resulte de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las*

*reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.*

...

*En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora".*

Art. 20.6

*"En los casos de transmisión de participaciones inter vivos, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95% del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:*

*a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*

*b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.*

*A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.*

*c) En cuando al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de fonación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.*

*Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones mortis causa a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.*

*En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora".*

Así pues, además de los dos preceptos anteriores, por remisión de los mismos, la regulación de las reducciones en la base imponible del ISD por transmisión de empresa se completa con el art. 4.ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio -en la redacción dada por la *disposición final cuarta de la ley /2006, de* , *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio-* y con el desarrollo reglamentario del mismo, contenido en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, posteriormente modificado por el Real Decreto 25/2000, de 14 de enero, por el que se concretan los referidos requisitos y condiciones.

La aplicación de las reducciones por transmisión de empresa ha planteado desde su instauración innumerables dudas interpretativas que provocaron, y continúan provocando, un sinnúmero de consultas a la DGT. Por ello y con el fin de dar una mayor difusión a los criterios sentados por ella en las contestaciones a dichas consultas, la DGT dictó la resolución 2/1999, de 23 de marzo<sup>293</sup>, sobre reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones en materia de

---

<sup>293</sup>BOE de 10 de abril de 1999.

vivienda habitual y empresa familiar<sup>294</sup>. La regulación de dichas reducciones se completaría, de este modo, con la referida Resolución de la DGT, respecto de la que, hemos de cuestionarnos su carácter normativo.

A la hora de determinar la posible eficacia vinculante de la referida Resolución hemos de distinguir dos ámbitos que, en la misma, aparecen perfectamente diferenciados: En primer lugar, la eficacia de la doctrina que ella recoge expresiva del parecer de la DGT manifestado en contestaciones a consultas previamente formuladas y, en segundo, la que corresponda a la forma jurídica que la incorpora -una Resolución-.

Respecto de la eficacia de la doctrina manifestada en contestaciones a consultas previamente formuladas, hay que tener en cuenta que la misma será, en cuanto que dichas consultas se presentaron antes del 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la nueva LGT, la que resulte de lo dispuesto en el artículo 107 de la LGT de 1963 y en el artículo 8 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>295</sup>.

---

<sup>294</sup>Tal y como señala la misma, "se han planteado ante esta Dirección General varias consultas relativas a la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del art. 20 de la Ley 29/2987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que afectan a la vivienda habitual y empresa familiar. Dada la importancia de las cuestiones planteadas y el número de personas que resultan afectadas por las mismas, esta Dirección General considera pertinente dictar la presente Resolución con el fin de dar una mayor difusión a los criterios sentados por la misma en las contestaciones dadas a las referidas consultas".

<sup>295</sup>Dice, en efecto, la Disposición Transitoria segunda de la nueva LGT que "*los dispuesto en los artículos 88 y 89 de esta ley se aplicará a las consultas tributarias*

De este modo, en cuanto que las dudas interpretativas en torno a las reducciones en la base imponible del ISD por adquisición de empresa no pueden ser encuadradas en ninguno de los supuestos tasados que contenían los apartados 4 y 5 del art. 107 de la derogada LGT, las contestaciones a las consultas planteadas para solventarlas carecían de efecto vinculante para la Administración que, perfectamente, podía apartarse al aplicar el tributo del criterio manifestado en ellas, limitándose, por lo tanto, su eficacia a exonerar de responsabilidad al consultante que actuaba de acuerdo con ellas<sup>296</sup>. Obsérvese, además, que la indicada eficacia de las contestaciones a las consultas se limitaba a los consultantes y, por lo tanto, no a terceros interesados; de ahí precisamente el interés de publicar la doctrina contenida en ellas a través de una Resolución.

La eficacia actual de las Resoluciones de la DGT debe realizarse,

---

*escritas que se presenten a partir del 1 de julio de 2004. Las consultas presentadas antes de esa fecha se regirán por lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes".*

<sup>296</sup>Decía, en efecto, el art. 107.2 LGT que "*salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración tributaria. No obstante, el obligado tributario que, tras haber recibido contestación a su consulta, hubiera cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurrirá en responsabilidad, sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora pertinentes, siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos -se refiere a las relacionadas en la consulta-*".

obviamente, a la luz de las disposiciones de la vigente LGT, con arreglo a la cual hemos de analizar si tienen carácter normativo y, en caso contrario, cuál es su grado de vinculación tanto para los órganos de la Administración como para los contribuyentes. Las fuentes del ordenamiento tributario son<sup>297</sup> la Constitución, los Tratados Internacionales, las normas dictadas por organismos internacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el art. 93 de la Constitución, las leyes y las disposiciones reglamentarias. Obviamente, una Resolución de la DGT sólo podría ser norma si tuviera carácter reglamentario.

Sin embargo, en el ámbito tributario no existen más normas de carácter reglamentario que los Reales Decretos aprobados por el Consejo de Ministros y las disposiciones de desarrollo de leyes y reglamentos dictadas, bajo la forma de Orden Ministerial publicada en el BOE, por el Ministro de Hacienda, pero sólo cuando esté investido de potestad reglamentaria para dictarlas, lo que ocurrirá cuando esté expresamente facultado para llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, por la ley o reglamento objeto del mismo. En ausencia de atribución expresa, incluso las Ordenes Ministeriales carecen de eficacia normativa. La conclusión es, pues, obvia, una Resolución de la DGT carece, por completo, de eficacia normativa, por lo que no vincula a los tribunales de justicia, ni tampoco a los obligados tributarios.

Ahora bien, aun careciendo de eficacia normativa, una Resolución

---

<sup>297</sup>Vid. art. 7.1 LGT.

de la DGT podría tener simple carácter interpretativo o aclaratorio, en cuyo caso, vincularía a todos los órganos de la Administración Tributaria, incluyendo a los Tribunales Económico Administrativos que, conforme al art. 5.1 LGT, tienen esa consideración<sup>298</sup> y, en cuanto que el ISD es un tributo cedido, a los órganos de la Administración autonómica<sup>299</sup>. Sin embargo, en el ámbito tributario no hay más disposición interpretativa o aclaratoria que aquella que dicta el Ministro de Hacienda<sup>300</sup>, por lo que una resolución de la DGT carece también de dicho efecto y, en consecuencia, no vincula a los órganos de la Administración Tributaria.

De este modo, una Resolución de la DGT no vincula ni a los tribunales de justicia, ni a los obligados tributarios, ni a los órganos de la Administración, por lo que su único efecto ha de limitarse, conforme al art. 179.2.d) LGT, a excluir la responsabilidad por infracción tributaria del obligado que actúa de acuerdo con el criterio sostenido en la

---

<sup>298</sup>Dice, en efecto, el precepto que "a los efectos de esta ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V"; en el último se regula la función de revisión y, por tanto, los Tribunales Económico-Administrativos son Administración tributaria a los efectos de la LGT.

<sup>299</sup>

<sup>300</sup>Observe que el art. 12.3 LGT atribuye **de forma exclusiva** al Ministro de Hacienda la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias en el ámbito de las competencias del Estado.



misma<sup>301</sup>.

## **2.-Fuentes autonómicas.**

Hasta el año 1996 los tributos cedidos se caracterizaban por ser tributos establecidos y regulados en su integridad por el Estado, que atribuía a las Comunidades Autónomas por delegación las facultades de gestión de los mismos, atribuyendo también a ellas el producto de su recaudación. Eran, en definitiva, tributos estatales gestionados y recaudados por las Comunidades Autónomas, que carecían por completo de poder normativo para su regulación.

---

<sup>301</sup>A idéntica conclusión, aunque sobre la base de la LGT del 63, llega FALCÓN Y TELLA, R., "Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos", Quincena Fiscal, nº 8, abril 1999, pág. 6: "*Pero volviendo a las consultas, la primera cuestión que se plantea es determinar hasta qué punto pueden resultar vinculantes por el hecho de que su doctrina haya quedado reflejada en una resolución publicada en el BOE, como ha ocurrido en relación con la reducción en el ISD por vivienda habitual y por empresa familiar. A mi juicio, la respuesta ha de ser necesariamente negativa, pues del art. 18 LGT se deduce que no existen facultades interpretativas por debajo de la del Ministro, por lo que la mencionada resolución ni siquiera vincula a los órganos de gestión de las CCAA (ya que no es aplicable lo previsto respecto de las órdenes ministeriales interpretativas en el art. 18.2 LGT) y mucho menos, por tanto, a los tribunales o a los contribuyentes. Cuestión distinta es que la resolución de la DGT constituya al menos una interpretación razonable y, como tal, sirva para excluir las sanciones a los contribuyentes que se ajusten a los criterios de la misma; pero entiendo que no estamos necesariamente ante la única interpretación razonable (ni ante una norma jurídica) por lo que la inobservancia de los criterios de la resolución no puede tampoco ir automáticamente acompañada de sanciones*".

Sin embargo, la Ley de Cesión de Tributos de 1996 atribuyó a las Comunidades Autónomas que aceptaran el régimen de cesión establecido en ella -todas lo hicieron, salvo Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha- determinadas facultades normativas respecto de los tributos cedidos. Dicha posibilidad se ha mantenido en el nuevo modelo de financiación establecido por la ley 14/2001, de 27 de diciembre, que al haber sido aprobado con el voto favorable de todas las Comunidades Autónomas, es aplicable a todas, por lo que todas ellas tienen ya capacidad normativa respecto de los tributos cedidos.

El art. 40 de la citada ley fija el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el ISD, atribuyendosela para regular la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones en la cuota y las reducciones en la base imponible. Concretamente, respecto de éstas últimas dispone:

*"Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones inter vivos, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.*

*Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas*

*mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a las mismas o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas.*

*Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado".*

De este modo, se comprende porqué el art. 20.1 LIS viene a definir la base liquidable como el resultado de practicar en la imponible, en primer lugar, las reducciones estatales que establece dicho precepto, que pueden ser mejoradas por las Comunidades Autónomas y, en segundo, las establecidas por éstas últimas. Esta es la razón, precisamente, de que a la hora de determinar las fuentes reguladoras de las reducciones por adquisición de empresa, hayamos distinguido entre las fuentes estatales, que son las que ya expusimos en el apartado anterior y las autonómicas, que pueden consistir en nuevas reducciones o en mejoras de las estatales y a las que, muy brevemente, vamos a referirnos a continuación.

### **2.a) Andalucía.**

La Comunidad Autónoma andaluza ha mejorado las reducciones por adquisición de empresa, en cuanto que, a sus efectos, equipara al cónyuge a las personas unidas de hecho e inscritas en el registro de uniones o parejas de hecho de la Comunidad Andaluza; a las personas objeto de acogimiento familiar permanente o preadoptivo las equipara a los adoptados y a quienes realicen un acogimiento los equipara a los adoptantes<sup>302</sup>.

### **2.b) Aragón.**

En Aragón cabe señalar tres especialidades respecto de la regulación estatal:

1º.-En primer lugar, se establece una reducción en la base del 100% del valor de ésta para las adquisiciones hereditarias que correspondan a los hijos del causante menores de edad. Se establece un límite al importe de dicha reducción de 3.000.000 euros<sup>303</sup>.

2º.-En segundo lugar, se mejora la reducción por adquisición

---

<sup>302</sup>Vid. art. 8 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban Normas en materia de Tributos Cedidos y otras medidas Tributarias y Administrativas.

<sup>303</sup>Vid. art. 3 ley 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

mortis causa, en los siguientes términos<sup>304</sup>:

\*Basta para su aplicación con que se transmita cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.

\*Es suficiente, en el caso de transmisión de empresa o negocio, con que la misma haya estado exenta en el IP, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.

\*Ha de mantenerse durante diez años la afectación de los bienes recibidos a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados.

\*No se pierde el derecho a la reducción si la empresa o negocio se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención.

\*El porcentaje de participación para determinar la exención de las participaciones en entidades exentas en el IP se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado del fallecido.

---

<sup>304</sup>Art. 3 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas tributarias y administrativas.

3º.-Se establece una reducción propia por adquisición inter vivos de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, que se declara incompatible con la estatal, otorgándose al sujeto pasivo la posibilidad de optar, en su caso, por una u otra en el periodo voluntario de declaración. Las peculiaridades de la reducción propia respecto de la estatal son las siguientes<sup>305</sup>:

\*Basta al igual que en las transmisiones mortis causa, cuando lo transmitido sea una empresa o negocio, con que la misma haya estado exenta en el IP, en alguno de los dos años naturales anteriores al fallecimiento.

\*Cuando lo transmitido sean participaciones en entidades, éstas han de tener la consideración de empresas de reducida dimensión.

\*Para alcanzar el porcentaje de participación necesario para que las participaciones en entidades estén exentas en el IP bastará, a los efectos de la reducción, con que el mismo se alcance conjuntamente entre el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado del fallecido.

---

<sup>305</sup>Vid. art. 5 de la Ley 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas tributarias y administrativas.

\*Es necesario que la actividad económica, dirección y control de la empresa o entidad radiquen en el territorio de Aragón en el momento de la donación y en los diez años posteriores.

### **2.c) Asturias.**

Asturias ha establecido una reducción propia para la transmisión mortis causa de empresa, negocio o participaciones en entidades. Dicha reducción se declara incompatible con la estatal establecida en el art. 20.2.c), siendo el contenido de ambas similar, salvo las siguientes diferencias<sup>306</sup>:

\*El porcentaje de la autonómica es del 99%.

\*Es necesario para la aplicación de la reducción asturiana que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio en el territorio del Principado de Asturias durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

\*El valor de la empresa individual o negocio profesional no puede exceder de tres millones de euros.

Además de la reducción propia anterior, también ha mejorado las

---

<sup>306</sup>Vid. art. 12 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

reducciones estatales, en cuanto que, a tales efectos, como vimos ocurría en Andalucía, equipara al cónyuge a las parejas estables, a los adoptados a las personas objeto de acogimiento y a los adoptantes a quienes realicen un acogimiento<sup>307</sup>.

#### **2.d) Baleares.**

Baleares no ha establecido regulación alguna relativa a las reducciones en la base imponible del ISD.

#### **2.e) Canarias.**

Se regula, como mejora de las reducciones establecidas por la normativa estatal, una reducción por adquisición mortis causa de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, cuyos términos coinciden con los del art. 20.2.c), sin perjuicio de las siguientes variaciones<sup>308</sup>:

\*El porcentaje de la reducción es del 99%.

\*Basta, en todos los supuestos, con que la exención en el IP haya operado en alguno de los dos años anteriores al fallecimiento.

---

<sup>307</sup>Vid. art. 13 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre.

<sup>308</sup>Vid. art. 3 Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas Fiscales y Tributarias (BO. Canarias nº 107, de 4 de junio de 2004 y BOE nº 147, de 18 de junio de 2004).



\*No se pierde el derecho a la reducción si la empresa, negocio o participaciones adquiridos se aportan a una sociedad y las participaciones recibidas a cambio cumplen los requisitos de la exención.

\*Es necesario que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual, del negocio profesional o de la entidad cuyas participaciones se transmiten radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el momento del fallecimiento y se mantengan en el propio territorio de la Comunidad durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

\*El valor de la empresa individual o de las participaciones sociales no puede exceder de tres millones de euros y el del negocio profesional de un millón de euros.

## **2.f) Cantabria.**

Cantabria regula dos reducciones en la base imponible, sin calificarlas tal y como exige la Ley 14/2001 como propias o mejoras, una para las transmisiones mortis causa y otra par las inter vivos de empresas, negocios o participaciones. La segunda es idéntica a la estatal y la primera se diferencia de su homónima estatal en dos aspectos<sup>309</sup>:

---

<sup>309</sup>Vid. art. 1 Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado (BO Cantabria, nº 250, de 31 de diciembre de 2002 y BOE

\*En primer lugar, en que el porcentaje de reducción es del 98%.

\*En segundo lugar, en que basta con mantener la adquisición durante los tres años siguientes al fallecimiento del causante.

### **2.g) Castilla-La Mancha.**

La única especialidad existente en Castilla-La Mancha es que se elevan al 100%<sup>310</sup> las reducciones de la base imponible del ISD aplicables a las explotaciones agrarias prioritarias de acuerdo con la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

### **2.g) Castilla y León.**

Castilla y León tiene establecidas tres reducciones propias en la base imponible relativas a nuestro objeto de estudio: Una por adquisiciones mortis causa de explotaciones agrarias, otra por adquisiciones mortis causa de empresas individuales y de negocios profesionales y una última por adquisiciones también mortis causa de participaciones en entidades. Las tres se declaran incompatibles entre sí

---

nº 22, de 25 de enero).

<sup>310</sup>Vid. art. 8 ley 21/2002, de 14 de noviembre, de Medidas Fiscales de Apoyo a la Familia y a Determinados Sectores Económicos y de Gestión Tributaria (D.O. de Castilla y la Mancha, de 25 de noviembre de 2002 y BOE de 17 de diciembre de 2002.

y con las que regula el art. 20.2.c) LIS<sup>311</sup>.

La primera, cuyo importe es del 99%, se aplica a las transmisiones mortis causa de explotaciones agrarias situadas en Castilla y León o de derechos de usufructo sobre las mismas, siempre que concurren los siguientes requisitos<sup>312</sup>:

a) Que el causante tuviera la condición de agricultor profesional a la fecha del fallecimiento.

b) Que el adquirente sea el cónyuge, un descendiente, un ascendiente o un colateral, por consanguinidad, hasta el tercer grado.

c) Que el adquirente mantenga la adquisición durante los diez años siguientes, salvo que falleciera con anterioridad a esa fecha.

La segunda coincide sustancialmente con la equivalente estatal regulada en el art. 20.2c) LISD, con dos variantes<sup>313</sup>:

\*La primera es que el porcentaje es del 99%.

---

<sup>311</sup>Vid. art. 11 de la Ley 11/200, de 28 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas (BO de Castilla y León de 30 de diciembre de 2000 y BOE nº 17, de 19 de enero de 2001).

<sup>312</sup>Vid. art. 9 de la ley citada en la nota anterior.

<sup>313</sup>Vid. art. 10.1 de la Ley últimamente citada.

\*La segunda es que la adquisición sólo ha de mantenerse durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante.

Los mismo ocurre con la tercera, cuya regulación coincide con la estatal, salvo por los dos siguiente extremos<sup>314</sup>:

\*Que sólo hay que mantener la adquisición durante cinco años.

\*Sin embargo, es necesario que se mantenga el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio de Castilla y León durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

## **2.h) Cataluña.**

Cataluña regula dos reducciones<sup>315</sup> propias relativa una a la transmisión mortis causa de elementos afectos a actividades empresariales o profesionales y otra a la transmisión mortis causa de participaciones en entidades.

La primera, cuyo importe es el 95%, se aplica sobre el valor neto de los bienes afectos a una empresa individual o a una actividad del causante.

---

<sup>314</sup>Vid. art. 10.2 de la ley últimamente citada.

<sup>315</sup>Vid. art. 2 de la ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOE nº 22, de 25 de enero de 2002.).

La segunda, se aplica a las participaciones en entidades que gocen de exención en el IP, siendo su importe el 95% de la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesario para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados con el importe de las deudas que derivan de ellos y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Los requisitos comunes para ambas reducciones son los siguientes:

a) Que la transmisión mortis causa se realice en favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado.

b) Que se mantenga el ejercicio de la misma actividad y de la titularidad y la afectación a ésta de los mismos bienes y derechos, o sus subrogados con un valor equivalente, en el patrimonio del adquirente durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, a menos que éste muriese dentro de ese plazo.

c) Que el causahabiente no realice actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

## **2.i) Extremadura.**

Extremadura no tiene nada legislado sobre las reducciones en la base imponible del ISD relativas a nuestro objeto de estudio, tan sólo ha regulado la reducción por adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante<sup>316</sup>.

## **2.j) Galicia.**

Galicia tiene establecidas tres reducciones propias relativas a nuestro tema, la primera referida a la transmisión mortis causa de explotaciones agrarias situadas en Galicia o de derechos de usufructo, la segunda a la de elementos afectos a las mismas o de derechos de usufructo sobre ellos y la tercera a la transmisión mortis causa de una empresa, negocio profesional o participaciones en entidades. Las tres se declaran incompatibles entre sí y con las del art. 20.2.c) LISD<sup>317</sup>.

La primera consiste en un 99% del valor de la explotación, aplicándose cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que a la fecha del devengo el causante tuviese la condición de

---

<sup>316</sup>Vid. art. 5 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura (BO Extremadura nº 145, de 16 de diciembre de 2002, BOE nº 20, de 23 de enero de 2003).

<sup>317</sup>Vid. art. 2.dos de la Ley 3/2003, de 29 de abril, de medidas de régimen fiscal y administrativo (DOG de 2 de mayo de 2002 y BOE nº 136 de 7 de junio de 2002).

agricultor profesional.

b) Que el adquirente sea el cónyuge, descendiente, adoptado, ascendiente, adoptante o colateral, por consanguinidad, hasta el tercer grado, inclusive, del causante.

c) Que el adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo, salvo que dentro de dicho plazo falleciese el adquirente o transmitiese la explotación en virtud de un pacto sucesorio.

La segunda consiste en un 99% del valor de los elementos transmitidos, siendo sus requisitos los mismos exigidos para la reducción anterior, con la única diferencia de que es el adquirente el que ha de tener la condición de agricultor profesional, debiendo, además ser titular de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos transmitidos.

La tercera es muy similar a la establecida en el art. 20.2.c) LIS, pudiendo, no obstante, señalarse las siguientes diferencias:

a) Que el porcentaje de la deducción es el 99%.

b) Que es necesario que el centro de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre ubicado en Galicia y se mantenga durante los cinco

años siguientes a la fecha del devengo del impuesto.

c)Que, cuando se trate de participaciones en entidades, éstas han de ser empresas de reducida dimensión.

d)El plazo de mantenimiento de la adquisición es de cinco años.

### **2.k) Madrid.**

La Comunidad de Madrid sólo regula como reducción propia la correspondiente a la transmisión mortis causa de empresas, negocios profesionales o participación en entidades, pero su regulación es idéntica a la contenida en el art. 20.2.c) LIS<sup>318</sup>, por lo que en dicha Comunidad no existe peculiaridad alguna.

### **2.l) Murcia.**

La Comunidad de Murcia tiene establecida una reducción propia en la base imponible del ISD<sup>319</sup>, que se declara expresamente incompatible con la del art. 20.2.c) LISD y que se aplica a las transmisiones mortis causa de empresas individuales o profesionales

---

<sup>318</sup>Vid. art. 3 Ley 2/2004, de 31 de mayo de Medidas Fiscales y Administrativas (BO Comunidad de Madrid nº 129, de 1 de junio de 2004 y BOE nº 162, de 6 de julio de 2004).

<sup>319</sup>Vid. art. 2 Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en Materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales -BORM nº 301, de 31 de diciembre de 2002-.



situadas en la Comunidad Autónoma de Murcia o de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en ella. Sus diferencias con la regulación de la reducción estatal son las siguientes:

a) Se aplica sólo a empresas y entidades de reducida dimensión, entendiéndose por tales las que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros. En caso de negocios profesionales, el importe neto de la cifra de negocios será inferior a 2 millones de euros.

b) Se ha de mantener la adquisición, en los mismos activos o similares, por un periodo de cinco años. No se considera incumplido el plazo si se transmiten los bienes y se reinvierten en otros de análoga naturaleza y destino empresarial.

c) Se ha de mantener el domicilio fiscal y social de la entidad en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante.

#### **2.m) La Rioja.**

La Rioja ha establecido dos reducciones propias, una en favor de

las transmisiones inter vivos<sup>320</sup> y otra en favor de las mortis causa<sup>321</sup>, cuando lo transmitido es una empresa, un negocio profesional o participaciones en entidades. Ambas se declaran incompatibles<sup>322</sup> con las del art. 20.2.c) y 20.6 LIS, siendo su regulación similar a la de éstos últimos preceptos, con las dos únicas siguientes variaciones:

- a) El porcentaje de la reducción es del 99%.
  
- b) En las transmisiones mortis causa la adquisición ha de mantenerse cinco años.
  
- c) Tanto en las adquisiciones inter vivos, como en las mortis causa el domicilio fiscal y social de la empresa o entidad ha de mantenerse durante cinco años en la Rioja.

## **2.n) Valencia.**

Valencia ha establecido tres reducciones propias en la base imponible determinada por transmisiones mortis causa<sup>323</sup>: una en los

---

<sup>320</sup>Vid. art. 9 de la Ley 10/2003, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2004 (BO de la Rioja, nº 160, de 30 de diciembre de 2003 y BOE nº 43, de 19 de febrero de 2004).

<sup>321</sup>Vid. art. 4 de la ley citada en nota anterior.

<sup>322</sup>Vid. arts. 5 t t 9 de la ley últimamente citada.

<sup>323</sup>La DGT de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la Generalitat Valenciana ha aprobado una Resolución para aclarar la aplicación de las reducciones

supuestos de transmisión de empresas individuales agrícolas<sup>324</sup>, otra en los supuestos de transmisión de empresas o negocios profesionales<sup>325</sup> y una última en los casos de transmisión de participaciones en empresas<sup>326</sup>.

La primera, cuyo porcentaje es del 95%, se aplica a las transmisiones mortis causa de empresas individuales agrícolas, siempre que la misma no haya constituido durante los cuatro años anteriores la principal fuente de renta del causante, aun cuando se exige que hubiera ejercido la actividad de forma habitual, personal y directa durante dicho período, así como el mantenimiento de la adquisición durante los cinco años siguientes al fallecimiento.

La relativa a la transmisión mortis causa de empresas o negocios profesionales es muy similar a la estatal, si bien existen, fundamentalmente, las dos siguientes diferencias:

a) No se exige ningún grado de parentesco.

b) No se exige que los adquirente continúen la misma actividad

---

autonómicas y su coordinación con las estatales; dicha Resolución es de 25 de mayo de 2001 (DO Generalitat Valenciana, nº 4.010, de 30 de mayo).

<sup>324</sup>Vid. art. 10.dos.1ª) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos (DO Generalitat Valenciana, de 31 de diciembre de 1997).

<sup>325</sup>Vid. art. 10.dos.3º la ley citada en nota anterior.

<sup>326</sup>Vid. art. 10.dos.4º de la misma ley.

del causante, bastando que mantengan los bienes "en actividad".

La tercera de las reducciones, la relativa a la transmisión de participaciones en entidades, es muy similar a la estatal, aunque como diferencia más importante, junto a otras de matiz, cabe señalar que sólo se aplica a las donaciones en favor de cónyuges, descendientes y adoptados.

Finalmente, respecto de la reducción a aplicar en las transmisiones inter vivos de empresas, la ley Valenciana<sup>327</sup> se remite al art. 20.6 LISD, si bien reduce a cinco años el período de mantenimiento de la adquisición.

## **2.o) País Vasco.**

Por último, en el país Vasco se declaran exentas del ISD las transmisiones, tanto inter vivos, como mortis causa, en favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados<sup>328</sup>.

## **2.p) Navarra.**

---

<sup>327</sup>Vid. art. 10.bis de la ley últimamente citada.

<sup>328</sup>Vid. para Alava, el art. 5 de la Norma Foral 25/89. de 24 de abril (BOTH A nº 54 de 15 de mayo de 1989) reguladora del ISD; para Guipúzcoa vid. el art. 1 de la Norma Foral 3/1990. de 11 de enero; finalmente, para Vizcaya vid. el art. 5 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del ISD.

En Navarra la transmisión inter vivos de la empresa no disfruta de beneficio alguno en el ISD, mientras que la mortis causa está exenta cuando en ella concurren requisitos similares a los establecidos en el art. 20.2.c) LISD estatal<sup>329</sup>.

### **III.- ANÁLISIS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL POR TRANSMISIÓN MORTIS CAUSA DE EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL Y PARTICIPACIONES EN ENTIDADES.**

#### **1.-Presupuestos para la aplicación del art. 20.2.c) LIS.**

Según ya nos consta, la aplicación de la reducción estatal exige la concurrencia de una serie de requisitos:

a) De carácter objetivo. Ha de existir una liquidación del ISD, por transmisión mortis causa, en cuya base imponible se haya computado:

\*Una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que todo ello esté exento en el Impuesto sobre el Patrimonio.

\*Un derecho de usufructo sobre cualquiera de los objetos

---

<sup>329</sup>Vid. art. 11.c) Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

del párrafo anterior.

\*El valor de la extinción de dicho usufructo.

b) De carácter subjetivo. Que la transmisión se realice en favor de los cónyuges, descendientes o adoptados del causante o, en defecto de descendientes y adoptados, en favor de ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado.

c) De carácter temporal. Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante y sin alterar sustancialmente su valor, salvo fallecimiento anterior del causahabiente.

Analicemos, pues, dichos presupuestos para, posteriormente, detenernos en la cuantía de la reducción.

### **1.a) Presupuestos de carácter objetivo.**

**1.a.1) Transmisión mortis causa de una empresa individual o de un negocio profesional exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio.**

#### **1.a.1.a) Concepto de empresa o negocio.**

Según ya sabemos, la reducción estatal en el ISD por transmisión

mortis causa de empresa fue introducida en el art. 20.2.c LIS por obra del RD-ley 7/96, rigiendo a partir del 7 de junio de 1996; posteriormente, con efectos a partir del 1 de enero de 1998<sup>330</sup>, se modificó el presupuesto objetivo para su aplicación, en un doble sentido: Por una parte, se amplió dándole cabida a los negocios profesionales y permitiendo aplicar la reducción a la transmisión de la parte ganancial del cónyuge no empresario afecta a la actividad y, por otra, se limitó en cierto sentido, al exigir que la empresa individual o el negocio profesional transmitidos estuvieran exentos para el transmitente en el IP. Hasta ese momento, el requisito de la exención en el IP se exigía sólo a la transmisión de participaciones empresariales, no a la transmisión de la empresa.

La ampliación de la exención a las transmisiones de negocios profesionales, plantea la cuestión de si las mismas podían entenderse favorecidas por la reducción con anterioridad al uno de enero de 1998. Al respecto FALCÓN<sup>331</sup>, invocando el principio de no discriminación, entiende que, al igual que las actividades empresariales, habían de considerarse también favorecidas por la reducción las profesionales. Sin embargo, el criterio de la DGT, manifestado en la citada Resolución 2/99, es justamente el opuesto, entendiéndose que "*hasta el día 1 de enero de 1998, el concepto de empresa individual debe entenderse referido*

---

<sup>330</sup>Por obra de la ley 66/97.

<sup>331</sup>Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos", Quincena Fiscal, nº 9, 1999, pág. 7

*exclusivamente al de actividad empresarial*<sup>332</sup>.

En nuestra opinión<sup>333</sup> es acertada la conclusión de la DGT, por dos razones: En primer lugar, porque la actividad empresarial no es idéntica a la actividad profesional, por lo que el legislador fiscal podría establecer distinto tratamiento para una y otra sin incurrir en infracción del principio de igualdad<sup>334</sup> y, por otra, porque la norma, con anterioridad al uno de enero del 98, se refería exclusivamente a actividades

---

<sup>332</sup>Continúa afirmando la misma resolución, en explicación de dicha conclusión de que "la finalidad de las reducciones se encuentra en favorecer a las pequeñas y medianas empresas, además de relacionarse con las exenciones existentes en el Impuesto sobre el Patrimonio, y en este último Impuesto (hasta el 1 de enero de 1998) sólo estaban exentos los bienes y derechos afectos a actividades empresariales. Por el contrario, desde dicha fecha también se entienden incluidos los negocios profesionales efectuados de forma individual o societaria".

<sup>333</sup>Que comparte la doctrina mayoritaria que ha abordado el tema: vid. TORRES CONEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., "Beneficios fiscales en los Impuesto sobre el Patrimonio y sobre sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual", Alcabala, nº 26, 199, pág. 17; CARRASQUER CLARÍ, M., "Fiscalidad de la sucesión y transmisión de la empresa familiar", Tribuna Fiscal 150, 2003, pág. 78; o, CARO ROBLES, V., *Beneficios fiscales a la tenencia...*, op. cit., pág. 248.

<sup>334</sup>Así lo entendió la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 19 de junio de 1996 (RJ 1996/4.964), por lo que no planteó cuestión de inconstitucionalidad. El recurso se había interpuesto por la Cámara de Comercio de Barcelona, quien sostenía que la no exención en el IP de las actividades profesionales, cuando sí estaban exentas las empresariales, vulneraba el principio de igualdad. El fundamento 6º de la citada sentencia es claro al respecto: "*no se plantean dudas respecto a la constitucionalidad del precepto, pues nada impide al legislador fiscal otorgar tratamientos distintos (máxime cuando de beneficios fiscales se trata) entre sujetos que se hallen en distinta situación jurídico-económica*".



empresariales, de tal modo que sólo sería posible extender el beneficio a las profesionales a través de la integración analógica que, como es sabido, está proscrita a tales efectos<sup>335</sup>.

Actualmente, la reducción se aplica literalmente a la transmisión mortis causa de una empresa individual o un negocio profesional, al que sea de "*aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991*". De este modo, como quiera que dicho precepto y su desarrollo reglamentario<sup>336</sup> regulan la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, por transmisión de empresa o negocio familiar hemos de entender, simplemente, la transmisión unitaria de la universalidad o conjunto de los bienes y derechos afectos a una actividad económica<sup>337</sup>. A su vez, ambos conceptos, el de actividad económica y el de bienes afectos a la misma, ha de integrarse de acuerdo con las normas reguladoras del IRPF<sup>338</sup>.

Así pues, estaremos ante una actividad económica siempre que

---

<sup>335</sup>Vid. art. 14 LGT.

<sup>336</sup>Real Decreto 1704/99, modificado por el RD 25/2000.

<sup>337</sup>En palabras de CARRASQUER CLARÍ, M., "Fiscalidad de la Sucesión...", op. cit., pág. 77, "*la reducción se aplica, en primer lugar, cuando el objeto de la transmisión por causa de muerte es una empresa individual o un negocio profesional, entendiéndose por tal los bienes y derechos afectos al ejercicio de la misma, bien como conjunto patrimonial, bien en su consideración unitaria*".

<sup>338</sup>Vid. arts. 1 y 2 del RD 1704/99.

exista una "*ordenación de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad e intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*"<sup>339</sup> y ante un bien afecto en cualquiera de los siguientes supuestos: Inmuebles en los que se desarrolle la actividad, bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal de la actividad y, en general, cualesquiera elementos patrimoniales que sean necesarios para la realización de la misma<sup>340</sup>.

Del mismo modo, para determinar si la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles constituye, o no, una actividad económica y, por lo tanto, su transmisión mortis causa puede resultar favorecida por la reducción que analizamos, habrá que estar a lo dispuesto en el art. 27.2 LIRPF. Con arreglo a él, la compraventa y el arrendamiento de inmuebles sólo tendrán la consideración de actividad económica cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
  
- b) Que para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral<sup>341</sup> y a jornada completa<sup>342</sup>.

---

<sup>339</sup>Vid. art. 27 LIRPF.

<sup>340</sup>Vid. art. 29 LIRPF.

<sup>341</sup>Para su calificación se ha de estar a lo dispuesto en la normativa laboral - Contestación DGT 0492-01-, sin que la falta de alta en la Seguridad Social impidiera por sí sola la aplicación de la reducción en la base del ISD o de la exención en el IP -

Al respecto, ha habido quien, amparándose, incluso, en algún pronunciamiento judicial<sup>343</sup>, ha entendido que ambos requisitos son necesarios, pero no suficientes, por lo que su concurrencia "debe completarse con el ejercicio demostrable de una actividad empresarial real"<sup>344</sup>, "dada la facilidad con la que podría si no disfrazarse una actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles, como actividad empresarial"<sup>345</sup>. Sin embargo, en nuestra opinión, la existencia de un local en el que se realiza la actividad y un trabajador a jornada completa, son elementos más que suficientes para la existencia de una actividad económica<sup>346</sup>.

De cualquier forma, el primer requisito para la aplicación de la reducción es que se transmita una empresa o negocio, es decir, el patrimonio de una actividad económica. Pero, ¿qué ocurrirá cuando el

---

Contestación DGT 11-1-2002-.

<sup>342</sup>Por tal ha de entenderse la jornada máxima legal o la jornada a tiempo completo según el convenio colectivo aplicable -Contestación DGT 0492/01-.

<sup>343</sup>La STS de 26 de junio de 1996, considera que dichos requisitos son "*mínimos necesarios (y hasta, quizás, insuficientes) para que pueda hablarse de actividad empresarial*".

<sup>344</sup>DE AGUIAR, E., *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998, pág. 114

<sup>345</sup>CARO ROBLES, V., *Beneficios fiscales a la tenencia...*, *op. cit.*, pág. 255.

<sup>346</sup>Opinión que comparte CENCERRADO MILLÁN, E., "Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades (comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1995)", en *Quincena Fiscal*, nº 7, abril de 1997, pág. 42.

causante no es el titular único de dicha actividad?. A este respecto es posible distinguir dos situaciones: que la actividad se desarrolle bajo una forma colectiva que tribute en el IS<sup>347</sup> o que se lleve a cabo bajo una forma colectiva que tribute en el IRPF en régimen de atribución de rentas - pensemos en una comunidad, una sociedad civil o una sociedad sin personalidad jurídica-. En el primer caso, nos situamos en el segundo presupuesto que determina la aplicación de la reducción, es decir, en el de transmisión, no de empresa, sino de participaciones en entidades.

En el segundo, se aplica la reducción en virtud del presupuesto que estudiamos, es decir, la transmisión de empresa o negocio profesional. Sin embargo, como declara la Resolución 2/99, "*cuando la actividad empresarial o profesional se desarrolla bajo la forma jurídica de comunidades de bienes, sociedad civil o sin personalidad jurídica, la reducción en caso de transmisión mortis causa sólo se aplica a la cuota del causante, comunero, socio o partícipe que tiene la condición de empresario o profesional por ejercer de forma habitual y directa la actividad, siempre y cuando se cumplan además los restantes requisitos establecidos*".

Pues bien, para que el patrimonio que se transmite mortis causa goce del beneficio de la reducción es necesario que el mismo esté, como

---

<sup>347</sup>En el IS tributan las personas jurídicas, con la excepción de las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, cuyos rendimientos tributan en el IRPF en régimen de atribución; no obstante esa regla, las Sociedades Agrarias de Transformación que son sociedades civiles con personalidad tributan en el IS.

ya hemos dicho, exento en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que supone que el causante desarrollara la actividad de forma personal, habitual y directa y que, además, constituyera su principal fuente de renta.

**1.a.1.b) Que el causante desarrolle la actividad de forma personal, habitual y directa.**

Para la aplicación de la reducción es, pues, necesario que el causante, al tiempo del fallecimiento, desarrollara la actividad transmitida de forma personal, habitual y directa. Es decir, no es suficiente con que el fallecido mantuviera la condición de titular de la empresa, realizando incluso los actos inherentes a esa titularidad -firma de contratos, de declaraciones tributarias, llevanza de contabilidad, etc-, sino que es necesario que realizara personalmente la gestión de la actividad, es decir, que tomara las decisiones del negocio por sí mismo y no a través de personas delegadas<sup>348</sup>.

---

<sup>348</sup>En este sentido la STS de 8 de mayo de 198 distinguía "entre el ejercicio de funciones inherentes a la titularidad del negocio (entre las que se encuentran las de índole administrativa, de relación con organismos oficiales, etc) en las que el jubilado sigue siendo dueño del negocio y como tal paga impuestos, firma contratos, ostenta la representación de la empresa, etc, de aquéllas otras actividades que supone llevar personalmente la explotación del negocio, con presencia física en él a lo largo de la jornada, trabajo de oficina o de otro tipo".

Se exige, pues, para considerar exento el patrimonio empresarial o profesional en el IP y, por tanto, también para gozar de la reducción en el ISD que el causante ejerciera la actividad, no simplemente en sentido jurídico-mercantil, sino también en sentido económico. En sentido mercantil la actividad la ejerce el empresario, es decir, "*la persona física que por sí o por medio de delegados ejercita y desarrolla en nombre propio una actividad constitutiva de empresa adquiriendo la titularidad de las obligaciones y derechos nacidos de esa actividad*"<sup>349</sup>. En sentido económico la actividad la desarrolla quien "*directamente y por sí mismo asocia, combina y coordina los diferentes factores de la producción, interponiéndose entre ellos para ajustar el proceso productivo al plan previsto de antemano*"<sup>350</sup>. El primero es el titular jurídico, es decir, a quien corresponde el resultado de la empresa, mientras que el segundo es el que materialmente la gestiona y dirige. Pues bien, la reducción en el ISD exige la concurrencia simultánea de ambas condiciones en el causante al tiempo del fallecimiento<sup>351</sup>.

Es claro, por tanto, que si el empresario se encontraba jubilado, no ejercía ya la actividad de modo habitual, personal y directo, aunque ejerciera las funciones inherentes a la titularidad y, menos aún, si la

---

<sup>349</sup>Vid. URÍA, R., *Derecho Mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1987, pág. 115.

<sup>350</sup>Vid. URÍA, R., op. et loc. ult. cit.

<sup>351</sup>Como afirma CARRASQUER CLARÍ, M., "Fiscalidad de la Sucesión...", op. cit., pág. 78, "*el beneficio es aplicable si la actividad era ejercida por el causante al momento de fallecer, aun cuando no cumpliera este requisito en el último devengo del Impuesto sobre el Patrimonio*".

gestión la había traspasado a sus futuros herederos<sup>352</sup>. En ninguno de tales supuestos podrá jugar la reducción en el ISD. Por ello, si el empresario se va a jubilar, la opción fiscal más aconsejable<sup>353</sup> sería donar la empresa o bien aportarla a una entidad en la que el causante, en unión de su grupo familiar, ostente una participación de al menos el 20% y en la que alguno de dichos miembros ejerza funciones de dirección y perciba por ello una remuneración que represente más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo. En el primer supuesto, se aplicaría la reducción del 20.6 LISD y, en el segundo, a la transmisión mortis causa de las participaciones del causante, tal y como analizaremos más adelante, se le podría aplicar la reducción del 20.2.c).

Lógicamente, en cualquier supuesto de transmisión mortis causa de empresa o negocio, habrán de ser los herederos, para gozar de la reducción, quienes hayan de probar que el causante desarrollaba la actividad de forma personal, habitual y directa. A tal efecto, el art. 3 del RD 1704/99, se remite la LIRPF<sup>354</sup>, lo que en definitiva les permite probar esa circunstancia con la simple presentación de la declaración del IRPF del causante en la que conste la obtención de ingresos procedentes

---

<sup>352</sup>Vid. la contestación dgt 23-7-2002.

<sup>353</sup>La alternativa la proponer CARRASQUER CLARÍ, M., "Fiscalidad de la sucesión...", op. cit., pág. 78.

<sup>354</sup>Dice, en efecto, su artículo 3.1 que *"la exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma personal, habitual y directa, conforme a la normativa del IRPF"*.

de la explotación económica transmitida de la que era titular<sup>355</sup>. La razón es que el art. 11.4 LIRPF entiende que los rendimientos procedentes de actividades económicas se obtienen por "quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad", presumiéndose "salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas"; así pues, la declaración de un rendimiento de actividad en el IRPF, se convierte en una presunción de que el declarante desarrolla de forma personal, habitual y directa dicha actividad<sup>356</sup>.

Existe, al parecer, un supuesto en el que no es necesario que el causante desarrolle la actividad de forma habitual, personal y directa. Se trata de la transmisión mortis causa de bienes comunes afectos a la actividad que desarrolla el cónyuge superviviente, es decir, cuando sólo uno de los cónyuges realiza la actividad a la que están afectos bienes gananciales y fallece el cónyuge no empresario. En tal caso, la

---

<sup>355</sup>La Dirección General de Tributos valenciana en el apartado 5.B) in fine de su Resolución de 25 de mayo de 2001 declara que "en cuanto a la prueba de las actividades ejercitadas por el causante, la misma se deberá efectuar mediante la acreditación de la inclusión de los rendimientos derivados de la actividad relevante en la declaración del IRPF del período impositivo en el que se produjo su fallecimiento".

<sup>356</sup>Por ello, con total acierto, CARO ROBLES, V., *Beneficios fiscales a la tenencia...*, op. cit., pág. 256 concluye afirmando: "A los causahabientes, a efectos de prueba, les debe bastar con presentar la declaración del IRPF en que conste que los ingresos obtenidos corresponden a Actividades Económicas de los que era titular el causante, ya que la presunción del ejercicio personal, habitual y directo juega a su favor, debiendo ser rota, en todo caso, por la Administración".



Resolución 2/99 entiende aplicable la reducción a la transmisión mortis causa de los bienes comunes que se opera por causa de dicho fallecimiento, pero únicamente cuando dicha transmisión se ha operado con posterioridad al uno de enero de 1998<sup>357</sup>.

Dicha reducción, no se establece expresamente para el ISD, recogién dose únicamente para el Impuesto sobre el Patrimonio. En éste último, inicialmente, sólo estaban exentos los bienes privativos o la parte de gananciales correspondiente al cónyuge que desarrolla la actividad de forma habitual, personal y directa, pero, en ningún caso, estaba exenta la parte de gananciales correspondiente al cónyuge no empresario. Fue la ley 66/1997, de 30 de diciembre la que, con efectos 1 de enero de 1998, introdujo el siguiente párrafo nuevo en el art. 4.8.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio: "*También estarán exentos los bienes y*

---

<sup>357</sup>A tal respecto, dice literalmente la Resolución 2/1999: "*Para fallecimientos anteriores al día 1 de enero de 1998, hay que entender que el término utilizado por la ley de "empresa individual" está haciendo referencia tanto a la actividad del empresario como a los bienes y derechos afectos al ejercicio de dicha actividad. (El concepto de empresa implica el desarrollo de una actividad por parte del titular). Por lo tanto, se puede afirmar que si el causante no realizaba una ordenación por cuenta propia de factores de producción y de medios humanos o de uno sólo de ellos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, la transmisión "mortis causa" de los bienes y derechos, afectos al ejercicio de la actividad empresarial del cónyuge sobreviviente, incluidos en el caudal relicto no podría gozar de la reducción del 95%. En consecuencia, antes de la modificación del art. 20.2.c) aplicable desde el uno de enero de 1998, la adquisición "mortis causa", de los bienes y derechos comunes del matrimonio afectos al ejercicio de la actividad empresarial, del cónyuge no empresario, no podría gozar de la reducción comentada. A partir de dicha fecha, sí procede la reducción".*

*derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior".*

El hecho de que el beneficio no se reconozca expresamente en el ISD respecto de la parte de gananciales correspondiente al cónyuge no empresario, ha llevado a algún autor a discrepar<sup>358</sup> del criterio de la DGT y a entender que no es posible trasladar inmediatamente al ISD la solución dada por el legislador a la situación planteada en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando no lo ha hecho así para aquél impuesto, pudiendo haberlo hecho. Sin embargo, en nuestra opinión, la redacción del art. 20.2.c) no deja lugar a dudas de que será de aplicación a la transmisión mortis causa de la parte de gananciales afectos a una empresa desarrollada por uno de los cónyuges cuando el que muere es el no empresario<sup>359</sup>; la razón es que el precepto exige para su aplicación simplemente la transmisión de un patrimonio empresarial exento en el IP y, en dicho supuesto, el patrimonio transmitido lo está, aunque el empresario sea el superviviente. Lo que, por el contrario, nunca cabrá ser, obviamente, aplicar la reducción respecto de la transmisión de bienes privativos del cónyuge no empresario afectos a la actividad empresarial o profesional realizada por el otro.

---

<sup>358</sup>La duda se la plantea De Aguiar, E., op. cit., pág. 152.

<sup>359</sup>Además, este es el criterio seguido, de forma prácticamente unánime, por la doctrina que se ha enfrentado al problema; vid., AGUSTÍN TORRES, C., op. cit., pág. 58 y TORRES CORNEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., op. cit., pág. 22.

El momento en el que la reducción resulta aplicable a la transmisión de los bienes gananciales afectos es, obviamente, el uno de enero de 1998, por la sencilla razón de que sólo a partir de esa fecha estaban exentos del Impuesto sobre el Patrimonio. FALCÓN Y TELLA<sup>360</sup> discrepa, no obstante, de ese criterio y entiende que su aplicación procede, incluso, respecto de las transmisiones operadas con anterioridad a esa fecha. La razón está en que para FALCÓN, el patrimonio empresarial estaba, con anterioridad a ella, exento en su integridad en el Impuesto sobre el Patrimonio, con independencia de que sus bienes fueran privativos del empresario o gananciales; para él, por lo tanto, la reforma operada por la ley 66/97, en el art. 4.8 LIP, fue meramente aclaratoria. No le falta, en nuestra opinión, razón a FALCÓN, en cuanto que el art. 4.8 LIP declaraba, como lo sigue haciendo, la exención de los bienes de las personas físicas necesarios para su actividad siempre que, obviamente, fueran de su titularidad, siendo así que en los bienes del matrimonio una cosa es dicha titularidad y otra, bien distinta, su carácter. Así pues, aun no haciendo el precepto referencia a los bienes gananciales cabría extender la exención en el IP, en efecto, a los bienes gananciales de la titularidad del empresario afectos a su actividad.

Como última cuestión, relativa a la necesidad de que el transmitente desarrolle la actividad de forma personal, habitual y directa, cabría preguntarse qué ocurre en aquéllos supuestos en los que el empresario carece de capacidad de obrar. Dicha cuestión está, sin

---

<sup>360</sup>Op. cit., pág. 152.

embargo, resulta en el art. 7 del RD 1704/1997, estableciendo que en tales supuestos los requisitos exigidos al empresario se "considerarán cumplidos cuando se ajusten a los mismos sus representantes legales".

**1.a.1.c) Que la empresa o negocio transmitido constituyan la principal fuente de renta del empresario o profesional.**

El segundo requisito que ha de concurrir en el causante para que la empresa o negocio transmitido estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio es que en el último periodo impositivo del IRPF hayan constituido su principal fuente de renta.

Se entiende que la empresa o negocio constituyen la principal fuente de renta del transmitente cuando al menos el 50% del importe de la base imponible del IRPF provenga de los rendimientos netos derivados de aquélla. Al no establecer la norma otra precisión, la expresión base imponible ha de tener el alcance que le corresponde de acuerdo con la normativa regulada del IRPF, es decir, el resultado de deducir de la suma de la base imponible general y de la base del ahorro el mínimo exento personal y familiar, que reduce, en primer lugar la general y, en su caso, la del ahorro, sin que ninguna de ellas pueda resultar negativa<sup>361</sup>.

---

<sup>361</sup>A esa conclusión llegaba la contestación de la DGT de 28 de febrero de 2002 -nº 314/2002-.

A los efectos de determinar la principal fuente de renta, hay que tener en cuenta dos precisiones:

1º.-En primer lugar que para ello no se tienen en cuenta ni las remuneraciones por las funciones de dirección que en ellas realice ni ninguna otra percepción procedente de las participaciones en entidades exentas<sup>362</sup>.

2º.-En segundo lugar, que si el causante ejercía varias actividades de forma habitual, personal y directa, la exención en el IP y, por tanto, la reducción en el ISD, procederá respecto de todas ellas, debiendo considerarse como principal fuente de renta la correspondiente a todas ellas<sup>363</sup>.

La cuantía de la renta que ha de ser tenida en cuenta es la correspondiente al último período de liquidación del IRPF, es decir, a aquél que concluyó con el fallecimiento del causante. Eso significa que aun no habiendo estado exenta la empresa en la última liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio del causante por no haber alcanzado el mínimo del 50%, es posible aplicarle la reducción en el ISD si en la última liquidación del IRPF, es decir, la correspondiente al período comprendido entre el uno de enero y el día del fallecimiento, los rendimientos netos derivados de la empresa o negocio sí hubieran alcanzado, al menos, el 50% de la parte de la base imponible que a ellos

---

<sup>362</sup>Vid. art. 4.8 LIP.

<sup>363</sup>Vid. art. 3.2 RD 1704/1999.

corresponda<sup>364</sup>. Por la misma razón, la reducción procede también, si se cumplen los requisitos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, respecto de la transmisión de un negocio profesional producida a partir del 1 de enero de 1998 y antes del 31 de diciembre de ese año, aun cuando la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio no resulta operativa para las transmisiones de negocios profesionales hasta el devengo del impuesto producido en ésta última fecha<sup>365</sup>.

El requisito de exigir para la aplicación de la reducción que las rentas derivadas de la empresa supongan al menos la mitad de los rendimientos del empresario, se establece para garantizar que sólo operará respecto de empresas que constituyan su medio de vida<sup>366</sup>. Sin embargo, en determinados supuestos puede generar efectos contrarios a dicha finalidad, como cuando "en el ejercicio del fallecimiento el empresario o profesional ha obtenido pocos rendimientos o pérdidas, existiendo otras rentas del trabajo, del capital, imputaciones de renta o una ganancia patrimonial superior a la renta empresarial o profesional"<sup>367</sup>.

### **1.a.2) Transmisión mortis causa de participaciones en entidades exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.**

---

<sup>364</sup> Así lo establece la Resolución DGT 2/1999.

<sup>365</sup> A esa conclusión llega también la Resolución DGT 2/99.

<sup>366</sup> NAVARRO EGEA, M., *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 21.

<sup>367</sup> Así lo afirma CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 80.

### 1.a.2.a) Concepto de participación en entidades.

Por entidad hay que entender cualquier ente colectivo, que ostenta la titularidad de un patrimonio, en el que participan los miembros del mismo y cuya gestión se lleva a cabo de forma separada al patrimonio de los partícipes<sup>368</sup>. Ahora bien, según ya nos consta, la reducción que vamos a estudiar no se aplica a la participación en cualquier ente colectivo, sino únicamente a aquéllos que tributan en el Impuesto de Sociedades<sup>369</sup>, puesto que si el ente tributa en el IRPF en régimen de atribución de rentas, la reducción aplicable es la relativa a la transmisión de empresas o negocios.

Por participación ha de entenderse una cuota sobre el patrimonio o capital de una entidad<sup>370</sup>, por lo que el concepto es mucho más amplio que el de valor mobiliario<sup>371</sup>. Además, la reducción opera tanto si la

---

<sup>368</sup>Vid. AGUSTÍN TORRES, E., op. cit., pág. 40. En base a dicho concepto, el mismo autor excluye a las fundaciones, a las comunidades de bienes y a las cuentas en participación.

<sup>369</sup>Vid. BANACLOCHE PALAO, C., *Transmisión de la empresa familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Navarra, 2002, pág. 76.

<sup>370</sup>Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., "La empresa familiar...", op. cit., pág. 157.

<sup>371</sup>En opinión de Pozuelo Antoni, F., "Las exenciones en el impuesto...", op. cit., pág. 72, se ha querido definir el derecho o poder que tales participaciones confieren a su propietario, perspectiva desde la que hay que entender que se incluyen no únicamente las participaciones que constituyen auténticos valores mobiliarios, sino que también aquellas situaciones activas no representadas por un valor que supongan para el sujeto pasivo un

participación cotiza en mercados organizados como si no lo hace<sup>372</sup>. De este modo, la reducción va a aplicarse no sólo respecto de pequeñas empresas, sino también de grandes patrimonios familiares en los que existen participaciones en empresas con cotización bursátil<sup>373</sup>.

Según el art. 4 del RD 1704/1999, para que las participaciones estén exentas en el IP y, por tanto, para que opere la reducción en el ISD, es necesario que se trate de participaciones directas, es decir, que se exige para la exención que el sujeto ostente una cuota sobre el patrimonio o capital de una entidad de manera inmediata, no a través de

---

porcentaje de propiedad sobre un determinado fondo económico.

<sup>372</sup>La redacción inicial del precepto no hacía mención a si las participaciones habían de cotizar o no; fue el RD 2481/94, el que estableció que la exención en el IP sólo sería de aplicación a las participaciones que no cotizaran. Finalmente, fue la ley 13/1996, de 30 de diciembre, la que modificó la redacción del art. 4.8 LIP, con efectos desde el uno de enero de 1997, declarando que dicha exención se aplicaría a las "participaciones en entidades con o sin cotización en mercados organizados". No obstante, de acuerdo con la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la DGT, el beneficio es aplicable a las transmisiones mortis causa de participaciones negociadas en mercados organizados cuando el fallecimiento se ha producido en 1997, aunque la exención en el IP para estos casos sólo es aplicable a impuestos devengados a partir de 31 de diciembre de ese mismo año.

<sup>373</sup>Lo que, como afirma CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 132, "ha sido bastante criticado ya que si las bonificaciones se plantearon como una forma de aliviar a las pequeñas y medianas empresas de carácter familiar de la carga fiscal que supone la transmisión de la misma entre miembros de distintas generaciones, al incluirse también empresas que cotizan en mercados organizados, difícilmente nos encontraremos ya en el ámbito de las PYMEs, siendo superado el mismo con creces".



la participación en otra entidad distinta. Pues bien, esta exigencia reglamentaria fue recurrida por ser considerada "contra legem", siendo desestimado el recurso, en base a una curiosa argumentación:

*"El art. 4.8 LIP comienza concretando la exención en torno a "los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo", de donde resulta que la exigencia reglamentaria que aquí se impugna está plenamente contenida en la ley"*<sup>374</sup>.

La argumentación del TS no parece muy afortunada<sup>375</sup>, porque los requisitos de desarrollo de la actividad de forma habitual, personal y directa se exigen por la LIP respecto de la exención del patrimonio empresarial o negocial, pero en ningún caso respecto de las participaciones en entidades. De cualquier forma, tampoco tiene mucho sentido plantearse una posible exención de las participaciones indirectas, en la medida que las mismas no están sujetas: si una persona tiene acciones en una sociedad, que a su vez es accionista de otra, la participación indirecta que aquélla tiene en ésta última no está sujeta en sí misma al IP<sup>376</sup>. Lo que sí tiene sentido, por el contrario, como veremos

---

<sup>374</sup>Sentencia del TS de 26 de junio de 1996.

<sup>375</sup>La crítica CHECA GONZÁLEZ, C., "La empresa familiar...", op. cit., pág. 157.

<sup>376</sup>Marcos Sánchez, T., "Doctrina administrativa sobre las medidas fiscales protectoras de la empresa familiar", en *La fiscalidad de la empresa familiar*, Monografía nº 15 de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1999, pág. 221, afirma sobre el

más adelante, es cuestionarse si la participación indirecta se ha de computar a efectos de determinar si el sujeto posee o no la participación mínima para disfrutar de la exención.

Finalmente, hasta la reforma del art. 4.8 LIP, por la ley 62/2003, de 30 de diciembre, la partición en la entidad había de ostentarse en concepto de dueño, de tal forma que "*en el caso de existencia de un derecho de usufructo de las participaciones en entidades, diferenciado de la nuda propiedad, sólo tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio el nudo propietario, siempre que concurran en el mismo todas las condiciones para que sea de aplicación la exención*". Esta disposición también fue recurrida por una posible extralimitación respecto de lo establecido en la LIP que no se pronunciaba expresamente sobre la aplicación de la exención en los supuestos de la existencia de un derecho de usufructo. Sin embargo, el TS fue contundente<sup>377</sup>, declarando que la norma reglamentaria no se extralimitada en modo alguno en cuanto que no hacía sino seguir las prescripciones del Derecho Civil y Mercantil, con arreglo a las cuales "*el nudo propietario sigue siendo dueño de la cosa con los derechos inherentes a tal cualidad, sin más obligación que la de respetar el derecho real de usufructo sobre la cosa que le pertenece*".

---

particular que "*es costoso no imputar de incongruencia al Tribunal Supremo por este argumento que nada tiene que ver a mi juicio con la cuestión planteada. Pero lo cierto es que la exclusión de la exención de las participaciones indirectas ha de venir impuesta por la no sujeción de las mismas al impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas*".

<sup>377</sup>Vid. SSTS de 26 de junio de 1996 y de 19 de junio del mismo año.

A pesar de la legalidad de la disposición reglamentaria, la limitación de la exención en perjuicio del usufructuario recibió críticas por parte de un sector importante de la doctrina, que consideraba que éste debería beneficiarse también de la exención si desarrollaba funciones de dirección en la entidad, pues en caso contrario se estaría produciendo "*una verdadera discriminación contraria al espíritu y finalidad de la norma que establece el beneficio fiscal considerado, en función de la forma jurídica adoptada para el desarrollo de la actividad empresarial*"<sup>378</sup>. El legislador, finalmente, acabó haciéndose eco de dichas críticas y por medio de la ley 62/2003, con efectos 1 de enero de 2004, modificó el art. 4.8 LIP, declarando la procedencia de la exención para la "*plena propiedad, la nuda propiedad y el usufructo vitalicio*".

Una vez visto qué ha de entenderse como participaciones en entidades a efectos de la reducción en el ISD, veamos los requisitos que han de concurrir para que las mismas estén exentas en el IP, condición ineludible, según ya sabemos, para que resulte aplicable dicha reducción. Tales requisitos son los siguientes: Que la entidad no tenga por objeto principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, que el titular de la participación -el causante en nuestro caso- ostente una participación de al menos el 5% en ella y que desarrolle funciones de dirección por las que perciba una remuneración que constituya, como

---

<sup>378</sup>Vid. CHECA GONZÁLEZ, C, "La empresa familiar...", op. cit., pág. 160. En el mismo sentido se pronuncia también CENCERRADO MILLÁN, E., "Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades (comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1996)", en Quincena Fiscal, nº 7, abril de 1997, págs. 44-46.

mínimo, el 50% de sus rendimientos del trabajo y de actividad.

**1.a.2.b) La entidad participada no puede tener por objeto la gestión de un patrimonio.**

El primer requisito que el vigente artículo 4.8.dos LIP, en la redacción dada por la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio<sup>379</sup>, establece para que la participación en la entidad esté exenta en el IP y, por lo tanto, sea aplicable la reducción en el ISD cuando se transmita mortis causa es que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A tal efecto, se entiende que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica<sup>380</sup> cuando concurren, durante más de 90

---

<sup>379</sup>Tal y como señala la exposición de motivos de dicha ley, "*en lo referente al Impuesto sobre el Patrimonio, la desaparición de las sociedades patrimoniales del marco normativo de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, exige trasladar a la ley 19/1991 los requisitos y condiciones que recogidos hasta la fecha mediante remisión al artículo 75 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vienen siendo exigidos a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en entidades*".

<sup>380</sup>Para determinar, señala el mismo precepto, si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

-Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

-Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas<sup>381</sup>.

No obstante, a efectos de determinar el porcentaje del activo constituido por valores, no se computan entre éstos los siguientes:

-Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

-Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

-Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

---

<sup>381</sup>Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será, según aclara el propio art. 4.8.dos LIP, el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

-Los que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga por objeto principal la gestión de un patrimonio.

Esta última salvedad permite considerar exenta en el IP a la participación en una sociedad de cartera o sociedad holding<sup>382</sup>. Las sociedades holding son sociedades cuyo activo se integra por la participación en otras entidades y cuyo objeto es, precisamente, dirigir y gestionar dicha participación. Aunque se trata de sociedades cuyo activo está integrado en su mayor parte por valores, gozan del beneficio porque se considera que este tipo de sociedades realizan una auténtica actividad empresarial<sup>383</sup>. Ahora bien, ello sólo será así si cuentan con una

---

<sup>382</sup>MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Las sociedades holding como instrumento de reorganización del patrimonio familiar", en *La fiscalidad de la empresa familiar*, Monografía nº 15 de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1999, pág. 50, describe las sociedades holding del siguiente modo: "No existe en Derecho español un concepto de sociedad holding... Puede afirmarse que una sociedad holding es una sociedad de sociedades. Es decir, una "compañía madre" cuyo objeto consiste en titular la totalidad o la mayoría de las acciones o participaciones de otras sociedades para obtener un dominio sobre estas últimas. La sociedad holding familiar, como tipo particular de la anterior, se caracteriza porque sus socios son las personas físicas integrantes de la familia, que antes eran los titulares de las acciones o participaciones de las entidades que conforma el grupo. La sociedad nace, por tanto, de la aportación no dineraria de aquéllas".

<sup>383</sup>CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 81.

organización suficiente destinada a gestionar las participaciones que constituyen su activo<sup>384</sup>, lo que concurrirá cuando cuenten "*con un consejo de administración o un administrador cuya actividad se refiera, total o parcialmente, a la dirección o gestión de las participaciones*"<sup>385</sup>, "*lo que, en definitiva, supondría tomar decisiones en torno al ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones que se derivan de la condición de socio en la entidad participada*"<sup>386</sup>.

La LIP adopta también las correspondientes cautelas para evitar que una sociedad que realiza una auténtica actividad económica pueda incurrir formalmente en los requisitos para quedar excluida de la aplicación de la exención en el IP. La LIP piensa en una sociedad que tiene por objeto el desarrollo de una verdadera actividad empresarial y que en un ejercicio determinado obtiene unos beneficios que ni distribuye entre sus socios, ni reinvierte en activos afectos a la actividad, sino que mantiene en su activo, pero en lugar de hacerlo en efectivo, los mantiene adquiriendo con ellos determinados valores. En tal caso, podría ocurrir que los valores poseídos por la entidad superaran el 50% del activo, en cuyo caso, en principio perdería el beneficio de la exención en

---

<sup>384</sup>En este sentido CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 148 insiste en que "hay que tener en cuenta que lo que se necesario no es controlar la entidad participada, sino las participaciones que se tengan en ella".

<sup>385</sup>Contestación de la DGT de 25 de abril de 1996.

<sup>386</sup>Son palabras de CARO ROBLES, V., citando a ROCA LÓPEZ; vid. *Beneficios fiscales a la tenencia...*, op. cit., pág.68.

el IP. Pues bien, la ley evita dicho efecto disponiendo al respecto que<sup>387</sup> *"no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquéllos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior -participaciones en sociedades holding que estén exentas en el IP- cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90%, de la realización de actividades económicas"*.

Finalmente, cabría cuestionarse si pueden beneficiarse de la exención en el IP y, por tanto, de la reducción en el ISD las instituciones de inversión colectiva y las sociedades inmobiliarias. Respecto de las primeras, la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la aplicación del art. 4.8.dos LIP a las sociedades de inversión mobiliaria<sup>388</sup>, declarando que se trata de sociedades que conforme a su normativa reguladora *"tienen por objeto exclusivo la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de valores mobiliarios y otros activos fijos para compensar, por una adecuada composición de*

---

<sup>387</sup>Se trata de la denominada "transparencia fiscal sobrevenida".

<sup>388</sup>Vid. contestaciones a consultas de 23 de septiembre de 1998, de 9 de octubre de 1998 y 16 de diciembre de 1999.



*sus activos, los riesgos y los tipos de rendimiento, sin participación mayoritaria económica o política en otras Sociedades", es decir, que más de la mitad de su activo está constituido por valores y su actividad principal es la gestión de ese patrimonio mobiliario, por lo que no gozan de la exención en el IP y, por tanto, tampoco de la reducción en el ISD. Por todo ello, el art. 5.a.d) del R.D. 1704/99, declara que "en ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva".*

Respecto de las sociedades dedicadas a la venta o arrendamiento de inmuebles, la DGT en numerosas consultas<sup>389</sup> viene a declarar que la participación en las mismas estará exenta, cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 27.2 LIRPF, desarrollen una actividad económica, es decir, cuando cuenten con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y, además, con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

**1.a.2.c) Participación mínima que ha de ostentarse en la entidad.**

El segundo requisito que ha de concurrir para que la participación en una entidad esté exenta del IP y, por tanto, goce de la reducción en el ISD es "*que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5% computado de forma individual, o del 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o*

---

<sup>389</sup>Vid. contestación de 1-3-2000, 13-3-2000 y 14 de abril de 2000

*colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad, o en la adopción".*

Respecto de este requisito se han planteado, fundamentalmente, tres cuestiones sobre las que la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse: Si se computa, a efectos del alcanzar la participación mínima, sólo la que se ostenta de forma directa o puede también computarse la que se tiene de forma indirecta a través de otra sociedad interpuesta; si las acciones sin voto que posea el contribuyente computan a tales efectos; y, finalmente, si la autocartera minora la cifra de capital social que ha de ser considerada para determinar dicha participación mínima.

Respecto de la primera de dichas cuestiones, la DGT ha declarado que a efectos de determinar si se ostenta la participación mínima necesaria *"sólo habrá de considerarse la participación directa en la entidad A y no la indirecta que se tiene a través de una entidad B titular del 50% del capital de la primera"*<sup>390</sup>.

Por lo que se refiere a las acciones sin voto, es decir, a aquéllas que atribuyen a sus titulares los demás derechos de las acciones ordinarias, salvo el de voto, la DGT sostiene que "las acciones sin voto deben computarse como las acciones ordinarias a efectos del cálculo de

---

<sup>390</sup>Contestación a una consulta de la DGT de 5 de mayo de 2000. No obstante, para CHECA GONZÁLEZ, C., "La empresa familiar...", op. cit., pág. 157, "...ningún obstáculo debiera existir para aceptar sin ambages el cómputo de las participaciones indirectas a los fines del disfrute de la exención de que se viene tratando".

la exención que establece el art. 4.8.dos de la LIP<sup>391</sup>.

Finalmente, a propósito de la tercera cuestión planteada, es decir, si la autocartera minorara la cifra de capital social que ha de ser considerada para determinar dicha participación mínima, la DGT ha contestado afirmativamente sobre la base de que, de acuerdo con la doctrina contable, "*desde el punto de vista económico suponen una minoración de los fondos propios*"<sup>392</sup>.

#### **1.a.2.d) Desarrollo efectivo de funciones de dirección y remuneración mínima por ellas.**

El último requisito para que opere la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por tanto, la reducción en el ISD es que el titular de las participaciones ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y

---

<sup>391</sup>Contestación a consulta de la DGT de 2 de junio de 1997.

<sup>392</sup>En la doctrina, comparten el mismo criterio de la DGT CHECA GONZÁLEZ, C., "La empresa...", op. cit., pág. 163 y DOMÍNGUEZ RODICIO, "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación en ciertas entidades y la bonificación en el ISD derivada de la misma, tras la modificación llevada a cabo por la ley 13/1996", Impuestos, 1997, Tomo II, pág. 555. La matizan, MARCOS SÁNCHEZ, T., "Doctrina administrativas sobre las medidas fiscales protectoras de la empresa familiar", en *La fiscalidad de la empresa familiar...*, op. cit., págs. 216 y ss. y AGUSTÍN TORRES, C., op.cit., pág. 45, quien considera que habría que considerar dentro del capital a tomar en consideración para el cálculo las acciones propias adquiridas para un fin distinto al de su amortización.

de trabajo personal.

El art. 5.1.d) del RD 1704/1999 considera funciones de dirección que, en todo caso, deberán acreditarse fehacientemente, mediante el correspondiente contrato o nombramiento, "*los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa*".

La lista enumerada en el precepto es meramente ejemplificativa<sup>393</sup>, siendo lo fundamental no la denominación del cargo, sino que "*del contrato o nombramiento correspondiente resulte que el sujeto pasivo participa en la toma efectiva y no puramente nominal de las decisiones gerenciales básicas de la entidad; en definitiva, se trata de que... el sujeto pasivo participe efectivamente en la dirección de la entidad en cuyo capital también participa*"<sup>394</sup>. Por esta última razón, el jubilado no cumplirá este requisito<sup>395</sup>, en cuanto que no basta la simple pertenencia formal al Consejo de Administración, siendo necesario participar de

---

<sup>393</sup> Así lo estima CHECA GONZÁLEZ, C., "La empresa familiar...", op. it., pág. 165 y lo corrobora la DGT -contestación a consulta de 19 de noviembre de 1988-.

<sup>394</sup> Vid. la contestación citada en la nota anterior, que corrobora también la de 22 de septiembre de 2000.

<sup>395</sup> DE AGUIAR, op. cit., pág. 126, consideraba era posible que el jubilado continuara formando parte del consejo de administración y, por tanto, cumpliendo el requisito.

forma efectiva en la toma de decisiones<sup>396</sup>.

En todo caso, cuando la participación en la entidad no sea individual, sino conjunta con su grupo familiar, las funciones directivas, al igual que la remuneración por ellas, deberán cumplirse al menos por uno de los integrantes del grupo, en cuyo caso todos ellos tendrá derecho al disfrute de la exención<sup>397</sup>. Así pues, si una persona fallece y en unión de su grupo de parentesco ostenta una participación mínima en determinada entidad del 20% y alguno de los miembros de dicho grupo ostenta funciones directivas por las que percibe una retribución mínima

---

<sup>396</sup>A este respecto la contestación de la DGT de 1 de septiembre de 1998 declaró que *"tanto la LIP como la norma reglamentaria, exigen que el sujeto pasivo ejerza "efectivamente" funciones directivas en la entidad de que se trate. Por el contrario, el escrito de consulta reconoce explícitamente que "el sujeto no desempeña ninguna función ejecutiva ni de dirección en la Sociedad" y que, no obstante, "formalmente" integra el Consejo de Administración. La no concurrencia del precitado requisito determina la improcedencia del disfrute de la exención prevista en el artículo 4.8.DOS de la LIP"*.

<sup>397</sup>Así lo reconoce expresamente el art. 4.8.dos.c) LIP. La DGT, en contestación de 15 de enero de 1999 lo explica con total nitidez: *"Como puede observarse el "grupo de parentesco" no se determina en relación con un determinado sujeto pasivo. La Ley no ha establecido un sujeto pasivo de referencia, por ejemplo, el que ejerza funciones de dirección en la entidad participada, sino que se remite a cualquier sujeto pasivo. Consecuentemente, y ante un concreto grupo familiar, ha de analizarse si, tomando en consideración a cualquier sujeto pasivo y a los parientes que, respecto del mismo, admite la Ley, participando todos y cada uno, como es obvio, en el capital de la entidad reúnen globalmente un mínimo de capital del 20% y, entre ellos, en alguno se cumple el requisito de la letra d) del artículo, es decir, el ejercicio de funciones directivas y la percepción por su desempeño de remuneraciones que representen más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal"*.

que exceda del 50% de la suma de sus rendimientos del trabajo y de actividad, procederá aplicar la reducción, aunque no fuera el fallecido el que desempeñara dichas funciones. Si, por el contrario, la participación es individual o de grupo y ninguno de ellos desempeña funciones directivas, su transmisión mortis causa no se beneficiará de la reducción. Esto último es lo que ocurriría si la participación corresponde al matrimonio exclusivamente y la funciones directivas las desarrolla el hijo. Por tal razón, ante la inminencia de la jubilación del empresario, sería conveniente a efectos fiscales hacer partícipe en la entidad a aquél miembro del grupo familiar que vaya a realizar funciones directivas<sup>398</sup>.

A efectos de determinar el parentesco por afinidad de cara a considerar la existencia de grupo familiar, la DGT considera que dicho parentesco finaliza con el fallecimiento del consanguíneo en función del cual se determina la afinidad. A tal efecto declara que *"la afinidad es el parentesco que surge con los consanguíneos del consorte y ello, por definición, exige la subsistencia de la persona que sirve de nexo o enlace para establecer el parentesco y cuya desaparición implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco"*<sup>399</sup>.

Además de ejercer en la entidad funciones de dirección, es necesario que el partícipe perciba por ellas una remuneración bruta<sup>400</sup>

---

<sup>398</sup>Esta solución es la que, lúcidamente, propone CARRASQUER CLARÍ, M., "Fiscalidad de la sucesión...", pág. 83.

<sup>399</sup>Contestación de la DGT de 5 de julio de 2001.

<sup>400</sup>CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., pág. 164.

que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. El requisito es, pues, mucho menos estricto para quien desarrolla la actividad bajo una forma colectiva que para quien lo hace a título individual, en cuanto que para éste se requiere que la renta de la misma exceda del 50% de su renta total, mientras que para aquél para calcular dicho 50% no se tienen en cuenta ni los rendimientos del capital, ni las ganancias y pérdidas patrimoniales, ni las imputaciones de renta que se establecen por la ley<sup>401</sup>.

Como rendimientos percibidos por las funciones de dirección la DGT considera no sólo las cantidades percibidas estrictamente por su desempeño, sino también, por considerarlas retribución indirecta de las mismas, las cobradas por incapacidad temporal<sup>402</sup>. Por el contrario, no se consideran como tales las correspondientes a pensiones de jubilación<sup>403</sup>.

Al igual que vimos que para determinar la principal fuente de renta, en el supuesto de titularidad de empresa o negocio, se excluían del cómputo los rendimientos que el titular percibía de su participación en entidades que estuvieran exentas del IP, al objeto de determinar respecto

---

<sup>401</sup>Como dice CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit, pág. 82, "en definitiva, el requisito es menos estricto y el tratamiento indudablemente más favorable para quien ejerce la actividad empresarial o profesional a través de una entidad que para quien la ejerce individualmente".

<sup>402</sup>Vid. contestación de 4-3-2002.

<sup>403</sup>Vid. contestación DGT de 27 de diciembre de 1996.

de éstas últimas el nivel mínimo de la retribución por el desempeño de funciones de dirección tampoco se tienen en cuenta los rendimientos derivados de aquéllas. En este sentido, el art. 4.8.DOS LIP establece que "*no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado*". Pero, obsérvese que se excluyen expresamente del cómputo sólo los rendimientos de actividad empresarial y no los de actividad profesional, lo que dio lugar a que parte de la doctrina<sup>404</sup> e, incluso inicialmente la DGT<sup>405</sup>, consideraran que éstos últimos no habían de ser excluidos. Sin embargo, actualmente, partiendo de la total equiparación a efectos de la exención entre los rendimientos de actividad empresarial y profesional, la DGT entiende que también habrán de ser excluidos del cómputo los rendimientos derivados de actividades profesionales exentas<sup>406</sup>.

Finalmente, el art. 5.2 del RD 1704/1999, para el caso de que una misma persona sea titular de participaciones en distintas entidades y respecto de todas ellas concurren los requisitos para considerarlas exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, establece que para determinar si concurre, o no, el porcentaje mínimo de renta exigido, el cálculo se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades, de tal modo que en él "*no se incluirán los rendimientos*

---

<sup>404</sup> Así lo dan a entender AGUSTÍN TORRES, C., op. cit., pág. 146 y DE AGUIAR, E., op. cit., pág. 124.

<sup>405</sup> Vid. la contestación de 8 de septiembre de 1988.

<sup>406</sup> En este sentido, vid., la contestación de una consulta de 4 de marzo de 2002.



*derivados de las funciones de dirección en las otras*". La norma significa, en opinión de la DGT<sup>407</sup>, que en el cálculo independiente que ha de hacerse para cada entidad, en el numerador de la fracción correspondiente habrán de consignarse las remuneraciones percibidas por el ejercicio de las funciones directivas en dicha entidad y en el denominador ese mismo importe y los restantes rendimientos si los hubiere, salvo que estén exentos en virtud del art. 4.8.Uno.

**1.a.3) La transmisión de la plena propiedad, la nuda propiedad, el usufructo o los derechos derivados de la extinción del mismo.**

La reducción se aplica no sólo a la transmisión de la propiedad de una empresa, un negocio o participaciones en entidades, exentos todos en el Impuesto de Patrimonio, sino también a la transmisión de un derecho de usufructo sobre cualquiera de esos objetos. Asimismo, a partir de la ley 53/2002, la reducción resulta, igualmente, aplicable a la consolidación del dominio<sup>408</sup>.

La primera cuestión que, respecto del usufructo, hemos de plantearnos es si la reducción se aplica sólo a aquéllos supuestos en los que es el causante el que constituye mortis causa dicho derecho o si también se aplica a aquéllos otros en los que el causante transmite un

---

<sup>407</sup>Vid. contestación de 8 de septiembre de 1998.

<sup>408</sup>Vid. CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 84.

derecho de usufructo que él ya venía disfrutando.

A tal efecto, hay que tener en cuenta que si bien el usufructo es un derecho eminentemente personal y, por tanto, que naturalmente se extingue por muerte del usufructuario, no ocurre así cuando en el título de su constitución se hubiera pactado una condición resolutoria del mismo, o un plazo determinado y el fallecimiento tuviera lugar antes del cumplimiento de dicha condición o plazo, siempre que se hubiera estipulado expresamente que la cualidad de usufructuario, en tal caso, pasará a los herederos u otras personas<sup>409</sup>. Es decir, que es posible que con la muerte del usufructuario de una empresa, negocio o participación en entidades, exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, dicho derecho se transmita a los herederos.

En nuestra opinión, la aplicación en tal caso de la reducción dependerá de si concurren, o no, al tiempo del fallecimiento, los requisitos para que la empresa, negocio o participación están exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, la reducción se aplicará a la transmisión del derecho de usufructo que el causante ostentaba sobre una empresa o negocio, siempre que desarrollara la actividad de forma

---

<sup>409</sup> Así lo corrobora la Sentencia del TS de 2 de julio de 1952. También comparte esa conclusión CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 84, cuando afirma que *"la posible alusión a la transmisión de un derecho de usufructo que ya existiera en el patrimonio del causante-usufructuario y que se adquiere con ocasión de la sucesión mortis causa es posible si existiera un usufructo temporal sucesivo o con autorización para disponer (según el título constitutivo del derecho o la ley), pues en otro caso este derecho se extingue con la muerte del usufructuario"*.

personal, habitual y directa y la misma constituyera, en los términos ya conocidos, su principal fuente de renta; de igual modo, regirá también para la transmisión del usufructo vitalicio<sup>410</sup>, no así del temporal que no está exento en el IP, respecto de participaciones en entidades, siempre que el causante tuviera en ellas un 5%, por sí sólo, o 20%, con su grupo, de participación, que ejerciera funciones de dirección y que lo que cobrara por ellas constituyera, en los términos ya conocidos, su principal fuente de renta. Si no concurren tales requisitos es obvio que la transmisión del usufructo no se beneficiará de la reducción<sup>411</sup>.

Las mismas consideraciones cabe efectuar respecto de la transmisión de la nuda propiedad, tanto si es el causante el que desmembra mortis causa el pleno dominio, como si lo que hace es simplemente transmitir la nuda propiedad que a él correspondía. La nuda propiedad de una empresa, negocio o participación, dado que el nudopropietario es el verdadero dueño<sup>412</sup>, estará exenta del IP, siempre que en el sujeto concurren los requisitos necesarios para ello; siendo así,

---

<sup>410</sup>Vid. art. 4.8.DOS LIP.

<sup>411</sup>No obstante, CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 84, plantea la posibilidad de entender aún en tales casos aplicable la reducción siempre que en el nudo propietario concurrieran dichos requisitos y ello en la medida que "*cabría discutirse si el requisito exigido por la ley es -o debería ser- más objetivo que subjetivo, es decir, si se trata simplemente de que las participaciones sobre las que recae el usufructo gocen de exención en los términos que prevé la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, con independencia de que existiendo desmembración del dominio dicha exención corresponda al nudo propietario y no al usufructuario*".

<sup>412</sup>STS de 26 de junio de 1996.

al transmitir mortis causa ese derecho, los causahabientes se beneficiarán también de la reducción en el ISD.

Si un heredero adquiere bienes en nuda propiedad y más tarde, por la extinción del usufructo, consolida el pleno dominio, procederá la práctica de dos liquidaciones: Una primera al adquirir la nuda propiedad, que resultará de multiplicar su valor -que será el bien menos el del usufructo-, minorado en el importe de las reducciones a las que tenga derecho el contribuyente, por el tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien<sup>413</sup> y, una segunda, al consolidarse el dominio resultante de aplicar sobre el valor del usufructo al tiempo de su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones no agotadas, el mismo tipo medio efectivo correspondiente a la desmembración<sup>414</sup>.

Ya antes de la Ley 53/2002, se planteó la duda de si al consolidarse el pleno dominio de la empresa, negocio o participación, el nudo propietario podría reducir en la liquidación correspondiente a dicha consolidación aquella parte de la reducción que estudiamos que no hubiera podido reducir en la liquidación que se le giró por la adquisición de la nuda propiedad. La duda se plantea porque el art. 51.2 sólo se

---

<sup>413</sup>A tales efectos, el tipo medio se calcula dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica en la que se integraría el valor íntegro de los bienes usufructuados, entre esa misma base liquidable, multiplicando el cociente por 100 y expresándolo con dos decimales.

<sup>414</sup>Así resulta del art. 26.c) LISD y 51 RISD.

refería a la posibilidad de reducir aquélla parte de la reducción por parentesco que no se hubiera agotado en el momento de adquirir la nuda propiedad. No obstante, la Resolución 2/99 declaró extensiva dicha posibilidad a la reducción por adquisición de empresa.

De igual forma, también se planteaba antes de la última reforma, si con independencia de la solución anterior, la persona que consolidaba el dominio de la empresa podía practicar la reducción del art. 20.2.c LISD en la liquidación correspondiente a la consolidación. La respuesta dada por la DGT fue afirmativa<sup>415</sup>.

Tras la ley 53/2002 ya no cabe ninguna duda de la procedencia de la reducción en la liquidación practicada por la consolidación del dominio, siempre que concurren los siguientes requisitos, a los que literalmente se refiere al art. 20.2.c):

1º.-Que la consolidación del pleno dominio de la empresa, negocio o participación se produzca por muerte del causante. Es decir, que parece que se excluye la consolidación operada en virtud de cualquiera otra causa, como el negocio jurídico o el transcurso del plazo<sup>416</sup>.

---

<sup>415</sup>Vid. contestación de 17 de abril de 2002.

<sup>416</sup>No obstante, CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 85, considera aplicable la reducción, no en los supuestos de extinción negocial del usufructo, pero sí en los de extinción por el transcurso del plazo, sobre la base de que en tal supuesto la causa de la adquisición de los derechos de contenido económico derivados de la extinción del usufructo es mortis causa.

2º.-Que la consolidación se opere en aquéllos familiares que resultan beneficiarios de la reducción, es decir, el cónyuge, descendientes y adoptados del causante o, en su defecto, los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.

De cualquier forma, la aplicación de la reducción en los supuestos de consolidación del dominio plantea la duda de si los requisitos para considerar la empresa o participación exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio han de concurrir al tiempo de la consolidación o, basta con que hubieran concurrido, al tiempo de adquirir la nuda propiedad. En este sentido, puesto que en los casos de adquisición de la nuda propiedad y ulterior adquisición del usufructo, lo que, a efectos prácticos, viene a ocurrir es que se practica una única liquidación correspondiente a la adquisición del pleno dominio que es objeto de fraccionamiento, abonándose la parte correspondiente a la nuda propiedad al adquirir ésta y la diferencia al extinguirse el usufructo, parecería razonable exigir la concurrencia de dichos requisitos únicamente al tiempo de adquirir la nuda propiedad<sup>417</sup>.

Finalmente, el art. 20.2.c) LISD especifica que la reducción se aplicará también al supuesto en el que los beneficiarios de la misma

---

<sup>417</sup>CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 85 llega a la misma conclusión, aunque utilizando otra razonamiento, puesto que "*en otro caso, la aplicación de la reducción en el momento de la consolidación plantearía cuestiones difíciles de resolver respecto a la concurrencia de las circunstancias exigidas legalmente, como a quién debe considerarse titular de los derechos de contenido económico para poder acreditar los requisitos subjetivos exigidos por la LIP...*".

perciban "los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada". Con ello parece que se refiere a aquél supuesto en el que estando desmembrado el pleno dominio de la empresa o participaciones, correspondiendo la nuda propiedad a unos herederos y el usufructo a otros, entre todos constituyen una entidad a la que cada uno aporta su derecho, recibiendo a cambio títulos de la misma; en tal caso, cuando se extinga el usufructo, los usufructuarios perderán su participación que, por tanto, acrecerá a la de los nudopropietarios. El precepto debe querer decir que, en tal caso, las participaciones que reciban los nudopropietarios por la extinción del usufructo se beneficiarán también de la reducción<sup>418</sup>.

### **1.b) Presupuestos de carácter subjetivo.**

#### **1.b.1) Determinación de los causahabientes con derecho a reducción.**

Para que opere la reducción, la transmisión ha de operarse en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, salvo que "*no existan descendientes o adoptados*" en cuyo caso podrá verificarse en favor de ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado. De esta manera, la reducción sólo podrá favorecer a los cónyuges o los parientes por consanguinidad, no,

---

<sup>418</sup>A parecida conclusión llega también CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 86.

por lo tanto, a las parejas de hecho, ni a los afines<sup>419</sup>. La razón de esta última exclusión está en que cuando la ley quiere referirse a ellos lo hace así expresamente y, además, en la prohibición de integrar por analogía las exenciones y bonificaciones<sup>420</sup>.

Para que la reducción opere en favor de los ascendientes, adoptante y colaterales es necesario que "*no existan descendientes o adoptados*", expresión que plantea la duda de si por tal ha de entenderse la ausencia de los mismos, es decir, que el causante no tiene descendientes ni adoptados o, por contra, que entre los herederos o legatarios no existe ningún descendiente o adoptado. Esta última situación podría darse, aun existiendo descendientes o adoptados, en el caso de que no pudieran o no quisieran heredar, lo que acontecería en supuestos de renuncia, premoriencia, indignidad, incapacidad, etc. El espíritu de la norma parece que avala esta segunda interpretación, por lo que, en definitiva, la reducción se aplicaría en favor de ascendientes, adoptantes o colaterales, cuando "*entre los herederos y legatarios no hubiesen descendientes o adoptados*"<sup>421</sup>.

De cualquier forma, el parentesco ha de existir entre el causante y el adquirente de la empresa, negocio o participación, lo que puede originar múltiples problemas en los supuestos de sustituciones o

---

<sup>419</sup>Si bien, ya sabemos que algunas Comunidades Autónomas declaran aplicable la reducción estatal en los supuestos de transmisión a afines y a parejas de hecho.

<sup>420</sup>En igual sentido CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 269.

<sup>421</sup>Vid. CARRASQUER CLARÍ, M., Op. Cit., pág. 76.



reservas<sup>422</sup>.

**1.b.2) ¿Para beneficiarse de la reducción hace falta ser adjudicatario de la empresa, negocio o participaciones?**

Respecto de si los que se benefician de la reducción son los adjudicatarios de los bienes a que las mismas se refieren o todos los sucesores que reúnan los requisitos para ello sobre aquella parte del valor de los mismos incluida en su base imponible, la DGT se inclina por esta última interpretación.

En efecto, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, bajo el epígrafe "*inclusión en la base del valor de los bienes con derecho a reducción*" establece lo siguiente:

*"A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 27 de la Ley 29/1987, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Por lo tanto, la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c), con independencia de las adjudicaciones*

---

<sup>422</sup>De ellos nos da cumplida cuenta MARCOS SÁNCHEZ, T., "Doctrina Administrativa...", op. cit., págs. 266-273.

*realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible. Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente".*

El criterio se ha mantenido posteriormente, tanto por el TEAC<sup>423</sup> como por la propia DGT, en las contestaciones a las consultas formuladas<sup>424</sup>, en las que respecto del requisito de permanencia a que obliga la aplicación de la reducción afirma lo siguiente<sup>425</sup>:

*"Cuando, no obstante, esa regla general sea aplicable -se refiere a que la reducción beneficia no sólo al adjudicatario sino a todos los herederos en proporción a su derecho en la sucesión- las condiciones que se exigen respecto a la permanencia de lo adquirido en el patrimonio del sucesor deberán ser cumplidas por el sucesor o sucesores que realmente hayan adquirido los bienes o derechos de que se trate, de forma que si incumple uno de ellos, todos los adquirentes beneficiados por la reducción en la sucesión perderán dichos beneficios -debiendo abonar la parte*

---

<sup>423</sup>En este sentido, la Resolución de 5 de Junio de 2002 resuelve un supuesto en que los herederos eran la hija -2/3- y dos sobrinas -el tercio restante-. En la misma considera que sólo la hija puede aplicarse la reducción y que su importe será el 95% de las dos terceras partes del valor de la empresa.

<sup>424</sup>Vid. las de 12-5-2000 y la de 1 de Agosto de 2002.

<sup>425</sup>El texto está transcrito de la contestación citada de 12 de mayo de 2000.

*del impuesto no ingresado además de los intereses de demora- al igual que el que realmente incumplió la condición. Se trata, por así decirlo, de que como derivación del principio de igualdad en la partición, se ha formado un "grupo de herederos" a los que el requisito de permanencia obliga conjuntamente, en la medida en que su mantenimiento a todos beneficia y su pérdida a todos perjudica, con la circunstancia adicional de que ese mantenimiento sólo incumbe a los que hayan sido concretos adjudicatarios de los bienes o derechos por los que se disfrutó la reducción".*

Así pues, el criterio administrativo sobre el particular, puede concretarse en los siguientes puntos:

1º.-Si es el causante el que ha atribuido expresamente la empresa a un sucesor determinado, todo el valor de la misma se imputa al mismo, quien también se beneficia íntegramente de la reducción. De igual forma, el requisito de mantener la inversión sólo le obliga a él.

2º.-Si el causante no ha atribuido expresamente la empresa a ninguno de sus sucesores, el valor de la misma, en virtud del principio de igualdad en la partición, se prorratea entre todos en proporción a su cuota y, del mismo modo, se prorratea también el importe de la reducción. No obstante, el requisito de permanencia

se impone al adjudicatario<sup>426</sup>, sin perjuicio de que si lo incumple perjudique también a los no adjudicatarios<sup>427</sup>.

El criterio administrativo ha sido, no obstante, criticado por un importantísimo sector doctrinal<sup>428</sup>. Las críticas se basan en entender que el art. 27 LIS afecta exclusivamente a la determinación de la base

---

<sup>426</sup>Como excepción, señala la propia DGT, en contestación de 7 de junio de 2002, el supuesto de que la empresa heredada se explote en indivisión, en cuyo caso el incumplimiento del requisito de la permanencia por uno de los cotitulares habrá de perjudicarle a él sólo.

<sup>427</sup>En alguna contestación, como la ya señalada de 12 de mayo de 2000, la DGT entendió que únicamente cabía entender incumplido el requisito de la permanencia cuando el bien salía del "grupo de herederos" beneficiados por la reducción. El texto de la contestación es expresivo de este parecer: *"Tanto si la usufructuaria transmite su derecho a la hija que es nuda propietaria, como si el proceso es el inverso, se mantiene la adquisición por el "grupo de herederos" a que antes nos referíamos y, consiguientemente, no hay pérdida del derecho a la reducción practicada en su momento. Si la usufructuaria y/o la nuda propietaria transmitieran su derecho y/o título de propiedad a la tercera heredera, también beneficiaria en su momento de la reducción, la solución sería, por las mismas razones, igual que en el caso anterior. Si una de las herederas quebrantara unilateralmente la obligación de mantener la adquisición, tal y como se plantea en el escrito, las consecuencias del último párrafo del art. 20.2.c) -reintegro de la parte del impuesto y abono de intereses de demora- operarían, según se ha expuesto, para las demás beneficiarias de la reducción en su momento practicada"*. No obstante, este criterio ha sido abandonado con posterioridad por la DGT, entendiendo que el requisito de permanencia no se cumple cuando se realiza la transmisión de los bienes, ya lo sea en favor de un miembro del "grupo de herederos", o de un tercero; en este último sentido vid. la contestación de 9 de abril de 2001.

<sup>428</sup>Vid. FALCÓN Y TELLA, R., op. cit., pág. 99 y POZUELO ANTONI, F., "Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", Revista del Centro de Estudios Financieros, nº 172, 1997, pág. 67.

imponible, pero en ningún caso puede considerarse aplicable a las reducciones que se practican sobre esta última para determinar la liquidable. La prueba es que respecto de ninguna otra de las reducciones del art. 20 se ha pretendido su prorrateo entre los herederos, aplicándose exclusivamente a aquél en quien concurren los requisitos para ello<sup>429</sup>.

No obstante, en nuestra opinión, debe prevalecer el criterio administrativo<sup>430</sup>, por la sencilla razón de que si el valor de la empresa se prorratea entre todos, la reducción sobre el mismo debe imputarse en la misma proporción. El hecho de que otras reducciones se apliquen sólo al heredero en quien concurren los requisitos para ello se debe a que tienen un carácter exclusivamente subjetivo, mientras que la del art. 20.2.c) tiene un carácter mixto, pero fundamentalmente objetivo, es decir se conceden en atención al carácter del objeto adquirido -la empresa,

---

<sup>429</sup>En Cataluña se aprobó el Decreto 356/1999, de 30 de noviembre (DOGC de 28 de diciembre de 1999), por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del ISD reconocida en las transmisiones mortis causa de empresas individuales, participaciones en entidades y otros bienes, estableciendo al respecto de la cuestión tratada en el texto -art. 2- que "*cuando en el caudal relicto del causante figure cualquiera de los bienes que determinan la aplicación de la reducción y fueran dos o más las personas llamadas a sucederlo a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de ellos, cumpla con los requisitos subjetivos legalmente previstos*". Se ha seguido, pues, justamente el criterio opuesto a la DGT.

<sup>430</sup>Lo suscriben también AGUSTÍN TORRES, C., op. cit., pág. 99 y CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 90.

negocio o participaciones en entidades-<sup>431</sup>.

**1.b.3) ¿Para que opere la reducción es necesario que la empresa, negocio o participaciones se hayan adjudicado en la liquidación del régimen económico matrimonial al causante?**

Paso previo para la partición hereditaria, en el caso de que el causante hubiera estado casado bajo el régimen matrimonial de gananciales, es llevar a cabo la liquidación de los mismos. Es decir, para determinar la masa hereditaria habrá que determinar del patrimonio ganancial aquéllos bienes que se adjudican a la misma y aquéllos otros que se adjudican al supérstite. Obviamente, la sucesión sólo se opera respecto de aquél no de éste.

El cónyuge sobreviviente y los herederos del premuerto son libres para liquidar los gananciales como les parezca oportuno, adjudicando al haber de cada uno de los cónyuges los bienes que les parezca convenientes<sup>432</sup>. Tan sólo si en el haber existe uno de los bienes a los que

---

<sup>431</sup>Esta fundamentación del criterio administrativo es obra de CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 230.

<sup>432</sup>Como dice AGUSTÍN TORRES, C., *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*, CISS, Valencia, 1999, pág. 64, respecto de la empresa individual o negocio profesional, "lo que sí está claro es que producida la defunción de un cónyuge, el sobreviviente y los herederos del premuerto (el sobreviviente puede ser también heredero del premuerto) pueden practicar en la forma que les convenga la

se refiere el artículo 1406 Cc, entre los que se encuentra una empresa o negocio, existirá un derecho de adjudicación preferencial o predetracción para su adjudicación a uno de ellos, en el caso de la empresa, al que la hubiera explotado con su trabajo.

Es decir, en suma, que la empresa, negocio o las participaciones que gozan, en su caso, de reducción en la base imponible del ISD, cuando sean gananciales, pueden adjudicarse en la liquidación previa a la partición al caudal hereditario o al haber ganancial del supérstite. Teóricamente, en el primer caso, la reducción del 95% habría de operar sobre la totalidad del valor de la empresa, negocio o participación y, en el segundo, se perdería íntegramente el derecho a beneficiarse de la misma<sup>433</sup>. A esta misma solución, es decir, a considerar aplicable el 100% de la reducción, cabría llegar, al menos en el plano teórico en el que nos movemos, cuando hubiera sido el causante el que hubiera legado la empresa ganancial a uno de sus herederos.

Dicha solución es, además, la que reconoce la Resolución DGT 2/99, que bajo la rúbrica "*procedimiento a seguir para practicar la*

---

*liquidación de la sociedad conyugal y atribuir, en su totalidad, la empresa o negocio profesional a la cuota matrimonial del sobreviviente o a la herencia del fallecido*".

<sup>433</sup>Por ello, como afirma DE AGUIAR, E., *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998, pág. 173, "*si se acepta que la partición de la sociedad de gananciales puede hacerse a voluntad del sobreviviente, la economía de opción más conveniente, siempre que existan bienes bonificados en el ISD, será aquella que asigne al causante el máximo posible de bienes bonificados, para, de esta forma, minimizar los costes de la herencia*".

*reducción en los supuestos de fallecimiento de una persona casada bajo el régimen económico matrimonial de gananciales", dispone cuanto sigue:*

*"Tras la disolución del régimen económico matrimonial, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante. Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales, se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual -o de la empresa, añadimos nosotros- sólo se aplicará la reducción sobre dicha mitad. Si, por el contrario, se atribuye a aquél la totalidad de la vivienda habitual -o de la empresa, volvemos a añadir-, la reducción operará sobre el valor total de la misma"<sup>434</sup>.*

Frente al criterio de la DGT, el TEAC, sobre la base de considerar aplicable a la liquidación de los gananciales el artículo 27 LISD que, como sabemos, establece el principio de igualdad en las particiones, declaró que la herencia se integra, además de por los bienes privativos del causante, por el 50% del valor de todos y cada uno de los bienes gananciales, con independencia de las adjudicaciones que realmente se hubieran efectuado. Las consecuencias de esta interpretación son evidentes:

---

<sup>434</sup>En el mismo sentido, vid., también las contestaciones DGT de 17 de julio de 2001 y de 1 de agosto de 2002.



1º.-En primer lugar, en la liquidación del ISD ha de incluirse el valor del 50% de todos y cada uno de los bienes comunes, cuyo valor, obviamente, puede ser comprobado por la Administración.

2º.-Si existen exenciones o reducciones aplicables a ciertos bienes comunes, sólo operarán al 50%. De este modo, *"la reducción que pueda corresponder por transmisión mortis causa de empresa, negocio o participaciones se verá reducida a la mitad del valor neto de la misma"*.

La citada resolución del TEAC fue revocada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de abril de 1996<sup>435</sup>, sobre la base de considerar que el artículo 27 no es aplicable a la liquidación de gananciales, en cuanto que la misma se produce con anterioridad a la realización del hecho imponible del Impuesto, por lo que sus normas reguladoras no pueden serle de aplicación. *"El hecho imponible del impuesto sucesorio es la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o por cualquier título sucesorio, adquisición que se produce -en su caso- después de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, y no antes, de modo que la aplicación del art. 27 LISD y la facultad de comprobación de la Administración sólo puede referirse a aquélla operación y no a éstas"*<sup>436</sup>.

---

<sup>435</sup>Vid. JT 1996/549.

<sup>436</sup>Son palabras de CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 89, interpretando la sentencia.

Sin embargo, finalmente, la sentencia anterior fue casada por el TS<sup>437</sup>, confirmando así el criterio del TEAC. En ella, en definitiva, se contienen los siguientes pronunciamientos:

1º.-Que la Administración Tributaria es competente para determinar el verdadero valor neto de los bienes gananciales inventariados, la mitad del cual constituye el haber ganancial del cónyuge viudo y la otra mitad el haber hereditario. Así resulta del art. 27 LISD que se considera aplicable a la liquidación de los gananciales

2º.-Las exenciones -y, por tanto, las reducciones- que afectan a bienes concretos se calculan "al 50% para cada masa" -la del premuerto y la del supérstite-, lo que supone, en definitiva, que su importe se reduce a la mitad.

3º.-Las adjudicaciones de bienes al caudal hereditario y al haber del supérstite son irrelevantes a efectos de la liquidación del impuesto.

4º.-Igualmente es irrelevante la disposición hecha por el testador de bienes gananciales, en cuanto que sólo puede hacerlo sobre el 50% de los mismos.

No podemos, sin embargo, compartir la doctrina del TS. En

---

<sup>437</sup>STS de 28 de julio de 2001.

primer lugar, no consideramos que el art. 27 LISD se pueda aplicar a la liquidación de la sociedad de gananciales. Cuando el régimen de gananciales se disuelve por muerte de uno de los cónyuges y, en la liquidación posterior, se adjudican bienes concretos en pago del haber correspondiente a cada uno de ellos, no estamos ante un supuesto de adquisición mortis causa, ni siquiera inter vivos, sino ante un caso de especificación de derechos, es decir, de concreción sobre bienes concretos de la cuota abstracta que hasta ese momento se ostentaba sobre la totalidad del patrimonio ganancial. Esa es, precisamente, la razón de que el art. 45.B.3 del TR ITPAJD declare exentas -realmente están no sujetas- las adjudicaciones a los cónyuges en pago de su haber en la liquidación de los gananciales. Lo que es claro es que la liquidación de los gananciales es previa a la sucesión, que se opera exclusivamente respecto de los bienes asignados en ella al caudal hereditario. Así las cosas, las normas de un impuesto destinado a gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito, mal pueden aplicarse<sup>438</sup> a un supuesto de especificación de derechos como el que se opera en la

---

<sup>438</sup>En el mismo sentido mantenido por nosotros se pronuncia PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., "Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en Tribuna Fiscal, 1998, pág. 57. Por contra TORRES CONEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., "Beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual", Alcabala, nº 1/1991, pág. 43, defienden la aplicación del art. 27 a la liquidación de gananciales, puesto que si no cómo sería posible liquidar la herencia mientras no se hubieren liquidado los gananciales. Sin embargo, en el supuesto de que los gananciales no se hubieran liquidado, no habría ningún inconveniente en liquidar provisionalmente sobre la base del 50% del caudal ganancial neto y, una vez realizadas las correspondientes adjudicaciones, realizar, en su caso, las oportunas rectificaciones.

liquidación de los gananciales<sup>439</sup>, donde no existe incremento patrimonial alguno y menos a título gratuito<sup>440</sup>. Por ello, la DGT, con posterioridad a la STS, ha seguido manteniendo su criterio inicial; así, en la contestación de 1 de agosto de 2002, afirma que del inciso final del art. 27 LISD *"se deduce que su aplicación solamente alcanza a las sucesiones por causa de muerte, sin que puedan extenderse a un acto como la disolución de la sociedad de gananciales, aun cuando se produzca por causa de muerte de uno de los cónyuges, porque no puede conceptuarse, ni en el orden civil, ni en el tributario, como sucesión"*.

Por otra parte, también discrepamos rotundamente de la afirmación realizada por el Tribunal Supremo en la Sentencia que comentamos de que es irrelevante la disposición de un bien ganancial concreto hecha en el testamento por el causante y lo hacemos porque el art. 1380 Cc otorga validez al legado de cosa ganancial, condicionando su efectividad al hecho de que el mismo se adjudique en la liquidación de los gananciales al haber del causante y, en caso contrario, disponiendo que se entenderá legado el valor del bien.

Pero es que, incluso, hay que reconocer la validez del legado hecho por el causante viudo de un bien que en su día fue ganancial,

---

<sup>439</sup>A la misma conclusión llega CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 224.

<sup>440</sup>Recordemos que en consonancia con lo dispuesto en el art. 45.B.3 TRITP, pero con mejor técnica legislativa, en el IRPF, *art. 33.2.b)* se declara que *"se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: ...b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación"*.

cuando aún no se ha liquidado la sociedad de gananciales. Para comprenderlo debemos partir de la situación en que se encuentra el patrimonio ganancial desde que fallece uno de los cónyuges hasta que se realiza la liquidación del mismo. Dicho patrimonio constituye lo que la jurisprudencia denomina "comunidad postganancial"<sup>441</sup> que, en definitiva, se caracteriza porque a cada uno de los cotitulares -el cónyuge viudo y los causahabientes del premuerto- le pertenece una cuota en abstracto sobre la masa ganancial, que se materializará, tras la división-liquidación, en una parte concreta e individualizada de los bienes y derechos singulares que se les adjudiquen<sup>442</sup>. Por tal razón, en la

---

<sup>441</sup>Excelente es el análisis que de esta cuestión realiza CARO ROBLES, V., op. cit., págs. 205-226.

<sup>442</sup>En este sentido vid. SSTS de 17 de febrero de 1991, de 23 de diciembre de 1993, 28 de septiembre de 1993, 8 de octubre de 1990, 21 de noviembre de 1987, 23 de diciembre de 1992, 14 de marzo de 1994, 28 de septiembre de 1998. Extraordinariamente clarificador es el Fundamento de Derecho Tercero de esta último que, por su interés, reproducimos: "*Que ante estos hechos, la Sala ha de reproducir, en punto la situación en que queda esa sociedad de gananciales tras la muerte de un consorte, cuanto se expuso en su S. de 8 de octubre de 1990, es decir "...se entra en el núcleo, técnicamente complejo, de la naturaleza jurídica de esa sociedad de gananciales disuelta por la muerte de uno de los cónyuges, en tanto en cuanto persiste la situación hasta que se proceda a la liquidación de la misma y se habla en genera de que esta situación comporta la existencia de una llamada comunidad postmatrimonial en donde aunque ya se ha truncado por esa muerte la continuidad del antiguo régimen legal de gananciales y, por lo tanto, no tie lugar, por supuesto, ni el aspecto activo de incremento de los gananciales ni el aspecto pasivo de acumulación de deudas, ha de advertirse que sobre los bienes que, en origen, eran gananciales debe persistir también su misma naturaleza y que, en consecuencia, los cotitulares de dicha comunidad siguen manteniendo sus mismos derechos y cuotas; ahora bien, en torno a la posible delimitación de tales cuotas, en principio, parece ser que el dictado del art. 1344 Cc,*

## *Tributación de la transmisión en el I.S.D.*

---

*supone que "las ganancias o los beneficios" esto es, los bienes gananciales, deberán atribuirse por mitad a cada uno de los cotitulares al disolverse dicha comunidad; sin embargo, la literalidad de dicho precepto no conduce a entender que tras ese efecto automático de disolución, se atribuirán por mitad a cada una de las cuotas de los partícipes los concretos repetidos bienes gananciales, porque al no acontecer aún en ese período provisional del funcionamiento de la repetida comunidad postmatrimonial, la liquidación de la misma, persiste, pues, ese estado de comunidad acorde con una especie de condominio o proindivisión, sin que sea posible, se repite, hasta que se produzca ese efecto liquidatorio, la adjudicación singular o individualizada de la cuota correspondiente en cada uno de los bienes gananciales conforme a lo dispuesto en los arts. 1404 y ss; en definitiva, puede afirmarse que en esa fase intermedia entre la disolución automática por fallecimiento de uno de los cónyuges y la posterior liquidación, se mantiene una suerte de comunidad o proindivisión en los bienes gananciales de tal forma que cada uno de los cotitulares -en el caso de autos, se repite, la viuda y los causahabientes del premuerto- ostentará una cuota en abstracto sobre el "tótum" ganancial, cuota que se concretará, en particular, cuando se resuelva la liquidación de la misma, adjudicándose de consiguiente por la fórmulas de aplicación de la partición hereditaria, bienes concretos para la integración de la cuota que corresponda a los citados comuneros en los términos de los preceptos citados, de lo que se deriva, como efecto básico, que mientras la pervivencia de esa denominada comunidad postmatrimonial a cada comunero le pertenece una cuota en abstracto sobre la masa ganancial, que se materializará, tras la división-liquidación, en una parte concreta e individualizada de los bienes y derechos singulares que se les adjudique correspondientemente; y todo ello está en la línea de coherencia que al respecto se sostiene por la doctrina más especializada y en términos análogos a los siguientes sostenidos en varias resoluciones de la dirección General de los Registros, pues si bien algunas muy antiguas admitieron la titularidad del cónyuge viudo sobre la mitad de cada uno de los inmuebles gananciales, y su correlativa legitimación para enajenarlos, otras vienen aceptando, siquiera con diversas fórmulas, la falta de derecho concreto de los partícipes en la comunidad postmatrimonial sobre bienes singulares, y por tanto la falta de legitimación para enajenar o gravar las correspondientes mitades (véase Res. 10-7-1952, en la línea de las de 26-7-1907, 30-4-1908, 9-1-1915, 2-12-1929, etc), asimismo, por la doctrina más especializada se dice al respecto: "...Producida la*

disposición testamentaria que el testador realice respecto de un bien que en su día fue ganancial, como podría ser el legado de empresa, no estamos, como ha reconocido el Tribunal Supremo<sup>443</sup>, ante un legado de cosa ajena o un legado de cosa ganancial. Es un legado de cosa

---

*disolución, sea ésta automática o por declaración judicial, se abre un período liquidatorio. Puede ocurrir -y no es infrecuente que ocurra- que los interesados, no obstante ello, no lleven a cabo la liquidación y que la fase de interinidad se prolongue durante un largo período de tiempo. Suele suceder así en muchos casos de disolución por muerte, entre el supérstite y los herederos del premuerto que normalmente son padre o madre e hijos, y también, aunque sea menos frecuente, entre los propios cónyuges..." y "...entonces parece más correcto entender que estamos en presencia de un patrimonio colectivo o comunidad de bienes que fueron gananciales, cuya titularidad la ostentan los cónyuges, si la causa de disolución no es la muerte de uno de ellos, o el cónyuge supérstite y los herederos del premuerto en otro caso; cabe discutir cuál es la naturaleza jurídica de este patrimonio colectivo o comunidad; en principio es razonable sostener la no aplicabilidad de los artículos 392 y ss, en función de la remisión que el Código hace a la partición y liquidación de la herencia (art. 1410), es probable que sea una comunidad de naturaleza especial equiparable a la comunidad hereditaria antes de la partición; su régimen jurídico es especial; de acuerdo con los principios reseñados, las reglas que deben entenderse aplicables son las siguientes: a)La comunidad indivisa no se ve aumentada por las rentas del trabajo, ni con las de capital privativo, que serán en todo caso privativas, excepto los frutos de los bienes privativos que estuvieran pendientes en el momento de la disolución, a los cuales habrá de aplicar analógicamente las normas referentes a la liquidación del usufructo; por supuesto, ingresan en el patrimonio común los frutos de los bienes comunes; d)El patrimonio de la comunidad indivisa sigue respondiendo de las obligaciones que pesaban sobre la sociedad, pero las que contraiga con posterioridad cualquier titular recaen sobre su propio patrimonio; los acreedores podrán pedir el embargo de la cuota abstracta que su deudor tenga sobre el patrimonio común, que quedará especificada en bienes concreto, al producirse la división y adjudicación, pero no antes; no rige, pues, el art. 1373, pensado para una sociedad de gananciales en funcionamiento".*

<sup>443</sup>Seguimos en este punto la STS de 11 de mayo de 2000.

perteneciente a la comunidad postganancial, que está fuera de toda normativa legal, pues no es ni legado de cosa ganancial, ni de cosa ajena, ni de cosa común, sino de cosa integrante de una comunidad que recae sobre todo un patrimonio y que no se conoce, hasta su división, si la cosa legada se adjudicará o no al testador. Pero siendo una cuestión no regulada, es decir, una relación jurídica sobre la que el ordenamiento no ha dictado norma, se da el caso de laguna de la ley, que debe resolverse aplicando la analogía, tal como prevé el art. 4.1 Cc y la norma que deberá aplicarse es la del art. 1380 Cc, que contempla la validez del legado de cosa ganancial y su efectividad.

En efecto, entre el supuesto regulado -legado de cosa ganancial- y el no regulado -legado de cosa de comunidad postganancial- se dan los presupuestos para la aplicación de la norma por analogía:

1º.-En primer lugar existe un supuesto no regulado, como es el caso de un legado de cosa de comunidad postganancial.

2º.-En segundo lugar, existe otro supuesto sí regulado, como es el legado de cosa ganancial.

3º.-Entre ambos existe identidad de razón, en cuanto que ya sea el legado de cosa ganancial o postganancial, ambos cónyuges carecen de poder de disposición exclusivo sobre ella y, además, en uno y otro caso, la misma puede ser adjudicada al que dispuso de ella, al hacer la liquidación de gananciales, respecto del legado



de cosa ganancial o la división de la comunidad, en el caso de legado de cosa postganancial.

Por lo tanto, al darse los presupuesto para su aplicación analógica, cuando se lege un bien "postganancial", habrá que estar a lo dispuesto en el art. 1380 Cc, de tal forma que el legado producirá todos sus efectos, si fuere adjudicado a la herencia del testador y, en caso contrario, se entenderá legado el valor que la cosa legada tuviera al tiempo del fallecimiento<sup>444</sup>. *"En definitiva, según las normas reguladoras de la sucesión -a las que se remite el artículo 27 LISD- es posible la disposición testamentaria del total de la empresa, el negocio o las participaciones, de carácter ganancial por uno de los esposos y la eficacia de dicha disposición y su cumplimiento con la entrega de los bienes legados sólo depende del resultado de la sociedad conyugal"*<sup>445</sup>.

### **1.c) Presupuestos de carácter temporal.**

Para la aplicación de la reducción se exige, junto a los requisitos que ya hemos visto, que *"la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que, a su vez,*

---

<sup>444</sup>En igual sentido, vid. DE LOS MOZOS, J.L., "Artículo 1380", *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*", dirigidos por Manuel Albaladejo, Tomo XVIII, Vol. 2, Edersa, Madrid, 1984, págs. 372 y ss. PRETEL SERRANO, J.J., Comentario del Código Civil, Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, págs. 726 y ss.

<sup>445</sup>Son palabras de CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 88.

*falleciese el adquirente dentro de este plazo*<sup>446</sup>, sin que puedan realizarse "actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición"<sup>447</sup>. En el caso de que los adquirentes incumplan dicha obligación habrán de pagar la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, más los correspondientes intereses de demora<sup>448</sup>.

La primera cuestión que plantea la obligación de conservación es si la misma exige mantener los mismos bienes y derechos adquiridos o, simplemente, mantener el valor de lo recibido. A este respecto, la Resolución 2/99 afirma que "*el mantenimiento de la adquisición está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma..., pero no la titularidad de todos los bienes*".

La interpretación administrativa es perfectamente lógica, puesto que de exigirse el mantenimiento íntegro de los bienes recibidos se estaría dificultando sobremanera la continuación y, en su caso, la reorganización de la empresa transmitida, en contra, precisamente, de la finalidad de la reducción, que no es otra que fomentar la continuidad de

---

<sup>446</sup>Vid. art. 20.2.c) LISD.

<sup>447</sup>Esta última exigencia se establece a propósito de la reducción que beneficia a las transmisiones inter vivos, si bien se declara aplicable también, en el art. 20.6.c) a las adquisiciones mortis causa.

<sup>448</sup>Así lo dispone el mismo art. 20.6.c) LISD.

la empresa<sup>449</sup>.

Así, se ha entendido que no incumple la obligación de mantener lo adquirido el heredero que aporta la empresa del causante a una entidad para continuarla bajo forma societaria<sup>450</sup>, el heredero que permuta los bienes recibidos por otros de igual o mayor valor o el que los vende y reinvierte el precio en otros bienes de la misma naturaleza que los vendidos<sup>451</sup>. A este respecto, incluso se ha llegado a declarar que basta la existencia de una reinversión para entender cumplido el requisito, incluso aunque la misma se materialice en bienes no afectos a actividad alguna<sup>452</sup>.

---

<sup>449</sup>En este sentido se pronuncia ROCA LÓPEZ, M., op. cit., pág. 120.

<sup>450</sup>Contestación de 8 de septiembre de 1988.

<sup>451</sup>Vid. Contestación de 27 de junio de 2006. Por su parte, no perjudica el requisito del mantenimiento, cuando lo adquirido son participaciones, las operaciones de fusión, aportación de activos y canjes de valores, siempre que el cambio en la titularidad de las acciones no implique una alteración sustancial en el valor de los títulos heredados; en este último sentido pueden verse las contestaciones de 25 de marzo de 2002, de 5 de julio de 2001, de 10 de diciembre de 1999 o de 30 de septiembre de 1999.

<sup>452</sup>Expresiva de este parecer es la pintoresca contestación de 22 de enero de 2003. En ella el consultante era el marido de una farmacéutica fallecida que, al no tener el título para continuar con la actividad, hubo de venderla, depositando el precio obtenido en una institución financiera. Ante esta cuestión la contestación entiende que no se plantea problema alguno respecto del mantenimiento del derecho a la reducción tanto en el caso de que el importe de la venta se reinvierta en otra actividad económica como en el caso de que se deposite en una institución financiera hasta la finalización del plazo establecido por la ley, "siempre que en ambos casos pueda acreditarse fehacientemente, durante todo el plazo de diez años, el mantenimiento del valor de lo adquirido". Obviamente, se excede la DGT, puesto que la finalidad de la reducción es favorecer la continuación de la actividad

Esta última contestación, nos lleva a cuestionarnos si para el cumplimiento del requisito de mantener la adquisición de la empresa o negocio se exige que el heredero continúe con el desarrollo de la misma actividad del causante o, al menos, con el desarrollo de alguna actividad, o basta, simplemente, con mantener improductivo el valor recibido. Sobre este particular, la Resolución 2/99 deja claro que se admite la continuidad en una actividad distinta a la que desarrollaba el causante, sin que sea indispensable el mantenimiento de la misma; pero más allá de esa conclusión, no aclara si es imprescindible el desarrollo de alguna actividad.

Ante esa falta de claridad, la DGT en contestaciones a consultas ha declarado en alguna ocasión que es imprescindible el desarrollo de alguna actividad económica<sup>453</sup>, pero en algún otro ha señalado que "*la ley sólo exige mantener la adquisición durante un determinado plazo pero no que siga ejerciendo esa u otra actividad*"<sup>454</sup>. Obviamente, esta última interpretación es contraria a la finalidad del beneficio fiscal, que sólo se justifica en cuanto que persigue fomentar la continuidad de la empresa del causante<sup>455</sup>. Por ello, compartimos plenamente la opinión de

---

y no el mantenimiento de una cantidad improductiva.

<sup>453</sup> Así, en la contestación de 4 de octubre de 2000 la DGT afirma que se exige "*que el adquirente mantenga el valor de adquisición -aunque no necesariamente la titularidad de todos los bienes a que se refiere la reducción- así como una actividad...*".

<sup>454</sup> Así lo declaró en la contestación, ya citada, de 4 de diciembre de 2001.

<sup>455</sup> Así lo entiende CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 87.

POZUELO ANTONI<sup>456</sup>, para quien la voluntad del legislador no ha sido, en ningún caso, beneficiar la mera recepción de un capital para destinarlo a cualquier actividad empresarial, sino la protección "*de una empresa en funcionamiento*", por lo que sólo cabría un cambio en la actividad cuando existieran causas objetivas que lo justificaran.

Ahora bien, aun cuando en nuestra opinión hace falta el mantenimiento de la misma actividad del causante, a menos que concurren causas objetivas que justifiquen un cambio, lo que en ningún caso es preceptivo, al no exigirse que se mantenga la adquisición exenta en el IP -a diferencia de lo que ocurre con las adquisiciones inter vivos-, es que el causahabiente continúe desarrollando la actividad de forma personal, habitual y directa, pudiendo hacerlo por sí o a través de representante o empleado<sup>457</sup>.

Por último, hay que poner de manifiesto que el fin del plazo de la reinversión son diez años a contar del día del fallecimiento del causante, aun cuando la aceptación se haya podido producir mucho después. La razón está en que la aceptación una vez que tiene lugar, produce como consecuencia la adquisición de la herencia con efectos retroactivos al momento del fallecimiento del causante<sup>458</sup>.

---

<sup>456</sup>Vid. POZUELO ANTONI, F., op. cit., pág. 75.

<sup>457</sup>Insiste en este hecho AGUSTÍN TORRES, C., op. cit., pág. 59.

<sup>458</sup>El plazo será el mismo también respecto de la consolidación del dominio; al menos esa es la opinión de CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 87.

## **2.-Cuantía de la reducción.**

El importe de la reducción que se practica en la base imponible en los casos de transmisión mortis causa consiste, según la literalidad del art. 20.2, en un 95% del valor de la empresa, del negocio, de las participaciones, del derecho de usufructo o derechos económicos derivados de la extinción del mismo.

Pues bien, el precepto ha sido interpretado por la Resolución DGT 2/99, respecto del tema que ahora nos ocupa, del siguiente modo:

*"La reducción del 95% opera sobre la parte de valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el art. 9 de la Ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (art. 12), así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (arts. 13 y 14). De acuerdo con lo anteriormente dicho, del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles conforme a los artículos anteriormente citados. Dicho de otro forma, se reduce sobre el*

*mismo valor del bien que ha integrado la base imponible*<sup>459</sup>

El criterio administrativo, en definitiva, se traduce en que el importe de la reducción para cada uno de los beneficiarios será igual al 95% de la cuota hereditaria a ellos correspondiente aplicada sobre el valor real de los activos afectos a la empresa, menos las cargas reales que aparezcan directamente constituidas sobre ellos y menos la parte de deudas del causante y de gastos generales que proporcionalmente corresponda al valor de dichos activos<sup>460</sup>.

Desde nuestro punto de vista, el criterio indicado no respeta el tenor del precepto que establece como importe de la reducción el 95%

---

<sup>459</sup>*El mismo criterio es seguido por el TEAC en resolución de 4 de octubre de 2000: "La reducción del 95% que, por disposición legal, ha de practicarse en la base imponible para determinar la liquidable, ha de partir o recaer forzosamente sobre el valor por el que las participaciones afectadas han entrado en el patrimonio del causahabiente y éste no puede ser otro que su valor real o comprobado, menos las cargas que sobre aquéllas puedan existir y menos también la parte proporcional de las deudas y gastos que afectan a toda la masa hereditaria, cuya deducción ha servido para hallar el valor neto de la adquisición individual".*

<sup>460</sup>Así pues, si, por ejemplo, el valor de los bienes de la herencia -sin incluir la empresa- asciende a 1.600, los activos de la empresa a 800 los activos de la empresa ascienden a 800 y las deudas de la herencia a 600, la reducción correspondiente a un heredero cuya cuota es 1/4 será:  $95\% \times 0,25 \times (800 - 200) = 142,5$ . La reducción será, pues, de 142,5, la parte de base imponible correspondiente a la imputación de la empresa es de 150. Hay que explicar que 200 es aquella parte de las deudas de la herencia que corresponde al valor de los activos afectos a la empresa:

$$\begin{array}{r} 2.400 \dots\dots\dots 600 \\ 800 \dots\dots\dots x \\ \hline x = 200 \end{array}$$

del valor de la empresa, negocio o participación, por lo que su importe, de acuerdo con las conclusiones que alcanzamos en el primer capítulo, debería ser el correspondiente al valor real neto de la empresa, es decir, al valor real de los activos, menos las deudas de la empresa<sup>461</sup>; lo que, en ningún caso, parece admisible es minorar la base de la reducción en un porcentaje general de gastos<sup>462</sup>.

Es cierto, como también ha señalado parte de la doctrina<sup>463</sup>, que

---

<sup>461</sup>En este sentido es interesante el Decreto 356/99, de 30 de noviembre de la Generalidad de Cataluña (DOGC de 28 de diciembre de 1999), que en su artículo 3 dispone: "*Para el cálculo del importe de la reducción se tomará como base el valor neto de los bienes transmitidos..., minorando, sólo, en el importe de las cargas y gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente sobre los mismos bienes y disminuyan realmente su capital o valor. El valor así determinado, sin prorrateo de las deudas y gastos generales legalmente deducibles, constituirá la base del cálculo de la reducción*".

<sup>462</sup>FALCÓN Y TELLA, R., op. cit., pág. 7 lo explica con total claridad: "*El tenor literal de la LISD -referido expresamente al valor de la empresa, negocio o participaciones- difícilmente consiente la imputación de un porcentaje de las deudas y gastos generales, al menos en cuanto que dichos gastos o deudas no aparezcan directamente ligados a la empresa, a las participaciones o a la vivienda; pues de otro modo no estaríamos ante una reducción de la base imponible "en un 95% del valor de la empresa o vivienda incluido en dicha base", como quiere la ley, sino ante la reducción en un 95% de la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la empresa o vivienda, que es algo distinto*". En parecidos términos se pronuncian también TORRES CONEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., op. cit., págs. 49-50.

<sup>463</sup>De Aguiar, E., op. cit., pág. 170, entiende que de no imputar la parte general de deudas se podrían generar bases liquidables negativas. Por su parte CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 243, se pronuncia en los siguientes términos: "*Considero que la opción planteada por la DGT es bastante razonable. Ya que, en caso contrario, para una*



de seguir un criterio similar al defendido en el párrafo anterior se produciría una discordancia, al imputar en la base imponible un valor de la empresa distinto al tomado en consideración para calcular la reducción, lo que podría generar, incluso, bases liquidable negativas. Sin embargo, la discordancia quizás sería más lógico salvarla modificando la cantidad a integrar en la base; puesto que la empresa es una realidad única, con un valor unitario, quizás lo lógico sería integrarla en la base por ese valor actual, es decir, en definitiva, por su valor real neto. La situación, una vez más, es producto del desconocimiento de la transmisión empresarial como una realidad perfectamente definida. Lo que ocurre, como en el resto de impuestos, es que la ley tributaria no contempla dicha realidad, puesto que cuando hace referencia a la transmisión de la empresa, a lo que realmente se está refiriendo es a la transmisión de los activos afectos a la empresa.

En otro orden de ideas, también ha generado una cierta polémica la determinación del importe de la reducción en el supuesto de que lo transmitido mortis causa no hubiera sido una empresa o negocio, sino participaciones en entidades. Dicha polémica se refiere a si el 95% de la reducción se aplica sobre el valor íntegro de las participaciones o únicamente sobre aquélla parte de las mismas que está exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio. En éste último están exentas las

---

*misma operación estaríamos utilizando cantidades distintas de una misma realidad (el bien en cuestión con derecho a reducción). Así, en la base imponible, el valor reducido en la parte proporcional de deudas y gastos, y a la hora de calcular el importe de la reducción a que da derecho, el valor total del bien sin tener en cuenta aquéllos".*

participaciones que reúnan los requisitos que hemos analizado, pero la exención<sup>464</sup> "sólo alcanzará el valor de las participaciones... en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad".

En opinión de CARO ROBLES<sup>465</sup>, la reducción se debe aplicar sólo sobre el importe exento del IP. La razón que aduce no es otra sino que el porcentaje que resulta de la aplicación de la proporción establecida por la LIP no es otro que la parte del valor de las participaciones que corresponden a los elementos patrimoniales incluidos en el activo y que están afectos a la actividad económica de la entidad; "el hecho -concluye- de que un activo se encuentre poseído a través de una entidad no tiene por qué favorecer el trato fiscal, si no está afecto a una determinada actividad económica".

A pesar de la coherencia de la argumentación de CARO<sup>466</sup> que establece lo que, sin duda, sería deseable y coherente con la finalidad de la reducción, es lo cierto que la literalidad del precepto dispone su aplicación sobre el valor de la participación, sin establecer límite alguno. Por ello creemos que la reducción será el 95% del valor íntegro de la

---

<sup>464</sup>Art. 4.8.DOS, in fine, LIP.

<sup>465</sup>CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 293.

<sup>466</sup>Que también comparten TORRES CONEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., op. cit., pág. 60.

participación<sup>467</sup>.

Finalmente, respecto de la determinación del importe de la reducción hay que tener en cuenta el modo de aplicarla en los supuestos de transmisión separada de usufructo y nuda propiedad. Cuando el causante deja a un heredero la nuda propiedad y a otro el usufructo, ya se trate de una empresa, de un negocio o de participaciones en entidades, la reducción se prorratea entre el usufructuario y el nudopropietario en proporción al valor del derecho adquirido por cada uno de ellos, que se determinará de acuerdo con las normas que establece el art. 26 LISD. Ulteriormente, cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario podrá practicar una nueva reducción cuya base será el valor del derecho que en ese momento entra en su patrimonio, que no es otro que el atribuido al usufructo en el momento de su constitución<sup>468</sup>.

#### **IV.- ANÁLISIS DE LA REDUCCIÓN ESTATAL POR TRANSMISIÓN INTER VIVOS DE EMPRESA INDIVIDUAL, NEGOCIO PROFESIONAL Y PARTICIPACIONES EN**

---

<sup>467</sup>A la misma conclusión llega AGUSTÍN TORRES, C., op. cit., pág. 78, asentando su opinión en las tres siguientes razones: a)En primer lugar en el principio de estaqueidad de los tributos; b)En segundo lugar, la literalidad del art. 20.2.c) que no establece limitación alguna al valor que ha de servir de base a la reducción; y c)El hecho de que los hechos imposables y los sujetos pasivos son distintos en ambos impuestos, por lo que nada impide que sean también distintos los valores de las participaciones tomados en consideración.

<sup>468</sup>Vid. CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., págs. 80 y 81.

## **ENTIDADES.**

### **1.-Presupuestos para la aplicación del art. 20.6 LISD.**

La reducción en la base imponible del ISD aplicable a las transmisiones inter vivos de empresas o participaciones se introdujo, como ya sabemos, con la Ley 13/1996, que entró a regir a partir del uno de enero de 1997. Posteriormente, por obra de la ley 66/97, el beneficio se hizo extensivo también a la transmisión de negocios profesionales, exigiéndose, en todos los casos, para que operara la reducción, que la empresa, el negocio o la participación estuvieran exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio. Además de ello, desde su introducción, para que la misma resulte aplicable, han de concurrir una serie de requisitos subjetivos tanto en la persona del donante, como en la del donatario, quien queda sujeto, igualmente, al deber de mantener íntegra la adquisición durante un plazo de 10 años.

Analicemos, pues, la reducción, siguiendo el mismo esquema utilizado para su estudio respecto de las transmisiones mortis causa.

#### **1.a) Presupuestos de carácter objetivo.**

##### **1.a.1) Objeto de la transmisión.**

La reducción va a operar, sin ninguna duda, cuando lo donado es

una empresa, un negocio profesional o participaciones en entidades. Las dificultades en la interpretación del precepto surgen a la hora de determinar qué quiere decir cuando se refiere a la "*transmisión... de participaciones de una empresa individual o un negocio profesional*". Pasando por alto la defectuosa redacción<sup>469</sup>, parece que con ella trata de hacerse extensiva la reducción a aquellos supuestos en los que explotándose la empresa o el negocio profesional bajo la forma de una comunidad de bienes, uno de los comuneros transmite su participación. Así lo corrobora la Resolución 2/99, aclarando que el precepto se refiere también a la transmisión de una cuota de participación sobre una empresa o negocio explotado bajo la forma de comunidad de bienes<sup>470</sup>.

En definitiva, la reducción se aplica cuando se transmite a título gratuito e inter vivos una empresa individual, un negocio profesional, participaciones en una entidad o una cuota de participación sobre una empresa o negocio explotado bajo la forma de comunidad de bienes<sup>471</sup>.

A diferencia de lo que ocurría para las transmisiones mortis causa, para las inter vivos, la LISD no hace referencia alguna a la transmisión separada de nuda propiedad y usufructo. No obstante, una vez más, la Resolución 2/99, ha venido a aclarar la cuestión disponiendo lo siguiente:

---

<sup>469</sup>DE AGUIAR, R., op. cit., pág. 156, insiste en la confusa redacción del precepto.

<sup>470</sup>Vid. MARCOS SÁNCHEZ, T., "Doctrina administrativa...", op. cit., pags. 181-182.

<sup>471</sup>Así lo corrobora CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 84.

1º.-Cuando se transmita de forma separada el usufructo y la nuda propiedad de una empresa o negocio profesional, tanto el usufructuario como el nudo propietario tienen derecho a practicarse la reducción, siempre que cumplan los requisitos exigidos<sup>472</sup>.

2º.-Por el contrario, cuando el usufructo y la nuda propiedad se transmiten respecto de participaciones en entidades, la DGT<sup>473</sup> declara que el beneficio corresponde exclusivamente, si se cumplen las condiciones para ello, al nudo propietario y no al usufructuario. La razón esgrimida para privar de la reducción a este último era que el Impuesto sobre el Patrimonio no lo reconocía como beneficiario de la exención del art. 4.8.dos; sin embargo, ya sabemos que actualmente, a partir del uno de enero de 2004, el usufructuario vitalicio sí goza de dicha exención, por lo que si cumple el resto de requisitos tendrá derecho también a aplicarse la reducción en la base imponible del ISD.

Tampoco hace referencia la LISD, a diferencia de lo que ocurría con las transmisiones mortis causa, a la posibilidad de aplicar la reducción en los casos de consolidación del dominio; sin embargo,

---

<sup>472</sup>No obstante, como reconoce CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 95, "*siendo exigible que se siga ejerciendo la actividad y disfrutando de la exención en el impuesto patrimonial durante diez años, lo más lógico es que los requisitos se den en el usufructuario y no en el nudo propietario, generalmente desposeído de los bienes usufructuados*".

<sup>473</sup>Vid. contestaciones de 10 de mayo de 2000 y de 13 de junio de 2002.

parece "que lo más conveniente es considerar que habrá derecho al beneficio fiscal cuando la consolidación se produzca por las causas normales de extinción del usufructo, pues, en este caso, la adquisición deriva directamente del donante"<sup>474</sup>. Además, si se admite la aplicación de la reducción a la consolidación, parece coherente considerar aplicable también el exceso de la misma que no pudo practicarse en el momento de la constitución del usufructo<sup>475</sup>.

### **1.a.2) Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del objeto transmitido: remisión.**

Para que opere la reducción en el ISD en los casos de donación, es necesario que la empresa, el negocio, las participaciones o el usufructo donado cumplan los requisitos para estar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio. Como quiera que dichos requisitos han sido estudiados a propósito de las transmisiones mortis causa, nos remitimos a ellas para evitar reiteraciones.

### **1.b) Presupuestos de carácter subjetivo.**

#### **1.b.1) Parentesco con el donante.**

---

<sup>474</sup>Vid. CARRASQUER CLARÍ, M., *op. cit.*, pág.96.

<sup>475</sup>La contestación de la DGT de 13-6-2002, considera aplicable el exceso de reducción que no pudo practicarse cuando se donó la nuda propiedad, al adquirirse el usufructo por herencia.

El donatario sólo podrá aplicarse la reducción cuando sea cónyuge, descendiente o adoptado, con lo que su ámbito subjetivo es mucho más reducido que el de la reducción que se aplica a las transmisiones mortis causa, de la que también pueden beneficiarse, en su caso, ascendientes, adoptantes y colaterales.

**1.b.2) El donante ha de tener al menos sesenta y cinco años o estar en situación de incapacidad permanente o gran invalidez.**

El donante, en definitiva, ha de haber alcanzado la edad de jubilación o encontrarse incapacitado para toda profesión u oficio, por tener reconocida una incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. Tanto una como otra circunstancia, habrá de ser acreditada por el donatario; la edad a través de certificación de nacimiento y la invalidez a través de certificación acreditativa de la Seguridad Social o Entidad que la sustituya.

La aplicación de dicho requisito plantea, no obstante, una duda, difícil de aclarar. En efecto, si han de concurrir al tiempo de efectuarse la donación, los requisitos para que el objeto donado esté exento en el Impuesto sobre el Patrimonio, se va a exigir que el donante desarrolle la actividad de forma habitual, personal y directa y constituya su principal fuente de renta o, en el caso de participaciones en entidades, que desarrolle en ellas funciones de dirección cuya retribución constituya su principal fuente de renta. Pues bien, si donante está jubilado o declarado



incapaz, es obvio que ya no reúne los requisitos para que su empresa esté exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que si la dona, el donatario ya no podrá beneficiarse de la reducción<sup>476</sup>.

Así pues, el donante ha de estar en activo al tiempo de donar su empresa, por lo que la jubilación o la incapacidad han de producirse con posterioridad a la donación. Lo primero es comprensible, es decir, es admisible que la ley quiera otorgar el beneficio al empresario o profesional que venía desarrollando personalmente la actividad y que se jubila, precisamente, con ocasión de la donación de su empresa. Pero, por el contrario, ¿cómo interpretar la necesidad de que la declaración de incapacidad sea posterior a la transmisión, cuando, al mismo tiempo, se exige que el donante, al tiempo de la donación, esté desarrollando personalmente la actividad?<sup>477</sup>.

De cualquier modo, es claro que el donante ha de estar en activo al tiempo de efectuar la donación, no pudiendo en ese momento estar ya jubilado o haber sido declarado incapaz. Cuando ello ocurra, existe, no obstante, la posibilidad de poder beneficiarse de la reducción; para ello,

---

<sup>476</sup>En este sentido, la contestación de 11 de enero de 2002, afirma: "*Ha de tenerse presente, asimismo, que si la jubilación es previa a la donación, al no ejercerse ya por el donante la actividad de forma personal, habitual y directa, no tendría derecho a la exención en el impuesto patrimonial y, consiguientemente, no habría lugar a la aplicación de la reducción en el ISD. La donación por tanto ha de producirse con anterioridad*".

<sup>477</sup>CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 303, se hace esta pregunta y tampoco le encuentra respuesta.

el donante habrá de aportar su empresa a una entidad en la que, conjuntamente con su grupo familiar, ostente una participación mínima del 20%, atribuyendo a cualquiera de los integrantes funciones de dirección, cuya retribución constituya la principal fuente de renta para su perceptor. En tal caso, tanto la donación de las participaciones en dicha entidad, como su transmisión mortis causa, opera aun cuando el donante o causante estuvieran ya jubilados o declarados incapaces. La razón es que, como ya sabemos, los requisitos para la exención en el IP basta con que concurren en cualquiera de los integrantes del grupo para que la reducción beneficie, en su caso, a todos ellos.

Finalmente, cabe plantear una última cuestión respecto del requisito de la edad o de la incapacidad, en el caso de que lo donado tenga carácter ganancial. Para tal supuesto, la DGT tiene declarado, partiendo de lo dispuesto en el art. 38 RISD<sup>478</sup>, que en tal supuesto la reducción opera respecto de la totalidad de la donación, bastando con que el requisito de edad concorra en uno sólo de los cónyuges<sup>479</sup>, a lo que la doctrina ha objetado que lo lógico debería ser "*que el requisito de la edad concorra en el cónyuge que ejerce la actividad*"<sup>480</sup>.

### **1.b.3) El donante ha de cesar en el ejercicio de las**

---

<sup>478</sup>"En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación".

<sup>479</sup>Vid. Resolución 2/99

<sup>480</sup>Vid. TORRES CONEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., op. cit., pág. 71.

**funciones de dirección que hubiera venido desarrollando y de percibir remuneraciones por ello.**

En el caso de que el donante desarrollara funciones de dirección, se exige que cese en el ejercicio de las mismas y de percibir remuneraciones por ello. Obviamente, no siempre ejercerá dichas funciones, lo que ocurre en el supuesto comentado de que lo donado sean participaciones en una entidad de la que forma parte con su grupo familiar, siendo otro de los integrantes del mismo el que las lleva a cabo.

En todo caso, aclara la ley que no se considerarán funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración. Esta salvedad ha de ser completada, no obstante, con lo dispuesto en el art. 5.1.d) del RD 1704/99, que considera que la pertenencia a dicho consejo sólo supone el ejercicio de funciones de dirección "*cuando ello implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa*". Por lo tanto, a sensu contrario, la pertenencia al Consejo de Administración no se considerará que supone el ejercicio de funciones de dirección, cuando no lleve aparejada dicha intervención en las decisiones de la empresa.

Del mismo modo que ocurría con el requisito de edad, la DGT entiende que basta con que uno de los cónyuges titulares de la empresa ganancial donada desarrolle la actividad de forma habitual, personal y directa<sup>481</sup>, pero que, si ambos las desarrollaban, es necesario que los dos dejen de ejercer funciones de dirección y de percibir remuneraciones por

---

<sup>481</sup>Vid. contestación de 10 de mayo de 2000.

ello<sup>482</sup>.

Sobre este último extremo, CARRASQUER CLARÍ<sup>483</sup>, se cuestiona qué ocurre cuando se donan participaciones gananciales, siendo sólo uno de los cónyuges el que realiza funciones de dirección y cobra por ello, interrogándose si será suficiente, para que la reducción opere sobre toda la donación, que la participación donada represente un 5% de la entidad, que dicho 5% lo represente la parte de la participación correspondiente a cada uno de los cónyuges o, finalmente, que la participación ostentada por ambos sea, por tratarse de un grupo familiar, al menos, del 15%. En nuestra opinión, la reducción operará, aun cuando la participación sea ganancial, si la misma está exenta en el IP y lo estará cuando represente el 5% de la entidad participada y uno de los cónyuges realice funciones de dirección que constituyan su principal fuente de renta<sup>484</sup>.

### **1.c) Presupuestos de carácter temporal.**

---

<sup>482</sup>Vid. Resolución 2/99.

<sup>483</sup>Vid. CARRASQUER CLARÍ, M., op. cit., pág. 95.

<sup>484</sup>CARRASQUER CLARÍ, op. et loc. ult. cit, considera que en tal caso "*es necesaria la participación conjunta de al menos el 20% para que el cumplimiento de los requisitos en uno solo de los miembros del matrimonio permita a los dos aprovecharse de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y consecuentemente pueda aplicarse el beneficio en el ISD. En otro caso, parece que el importe de la reducción se calcularía sólo sobre el valor de las participaciones exentas, aun cuando se considere que existe una sola donación*".

El donatario debe mantener lo adquirido y, además, tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación. Del mismo modo, no podrá realizar, durante el mismo plazo, actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. El incumplimiento de tales requisitos de mantenimiento de la inversión lleva aparejada la obligación de satisfacer la parte de impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, más los correspondientes intereses de demora.

Al igual que ocurría respecto de las transmisiones mortis causa, el requisito de mantenimiento de la adquisición, no obliga a conservar todos y cada uno de los bienes adquiridos, sino, simplemente, su valor<sup>485</sup>. Sin embargo, a diferencia de aquéllas, el donatario está obligado a mantener dicha adquisición exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio, lo que va a suponer:

1º.-Si lo donado es una empresa o un negocio, el donatario ha de

---

<sup>485</sup>Vid., en este sentido, las contestaciones de 20 de febrero de 1998, 1 de octubre de 1997 y 1 de septiembre de 1998; en esta última la DGT afirma: "*Cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes... está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma...; siempre y cuando la aportación de las participaciones en la empresa por los hijos a una sociedad mercantil de nueva creación no suponga una minoración del valor de la adquisición que obtengan por la donación de su padre, los donatarios no perderían la reducción practicada, cumpliéndose pues el requisito exigido en la Ley de mantenimiento de la adquisición*".

continuar explotando la misma actividad del donante u otra distinta, siempre que lo haga de forma personal, habitual y directa y que constituya su principal fuente de renta; dichas circunstancias han de mantenerse durante diez años.

2º.-Si lo adquirido es una cuota en una comunidad de bienes que tiene por objeto la explotación de una empresa o negocio, el donatario ha de continuar, durante diez años, desarrollando la actividad de forma personal, habitual y directa, constituyendo la misma su principal fuente de renta<sup>486</sup>.

3º.-Si lo recibido es una participación en una entidad, en la que el donante ostentaba la participación mínima por sí solo, el donatario habrá de desarrollar, durante diez años, funciones de dirección y cobrar por ellas una retribución que constituya su principal fuente de renta.

4º.-Finalmente, si lo donado es una participación en una entidad en la que el donante lo hacía de forma conjunta con su grupo familiar, sin realizar funciones de dirección, el donatario sólo tendrá obligación de mantener la adquisición, sin realizar él tampoco funciones directivas.

---

<sup>486</sup>En tal caso, el cumplimiento del requisito de permanencia y las consecuencias de su incumplimiento, operan por separado para cada comunero; vid. contestaciones DGT de 11 de enero 2002 y 26 de julio de 2002.

Según la literalidad del art. 20.6.c) LISD, el plazo de los diez años ha de contarse a partir de la fecha de la escritura pública de donación, lo que podría suponer, en cuanto que la escritura sólo se exige como requisito de forma *ad solemnitatem* para la de inmuebles, añadir un requisito adicional a la donación para que operara la reducción<sup>487</sup>. Sin embargo, la Resolución 2/99 vino a confirmar que *"la escritura pública no es exigible en aquellos supuestos en que la legislación civil o mercantil no lo exija como requisito de validez. Por tanto, debe interpretarse que cuando no lo exija la norma sustantiva correspondiente no es necesario la formalización del negocio en escritura pública"*.

En aquéllos casos en que la donación no se realice en escritura pública, habrá que determinar el momento a partir del cual comienza el cómputo de los diez años, momento que la DGT fija en el del comienzo de la prescripción<sup>488</sup>, respecto del que, la propia Resolución 2/99, afirma lo siguiente:

*"El art. 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones establece que, en las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título*

---

<sup>487</sup> Así lo denunció, CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., pág. 170, en cuanto que para él la literalidad del precepto comentado *"supone una adición de requisitos a los derivados de la normativa civil, ya que de acuerdo con ésta sólo se precisa la escritura pública como requisito de validez del contrato en el supuesto de donación de bienes inmuebles, a tenor del art. 633 Cc"*.

<sup>488</sup> Vid. CARO ROBLES, op. cit., pág. 308.

*lucrativo e "inter vivos" incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros".*

En definitiva, para la Administración, cuando la donación se realice en documento privado, el plazo de los diez años empezará a correr desde que el mismo se hubiera incorporado a un Registro Público, desde el fallecimiento de uno de los firmantes o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio. Ahora bien, en nuestra opinión, el hecho de que la fecha del documento privado en el que se formaliza la donación no pueda tenerse por cierta frente a la Administración sino en el caso de la concurrencia de uno de los tres supuestos enumerados, no impide que la efectividad de la misma pueda ser probada a través de cualquier otro medio de prueba admitido en derecho<sup>489</sup>, en cuyo caso el plazo comenzará a contarse desde el momento en que se acredite que se llevó a cabo la donación<sup>490</sup>.

---

<sup>489</sup>Discrepa, sin embargo, CARO ROBLES, V., op. cit., 308, quien concluye afirmando: "*Entendemos que una interpretación conjunta del art. 20.6 LISD, así como del art. 48.2 RISD, llevaría a la conclusión de que una donación realizada en documento privado sólo podría cumplir con el plazo de los diez años desde el día en que se diera uno de los tres supuestos del art. 1227 Cc, pero si no, aunque la donación fuera válida en dicho documento privado, para la Administración, como tercero que es, no podría afectarle el paso del plazo indicado*".

<sup>490</sup>Para TORRES CONEJO, C. y REPISO LÓPEZ, F., op. cit., pág. 68, el plazo de los diez años, si la donación se hace en documento privado, comenzaría a computarse desde el momento de la adquisición por el donatario, siempre que pudiera demostrarse la adquisición por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. La misma conclusión



## **2.-Cuantía de la reducción.**

La reducción a practicar en la base imponible del ISD en los supuestos del art. 20.6 es del 95% del valor de la adquisición, que de acuerdo con el art. 9 LISD y aplicando el mismo criterio sentado por la DGT a propósito de la reducción del art. 20.2.c), hay que interpretar que será el 95% del valor real de los activos transmitidos, menos las cargas de naturaleza real que disminuyan su valor y menos las deudas que sean asumidas por el donatario, pero únicamente en el caso de que estén garantizadas con derecho real sobre los bienes transmitidos. La única diferencia con respecto a la reducción por transmisión mortis causa, está en que en la inter vivos no hay deudas y gastos generales que minoren la base de la misma. Una vez más, nos encontramos que pretendiendo establecer un beneficio fiscal a la transmisión de la empresa, lo que realmente se contempla es un beneficio a la transmisión de los activos afectos a una empresa, lo que no es exactamente igual.

Finalmente, hay que poner de manifiesto que el importe efectivo de la reducción, tras la reforma operada en el art. 30 LISD, por obra de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, no resulta menoscabado por obra de la acumulación de donaciones.

El art. 30 LISD con la finalidad de evitar que se eluda la progresividad del impuesto fraccionando las transmisiones gratuitas, establece el mecanismo de la acumulación, que opera en dos supuestos

---

está latente, también en CHECA GONZÁLEZ, C., op. cit., pág. 170.

distintos:

a) Cuando el donante realiza donaciones en favor de un mismo donatario en un plazo de tres años.

b) Cuando el donante fallece, habiendo realizado donaciones a uno de sus causahabientes en la herencia en los cuatro años anteriores al fallecimiento.

Pues bien, cuando se dan los presupuestos para que opere la acumulación se calcula la cuota íntegra correspondiente a la última adquisición del siguiente modo:

1º.-Se calcula la base liquidable que correspondería si todas las donaciones acumulables se hubiera adquirido conjuntamente.

2º.-Se calcula el tipo medio que corresponde a la base teórica anterior.

3º.-Dicho tipo medio se aplica a la base liquidable real correspondiente a la última adquisición.

Con anterioridad a la reforma señalada, el tipo medio a tomar en consideración era el correspondiente a la suma del valor de los bienes acumulados y gravaba "*el valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos*". Así pues, cuando entre las donaciones previas estaba una

empresa, sobre la que se había aplicado la reducción del 95% y posteriormente la misma se acumulaba a otras ulteriores, el valor íntegro de dicha empresa -el 100%, no el 5% que era el valor gravado- contribuía a determinar el tipo medio, con lo que, en parte, se frustraba el fin del beneficio fiscal<sup>491</sup>. Con la nueva redacción, ya es sólo el importe de la empresa bonificado -el 5%- el que se tiene en cuenta para el cálculo del tipo medio.

#### **V.- BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS: REMISIÓN.**

Además de las reducciones estudiadas, las explotaciones agrícolas pueden beneficiarse de ciertos beneficios regulados en la Ley 19/95, de 4 de Julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias. No obstante, como quiera que los mismos se establecen para las transmisiones, ya se operen a título oneroso o gratuito, posponemos su estudio al capítulo siguiente.

Lo único que hay que dejar claro es que, tal y como señala la DGT en la Resolución 2/99: *"Las reducciones previstas en la Ley 29/1987 son claramente incompatibles con las establecidas en la Ley 19/1995 de Modernización de las Explotaciones Agrarias; estas últimas son más específicas y se aplican en supuestos más concretos. Por otra*

---

<sup>491</sup>CARO ROBLES, V., así lo denunció en "La transmisión de la empresa y la vivienda habitual en el ISD", Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, nº 223, Madrid, Octubre, 2001.

*parte, coinciden algunos hechos que determinarían, la aplicación de dos reducciones para un mismo supuesto de hecho. Ello significa que se aplicarán unas u otras, según la opción de los interesados, de manera que un mismo bien no dé lugar a dos reducciones".*

## **CAPÍTULO IV**

### **LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.**



## **CAPÍTULO IV**

### **LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.**

#### **I.-INTRODUCCIÓN: LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.**

Las dos figuras centrales de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario son el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, que, realmente, engloba a tres tributos distintos: el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el Impuesto de Operaciones Societarias y el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Tanto el IVA, como el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, gravan transmisiones de bienes y derechos, éste último sólo cuando se realizan a título oneroso y aquél, incluso, cuando se llevan a cabo a título

gratuito<sup>492</sup>. De este modo, todos los negocios jurídicos típicos para provocar la transmisión de la empresa podrían quedar sujetos a IVA, tanto la venta, como la permuta, la donación o la aportación a sociedad. Del mismo modo, en principio, todos ellos, salvo la donación, podrían quedar sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Sin embargo, ambos son incompatibles, por lo que el devengo de uno de ellos, excluye el devengo del otro. Habrá, pues, que delimitar cuándo la transmisión de la empresa queda sujeta a uno u otro impuesto.

Asimismo, cuando la transmisión de la empresa se lleva a cabo a través de su aportación a una sociedad, se está realizando el hecho imponible del Impuesto de Operaciones Societarias. No obstante, este es incompatible con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en el sentido de que siendo aquél más específico que éste, las transmisiones patrimoniales que puedan derivarse de la operación societaria tributan en el Impuesto que las grava -el de Operaciones Societarias- y no en el que recae sobre las transmisiones -el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas-<sup>493</sup>. Así pues, las aportaciones no

---

<sup>492</sup>Aunque la LIVA configura la onerosidad como una característica esencial en la configuración del hecho imponible del IVA, como destaca CAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en España*, AA.VV., Aranzadi, 2001, pág. 637, "la ley no está pensando en cada operación individualmente considerada, sino en el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo".

<sup>493</sup>CALVO VÉRGEZ, J., "Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP. Transmisión de Empresa: En torno a la STS de 23 de junio de 2001", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 265, pág. 646, lo explica con total claridad: "*Como es sabido, quedan fuera del ámbito del gravamen las transmisiones que se produzcan en función del contrato de sociedad: aportaciones, adjudicaciones, etc., las cuales son objeto de*



dinerarias a entidades y, como tal, la aportación de una empresa a una sociedad, nunca podrá tributar, al hacerlo en el IOS, en el ITPO.

Por el contrario, la relación entre el IVA y el IOS es de plena compatibilidad y superposición<sup>494</sup>, lo que supone que si la aportación está sujeta al IVA, tributará también en el IOS. En el caso hipotético de que se realizaran distintas aportaciones, unas sujetas a IVA, otras sujetas y exentas y otras, finalmente, no sujetas a él, ninguna de ellas podría tributar en Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al hacerlo en Operaciones Societarias.

Finalmente, la escritura pública en la que se documente la transmisión de la empresa puede estar sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados -cuota variable de los documentos notariales-. Para ello, además de que el acto documentado tenga objeto valuable -lo

---

*tratamiento específico en la segunda modalidad de gravamen, la de Operaciones Societarias; la imposición sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y la correspondiente a las Operaciones Societarias se excluyen entre sí, por lo que en ningún caso un mismo acto podrá quedar sujeto a ambos gravámenes. El Impuesto sobre Operaciones Societarias en caso de conflicto positivo con el ITP -conflicto que podría plantearse en los supuestos en los que la operación societaria se concreta en una transmisión-, es considerado como un impuesto especial respecto de éste y, por consiguiente, posee una vis atractiva que conduce a someter únicamente a aquella modalidad todos los actos que puedan estar sujetos a ambas figuras".*

<sup>494</sup>Vid. CALVO VERGEZ, , "La necesaria delimitación IVA-TPO en los supuestos de transmisiones realizadas a través de subastas públicas y transmisiones de la totalidad de un Patrimonio Empresarial: Cuestiones conflictivas", Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, nº 33/2005, Parte Comentario, BIB 2005/2728, pág. 5.

que siempre concurrirá en la transmisión de empresa- y de que sea inscribible en algún registro público -lo que ocurrirá si se transmiten inmuebles o derechos de propiedad industrial-, es necesario que no este sujeto, ni a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni a Operaciones Societarias, ni al ISD. Es, por tanto, incompatible la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Comentados con las otras dos modalidades del Impuesto, es decir, con las Transmisiones Patrimoniales Onerosas y con las Operaciones Societarias. De esta forma, la escritura pública que documente una transmisión de empresa sujeta a TPO no tributará en AJD, de la misma forma que tampoco lo hará, por estar sujeta a OS, la aportación de la empresa a una sociedad.

Por el contrario, la relación entre el IVA y la cuota gradual de AJD es de total y absoluta compatibilidad, lo que supone que si la transmisión de la empresa quedó sujeta a aquél se devengará, en todo caso, dicha cuota gradual<sup>495</sup>.

Veamos, pues, en qué supuestos se va a devengar cada una de las figuras mencionadas, comenzando en primer lugar por determinar si la transmisión de una empresa es acto sujeta a IVA o a TPO.

## **II.- LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN EL IVA.**

---

<sup>495</sup>Vid. CAAMAÑO ANIDO, M.A., "IVA y Actos Jurídicos Documentados en Operaciones de Préstamos", RDFHP, nº 216, 199, págs. 1117 y ss.

### **1.- La sujeción al IVA de la transmisión de empresa.**

El IVA tiene tres hechos imponibles diferenciados:

1.-Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales.

2.-Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

3.-Las importaciones de bienes.

Para que se realice el hecho imponible del IVA en una operación interior, que es donde podría encuadrarse la transmisión de la empresa, es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a)La existencia de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio realizada a título oneroso; no obstante, existe alguna excepción -por ejemplo, autoconsumos- en la que no es necesaria la concurrencia de la onerosidad<sup>496</sup>.

b)Que dicha entrega o prestación la realice un empresario o profesional.

---

<sup>496</sup>Por ello, como afirma BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*, dentro de la colección *Leyes tributarias comentadas*, dirigida por CALVO ORTEGA, pág. 69 considera que la referencia a que las entregas o prestaciones han de efectuarse a "título oneroso", "*parece que sobra en la delimitación del hecho imponible*".

c) Que, además, la lleve a cabo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

d) Que la operación se localice dentro del territorio de aplicación del impuesto.

**1.a) Concepto de entrega de bienes y de prestaciones de servicios.**

Existirá una entrega de bienes en cualquiera de los tres siguientes supuestos:

**1º.**- Cuando se transmita el poder de disposición sobre un bien corporal<sup>497</sup>. El poder de disposición se traduce en la disponibilidad económica de dicho bien<sup>498</sup>.

**2º.**- Cuando se realice cualquiera de las operaciones que enumera el art. 8.2 LIVA, exista, o no, transmisión del poder de disposición. Entre ellas se contemplan "*las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a*

---

<sup>497</sup>Vid. art. 8.1 LIVA.

<sup>498</sup>STS de 3 de enero de 1991. No es preciso, por tanto, la transmisión de la titularidad jurídica sobre un bien, sino que basta con que se produzca la transmisión del poder de disposición equivalente al propietario; así lo ha declarado la STJCE de 8 de febrero de 1990.

*sociedades o comunidades de bienes o a cualquier tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"<sup>499</sup>.*

**3º.-**Cuando concorra una operación asimilada a las entregas de bienes, aun cuando no exista contraprestación. Son operaciones asimiladas a las entregas de bienes, fundamentalmente, los autoconsumos de bienes, que concurren, entre otros supuestos, cuando se transmite el poder de disposición de bienes corporales integrantes del patrimonio empresarial o profesional, sin contraprestación.

Finalmente, es prestación de servicios, cualquier operación sujeta que no sea entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación, enumerando la ley<sup>500</sup>, a título meramente enunciativo, una serie de operaciones que tienen ese carácter, entre las que se encuentran los arrendamientos de negocio, empresa o establecimiento mercantil, las cesiones de derechos de propiedad industrial y los traspasos de locales de negocio. Igualmente, se asimilan a las prestaciones de servicios, los autoconsumos de servicios, constituidos, principalmente, por lo que

---

<sup>499</sup>Vid. art. 8.Dos. 2ª.

<sup>500</sup>Vid. art. 11.2 LIVA.

ahora nos interesa, por las transferencias sin contraprestación de bienes incorporeales -derechos-<sup>501</sup>.

Pues bien, el concepto de entrega de bienes o prestación de servicios, que telegráficamente hemos expuesto, nos permite hacer algunas reflexiones respecto de la transmisión de la empresa. La primera es que siendo la empresa una universalidad, una realidad económica única, se integra por una serie de elementos patrimoniales, activos y pasivos, de muy diversa consideración, corporales unos e incorporeales otros. Quiere ello decir, que al no contemplarse expresamente la transmisión de la empresa como una realidad única, no hay más remedio que descomponerla en tantas transmisiones como elementos la integran, dando lugar a una serie de entregas de bienes -transmisión del inmovilizado, de las existencias...- y de prestaciones de servicios -transmisión de créditos, de derechos de propiedad industrial, traspaso de local...-.

Únicamente, en el caso de que la empresa se aportara a una sociedad sería posible calificar la operación como una única entrega de

---

<sup>501</sup>Vid. BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*, dentro de la colección *Leyes Tributarias Comentadas*, dirigida por CALVO ORTEGA, R., Ed. EDERSA, Madrid, 2000, pág. 127 y 128, quien afirma que se asimilan a las prestaciones de servicios "las transferencias que no constituyan autoconsumo por "entrega" según el art. 9.1º, lo que significa que, como la única diferencia con este precepto y apartado sólo se localiza en el objeto de la transferencia (un bien corporal), son servicios las transferencias de bienes incorporeales (un derecho, por ejemplo) para su ejercicio o empleo fuera de la actividad empresarial o profesional a la que se debían considerar afectos.

bienes, en la medida que el art. 8.dos.2º LIVA se refiere expresamente a las aportaciones no dinerarias, considerándolas expresamente como tales. No ocurre igual, sin embargo, en el caso de venta, permuta o donación, puesto que en ellos el carácter sui géneris de la empresa, que no es un bien corporal, ni incorporal, impediría atribuir claramente a su transmisión la condición de operación única de entrega de bienes<sup>502</sup>; por la misma razón, tampoco sería posible, lo que además se compadecería mal con la realidad económica que supone, atribuirle la condición de operación única de prestación de servicios<sup>503</sup>.

Así pues, realizando, en principio, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IVA, tanto la venta, como la permuta, la donación y la aportación a sociedad, en los tres primeros existirá una pluralidad de entregas de bienes y prestaciones de servicios, mientras que sólo en el último será posible identificar una única operación de entrega.

La segunda cuestión que debemos plantearnos a propósito de la definición de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios es si es posible considerar que la transmisión de una empresa a título

---

<sup>502</sup>En tal sentido, vid. SERRANO SOBRADO, J.A., "Sentencia de 1 de octubre de 1996 del Tribunal Supremo. Tributación de las Transmisiones globales", Crónica Tributaria, nº 86, 1998, pág. 151.

<sup>503</sup>Por ello, entre otras razones, se afirma que el impuesto "*afrenta la transmisión de la empresa desde una perspectiva atomista: elemento por elemento*"; la frase es de CARBAJO VASCO, D., "Transmisión y sucesión en la empresa. Algunas cuestiones fiscales", Crónica Tributaria, nº 70, 1994, pág. 63.

gratuito<sup>504</sup>, ya sea *inter vivos o mortis causa* puede considerarse sujeta al IVA. Cuestión a la que la ley responde en sentido afirmativo, en la medida que constituye autoconsumo de bienes -y por tanto entrega-, la transmisión del poder de disposición, aun realizada sin contraprestación, sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto y autoconsumo de servicios, la transmisión gratuita de bienes inmateriales de la empresa. Así pues, la transmisión de la empresa a título gratuito, ya sea *inter vivos o mortis causa*, dará lugar a tantas entregas de bienes y prestaciones de servicios, como bienes materiales e inmateriales existan en la empresa.

### **1.b)Concepto de empresario o profesional.**

Hemos dicho que el segundo requisito para que se devengue el IVA en operaciones interiores es que la entrega o prestación la realice un empresario o profesional. Pues bien, son empresarios o profesionales a efectos del impuesto<sup>505</sup>:

1º.-Quienes realicen actividades empresariales o profesionales, salvo que lo hagan exclusivamente a título gratuito.

---

<sup>504</sup>Como dice CAYÓN GALIARDO, A., *Los impuestos en España*, AA.VV., Aranzadi 2011, págs. 636 y ss. *aunque la ley configura la onerosidad como una característica esencial del hecho imponible, no está pensando en cada operación individualmente considerada, sino en el conjunto de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, como lo demuestra el hecho de que también se sometan al impuesto las entregas y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito.*

<sup>505</sup>Vid. art. 5 LIVA.



2º.-Las sociedades mercantiles, en todo caso.

3º.-Quienes exploten un bien corporal o incorporeal con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo. Es el caso de los arrendadores de bienes que, aun ocasionales, tienen la consideración, en todo caso, de empresarios a efectos del impuesto.

4º.-Quienes, aunque sea ocasionalmente, urbanicen terrenos o promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones para su venta, cesión o adjudicación.

Por lo tanto, en el caso de la transmisión de una empresa, en sentido mercantil, o de un negocio profesional, concurrirá siempre el requisito que analizamos, en cuanto que el titular de la misma es, por propia definición, empresario o profesional<sup>506</sup>. Pero, además, concurrirá también, cuando lo que se transmita sean bienes arrendados o bienes afectos a una actividad de urbanización, promoción, construcción o rehabilitación, incluso en el supuesto de que el transmitente, desde el punto de vista mercantil, no tuviera la condición de empresario por no dedicarse a ello de manera habitual.

**1.c)Concepto de operación realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.**

---

<sup>506</sup>Vid. ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., *Tratado sobre el IVA*, CEF, Madrid, 1993, págs. 54 y ss.

El tercer requisito para que se devengue el IVA por operaciones interiores es que la entrega o prestación se realice en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Pues bien, tales son:

1º.-Las que constituyan el objeto típico de su tráfico.

2º.-Pero, además, en todo caso, tienen esa consideración<sup>507</sup>:

2º.a)Las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles.

2º.b)Las transmisiones o cesiones de uso, aun con ocasión del cese en el ejercicio de la actividad, de bienes o derechos integrantes del patrimonio empresarial o profesional.

La concurrencia de este requisito, respecto de la transmisión de la empresa, plantea la siguiente interrogante: ¿Puede considerarse, en todo caso, realizada en el desarrollo de la actividad empresarial?, es decir, el empresario que transmite su empresa con motivo de su jubilación, por ejemplo, lo hace en el desarrollo de dicha actividad o, precisamente, porque ya ha cesado en ella?.¿Es la transmisión de la empresa en ese caso el último acto realizado en el desarrollo de la misma? o, por el contrario, ¿constituye el primer acto no empresarial del

---

<sup>507</sup>Vid. art. 4.2 LIVA.

titular?. La cuestión es fundamental porque si la transmisión de empresa no se entiende realizada en el desarrollo de la actividad no estará sujeta al IVA<sup>508</sup>.

A esa cuestión responde con total contundencia, en nuestra opinión, el art. 4.dos.b) LIVA, que establece que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al impuesto<sup>509</sup>. Queda claro, pues, que la transmisión de la empresa tendrá en todo caso a efectos del impuesto la consideración de acto realizado en el desarrollo de la

---

<sup>508</sup>Este es precisamente el argumento fundamental en el que descansa la doctrina del Tribunal Supremo, que posteriormente analizaremos, en la que se considera que la transmisión de la empresa no puede considerarse realizada en desarrollo de una actividad empresarial. La Dirección General de Tributos, en los primeros años de aplicación del IVA, también sostuvo que la transmisión en bloque de una empresa no puede considerarse una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional; vid., en tal sentido, la contestación de 19 de enero de 1989.

<sup>509</sup>En el mismo sentido vid. ZURDO RUIZ-AYUCAR J. e I. y GIMÉNEZ-REYNA, E., "Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudio en el extranjero", Impuestos, nº 7, abril de 1990, pág. 9. En igual sentido, vid. también SERRANO SOBRADO, J.A., "Sentencia de 1 de octubre de 1996 del Tribunal Supremo...", op. cit., págs 149 y ss y CALVO VÉRGEZ, J., "La necesaria delimitación IVA-TPO en los supuestos de transmisiones realizadas a través de subastas públicas y transmisiones de la totalidad de un Patrimonio Empresarial. Cuestiones conflictivas", Repertorio de Jurisprudencia nº 32/2005, Aranzadi, 2006 (BIB 2005/2728), pág. 4.

actividad y, por lo tanto, estará sujeta al mismo. No obstante, como más adelante analizaremos con el detenimiento que la cuestión merece, el Tribunal Supremo, de forma errónea, viene considerando reiteradamente que la transmisión del patrimonio empresarial globalmente considerado no puede considerarse realizada en el desarrollo de una actividad empresarial<sup>510</sup>.

**1.d) Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto.**

El cuarto requisito para que se devengue el IVA en una operación interior es que la misma se haya realizado dentro del territorio de aplicación del impuesto -Península e Islas Baleares-. A tal efecto, la ley nos da los criterios con arreglo a los cuales se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto una entrega de bienes y una prestación de servicios.

Pues bien, una entrega de bienes se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto en los supuestos que enumera el art. 68 LIVA, de los que la regla general aplicable a las entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte fuera de dicho territorio, es que las mismas se localizan en él cuando la puesta a disposición del adquirente se verifica dentro del mismo.

---

<sup>510</sup>Vid. STS de 1 de Octubre de 1996 -RJ 1996/7250-, 16 de octubre de 2000 -RJ 2001/922- y 23 de junio de 2001 -RJ 2001/7088-.

Por su parte, para determinar cuándo una prestación de servicios se entiende realizada dentro del territorio de aplicación del impuesto, la ley enumera una serie de reglas específicas (art. 70) aplicables a determinadas operaciones y establece una regla general (art. 69) que será de aplicación, por tanto, a aquéllas prestaciones que no tengan regla específica.

La regla general es que una prestación de servicios se entiende realizada dentro del territorio de aplicación del impuesto cuando el prestador tiene en el mismo la sede de su actividad, un establecimiento desde el que presta el servicio o, en defecto de los criterios anteriores, su domicilio.

Pues bien, en virtud de las reglas generales indicadas, la transmisión de una empresa ubicada en el territorio español de aplicación del IVA, se entenderá realizada dentro del mismo<sup>511</sup>.

De cuanto llevamos expuesto a propósito del hecho imponible del IVA, estamos ya en condiciones de afirmar que cuando una empresa ubicada en el territorio español de aplicación del IVA es transmitida por su titular, ya sea en virtud de su venta, permuta, donación, sucesión o aportación a sociedad, se está, *en principio*, realizando el hecho

---

<sup>511</sup>No obstante, en la medida en que, como ya hemos dicho, en el IVA existirá una pluralidad de operaciones distintas en los casos de transmisión de la empresa, excepcionalmente podrá ocurrir que, en virtud de la aplicación de los diferentes criterios de localización, algunas de ellas puedan ser localizadas dentro y otras fuera del territorio de aplicación.

imponible del impuesto. La salvedad puede venir por la concurrencia de uno de los supuestos de no sujeción que establece su propia Ley reguladora; veamos, pues, cuáles de ellos pueden afectar a la transmisión de la empresa.

**2.- El supuesto de *no sujeción* de la transmisión de la totalidad o de una parte autónoma del patrimonio empresarial o profesional.**

**2.a) Análisis del art. 7.1º LIVA.**

La transmisión total del patrimonio empresarial, o de una parte autónoma, es declarada por el art. 7.1ª LIVA, en determinados supuestos, como acto no sujeto. A pesar de esa calificación debe tratarse de acto exento<sup>512</sup>, puesto que la enajenación de la empresa ya hemos visto que constituye un acto sujeto, por lo que la exoneración de la tributación sólo puede producirse, pues, en virtud de una norma que así lo declare

---

<sup>512</sup>Comparten esta opinión, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la sentencia del TS de 1 de octubre de 1996)", *Quincena Fiscal*, 1997, nº 13, págs. 43 y 44; MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el Derecho español: IVA e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", *RDFH*, nº 213, 1991, págs. 529 a 531; FALCÓN Y TELLA, R., "La compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. STJCEE de 16 de diciembre de 1991", *Impuestos*, Tomo II, 1993, pág. 1163; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., "La transmisión *inter vivos* de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 255, 2004, págs. 77 y ss; FERREIRO LAPATZA, J.J., "Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directivas comunitarias", *Civitas REDF*, nº 49, 1986, págs. 12 y ss.

expresamente<sup>513</sup>, es decir, en virtud de una exención<sup>514</sup>.

La finalidad de dicha exención es obvia: proteger la liquidez del adquirente de la empresa y, al mismo tiempo, agilizar la gestión del tributo. En efecto, como quiera que el adquirente normalmente tendrá derecho a deducir el IVA que soportaría en la adquisición de la empresa,

---

<sup>513</sup>Como dice ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorrata", Quincena Fiscal Aranzadi, nº 15/2005, BIB 2005\1634, pág. 2, "*pese a la calificación realizada por el legislador, desde una perspectiva dogmática, no debe ofrecer duda que nos encontramos ante un supuesto de exención técnica, dado que la referida transmisión del patrimonio empresarial o profesional constituye un acto jurídico que se subsume, sin dificultad alguna, en el hecho imponible contemplado por el artículo 3.2.b) de la vigente LIVA*".

<sup>514</sup>No es esta la opinión del *Memento Práctico Fiscal*, op. cit., epígrafe 5733, donde puede leerse: "Aunque son operaciones empresariales realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial se incluyen dentro de las operaciones no sujetas. Si la operación fuese no empresarial e transmitente tendría que regularizar, devolviendo el impuesto correspondiente al período de regularización que falte por transcurrir, sin embargo se señala que no debe regularizarse por el transmitente las cuotas deducidas como consecuencia de la transmisión (LIVA art. 110. cuarto), lo que evidencia que, como se ha señalado, se trata de operaciones empresariales que están no sujetas por mandato de la ley". A esta opinión cabe objetar, en primer lugar, que la no sujeción no se origina nunca por mandato de la ley, sino porque el acto de que se trate no realiza el hecho imponible definido en la misma y, en segundo lugar, que a la transmisión de elementos dentro del período de regularización en virtud de actos no sujetos también les resulta de aplicación el art 110 LIVA, por lo que la exoneración de la obligación de practicar la regularización correspondiente al tiempo que falte por transcurrir no es un elemento que avale la calificación de la transmisión de empresa como acto no sujeto.

si esta no estuviera exenta, en lugar de obligarle a soportarlo, para después solicitar su devolución, directamente se declara la exención, lo que evitará menoscabar la liquidez de dicho adquirente y, al mismo tiempo, engorrosas comprobaciones por parte de la Administración para verificar la procedencia de la devolución solicitada. Se persigue, así, en definitiva, facilitar las transmisiones empresariales, lo que, sin duda, redundará en beneficio de la economía<sup>515</sup>.

Pero, si se trata de una exención, en lugar de un supuesto de no sujeción y el efecto fundamental, según se afirma, es el mismo en ambos casos, no devengarse la obligación tributaria, ¿porqué el legislador lo califica como un supuesto de no sujeción?<sup>516</sup>. Probablemente para no restringir el derecho del transmitente a deducir el IVA soportado<sup>517</sup>. Si la

---

<sup>515</sup>Efecto y justificación de la exención que pone de manifiesto MARTÍN FERNÁNDEZ, J.J., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional...", op. cit., pág. 514.

<sup>516</sup>VICTORIA SÁNCHEZ, A., "Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el impuesto sobre el Valor Añadido", Revista de Contabilidad y Tributación, nº 229, 2002, págs. 25 y ss, realiza una exposición sistemática de las distintas opiniones vertidas por la doctrina para justificar el porqué de la calificación del supuesto como de exención en lugar de como no sujeción..

<sup>517</sup>La misma justificación le encuentran SERRANO SOBRADO, J.A., "Sentencia de 1 de octubre de 1996 del Tribunal Supremo. Tributación de las transmisiones globales", Crónica Tributaria, nº 85/1998, pág. 152 y ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma de la Ley del IVA...", op. cit., pág. 2, para quien "*se trata de que la transmisión de la totalidad, o de una parte autónoma, del patrimonio empresarial o profesional no genere tributación alguna por el IVA al adquirente, al tiempo que, como consecuencia de dicha transmisión, no sea vea afectado el derecho del transmitente a deducir el IVA soportado en el ejercicio de su actividad*".



operación estuviera exenta, al tratarse de una exención interior, privaría al transmitente del derecho a deducir el IVA, por lo que, a la hora de calcular la prorrata, el precio recibido por la venta se computaría dentro del volumen total de operaciones, pero no dentro del volumen de operaciones con derecho a deducir; es decir, que se integraría sólo en el denominador de la fracción, pero no en el numerador, con lo que el porcentaje de IVA deducible se vería ostensiblemente reducido. Sin embargo, al tratarse de una operación no sujeta, su importe es irrelevante de cara a determinar el porcentaje de prorrata, no incluyéndose, por lo tanto, ni en el numerador, ni en el denominador<sup>518</sup>.

Veamos en qué casos la transmisión de la empresa individual va a quedar exenta<sup>519</sup>:

1º.-Cuando se transmite la totalidad del patrimonio empresarial<sup>520</sup> del sujeto pasivo en favor de un único adquirente que continúa el ejercicio de la misma actividad de aquél. Los requisitos para que opere esta exención son los siguientes:

a)Ha de transmitirse la totalidad del patrimonio

---

<sup>518</sup>Vid. art. 104.tres.5ª LIVA.

<sup>519</sup>Art. 7.1º. Vid. CHECA GONZÁLEZ, CL., *IVA: Supuestos de no sujeción y exención en operaciones interiores*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 30 y ss.

<sup>520</sup>Es importante destacar que para el TEAC la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial exige que se transmita tanto el activo como el pasivo exigible; vid. Resolución de 29 de enero de 1998.

empresarial, es decir, todos los bienes y derechos de todas y cada una de las actividades económicas que realice el sujeto pasivo, dentro y fuera de España<sup>521</sup>. Este requisito exige, pues, que el transmitente cese, al menos momentáneamente, en el ejercicio de cualquier actividad económica<sup>522</sup>.

b) El adquirente ha de ser único y continuar con el

---

<sup>521</sup>Sólo exceptúa la DGT, la retención de los saldos existentes en caja y bancos; vid., la contestación DGT de 30 de marzo de 2004, donde se afirma que "*es doctrina reiterada de este Centro Directivo que, para que la transmisión global de un patrimonio empresarial o profesional no esté sujeta al IVA... ha de transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, sin más excepción que los saldos existente en caja o bancos, si los hubiere*". En el mismo sentido, la Resolución TEAC de 28 de enero de 200, Fundamento de Derecho Segundo, afirma: "*El concepto de patrimonio al que se refiere la Ley del Impuesto en el art. 7.1ª ha sido analizado por este Tribunal Central en su resolución de 29 de mayo de 1998, en la que se establece que el mismo puede ser expresado como el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión, sin que el hecho de que el vendedor retenga la tesorería y determinadas cuentas a cobrar y a pagar sea un obstáculo para que se entienda que ha habido una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, siempre que esta retención no influya en absoluto en la continuidad del funcionamiento del negocio transmitido*".

<sup>522</sup>No se aplica la no sujeción cuando una persona que posee dos negocios sólo transmite uno de ellos -vid. contestación DGT de 18 de febrero de 1987 y de 21 de junio de 1987-, incluso en el supuesto de que el no transmitido esté ubicado fuera del territorio de aplicación del impuesto -contestación DGT de 27 de julio de 1987-. Ahora bien, como muy bien señala BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido...*, *op. cit.*, pág. 95, "*si se realiza una actividad empresarial y otra profesional, hay no sujeción si se transmite todo el patrimonio afecto a una de ellas y no a la otra, por el empleo de la disyuntiva "o", en vez de la copulativa "y"*".

desarrollo de la misma actividad que realizaba el transmitente. La justificación de este requisito no es otra sino mantener la neutralidad del impuesto<sup>523</sup>, puesto que con ella se persigue impedir que se adquiriera la empresa libre de IVA<sup>524</sup> por quien, por ejemplo, por la actividad que realiza, no tiene derecho a deducir, o lo tiene en un porcentaje muy inferior al del anterior titular; obligando al adquirente a mantener la misma actividad del transmitente, se evita ese efecto indeseable.

c) Los bienes han de mantenerse afectos a dicha actividad; la desafectación de los mismos determina automáticamente la sujeción al impuesto de la transmisión de la empresa. Lógicamente, este requisito de la afectación no puede exigirse indefinidamente, *"por lo que deben aplicarse criterios lógicos que, fundados en las circunstancias de cada caso, permitan acreditar la intención del adquirente"*

---

<sup>523</sup> Coinciden con esta opinión GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el IVA", Quincena Fiscal, nº 14, 1997, pág. 44, MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., "La transmisión de la totalidad...", op. cit., pág. 513 y CALVO VERGEZ, J., "La necesaria delimitación IVA-TPO en los supuestos de transmisiones realizadas a través de subastas públicas y transmisiones de la totalidad de un Patrimonio Empresarial: Cuestiones conflictivas", Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi nº 33/2005, BIB, 2005\2728, pág. 4.

<sup>524</sup> En cuanto la adquisición no devenga impuesto alguno y el soportado por el anterior titular en la adquisición de los distintos bienes y servicios ya fue deducido por él.

*de mantener la afectación durante un plazo razonable*"<sup>525</sup>. Además, la desafectación que haga tributar la transmisión inicial "*ha de ser voluntaria y no sobrevenida por cambios razonables en el desarrollo de la actividad (caso por ejemplo de la realización de otras actividades, además de las del transmitente, que determinen un cambio de prorrata)*"<sup>526</sup>.

2º.-Se declara también exenta la transmisión mortis causa de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de aquéllos adquirentes (herederos o legatarios) que continúen con el desarrollo de la misma actividad del transmitente<sup>527</sup>, siempre que, además,

---

<sup>525</sup>Vid. *Memento Práctico*, op. cit., epígrafe 5734.1.

<sup>526</sup>Vid. CALVO VÉRGEZ, J., "La necesaria delimitación...", op. cit., pág. 4.

<sup>527</sup>CALVO VERGEZ, J., "Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP...", op. cit., pág. 654 afirma que "*por lo que respecta a la otra modalidad de transmisión lucrativa, es decir, la efectuada inter vivos mediante donación, nada se dice al respecto, por lo que se ha de entender que tanto en la transmisión de la totalidad como de parte del patrimonio empresarial o profesional, será posible la compatibilidad IVA-donaciones*". Sin embargo, en nuestra opinión cuando lo que se transmite es la totalidad del patrimonio empresarial, la exención opera cualquiera que sea el negocio jurídico a través del cual se lleve a cabo y, por lo tanto, también cuando sea a través de una donación. La misma opinión la comparten ALMUDÍ CID., J.M., "La inaplazable reforma...", op. cit., pág. 7, ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., "La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., pág.85 y VICTORIA SÁNCHEZ, A., "Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., pág. 32.

cumplan con el requisito de mantener la adquisición afecta a ella en los mismos términos establecidos para la transmisión inter vivos de la totalidad del patrimonio empresarial. La diferencia, pues, entre la exención de la transmisión inter vivos y la mortis causa, está en que ésta última, a diferencia de aquélla, puede ser parcial -no tiene porqué ser total- y verificarse en favor de varios adquirentes -no necesariamente de uno sólo-.

3º.-Cuando se aporta la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad a una sociedad, llevando el empresario aportante su contabilidad conforme al Cco., dicha aportación está exenta en el IVA, siempre que en la escritura pública en la que se documente la aportación se haga constar la opción por la aplicación del régimen especial del Impuesto de Sociedades. Así resulta del art. 7.1.b) LIVA en relación con la disposición adicional 8ª LIS, conforme a los cuales no está sujeta al impuesto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad cuando la operación tenga derecho al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el art. 83 LIS<sup>528</sup>. En este supuesto la ulterior desafectación no implica la pérdida del

---

<sup>528</sup>A este respecto, SÁNCHEZ MANZANO, J.D, *Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial...*, op. cit., pág. 465, se cuestiona si para aplicar la exención basta con que el régimen especial del IS se hubiera podido aplicar a la operación, aun cuando no se hubiera optado por él, afirmando que ello debería bastar; sin embargo, finalmente concluye, que "la reciente doctrina administrativa parece precisar la efectiva aplicación del régimen especial para que prospere la exención".

beneficio fiscal<sup>529</sup>.

Pues bien, cuando concurre cualquiera de los tres supuestos en los que la transmisión de la totalidad o de parte del patrimonio empresarial va a quedar exenta del IVA, se van a producir las siguientes consecuencias:

1º.-En primer lugar, la misma no va a tributar en dicho impuesto, es decir, que no se va a producir su devengo. No obstante, cuando la enajenación exenta se lleve a cabo a través de su venta o permuta, tributará en el ITP, al menos, la transmisión de los inmuebles que formen parte del patrimonio empresarial transmitido<sup>530</sup>. La tributación de los inmuebles resulta de lo dispuesto en el inciso final del art. 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, donde se establece que "*también quedarán sujetas -se refiere a la modalidad "Transmisiones Patrimoniales Onerosas"- las entregas de aquéllos 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 nuestra opinión, como posteriormente tendremos ocasión de

---

<sup>529</sup>Así lo destaca CALVO VERGEZ, J., "La necesaria delimitación IVA-TPO...", op. cit., pág.4.

<sup>530</sup>Este es el único supuesto en el que van a tributar los inmuebles de la empresa transmitida en el ITP; en los otros dos supuestos exentos en el IVA no se va a producir dicha tributación, porque en uno se trata de actos a título gratuito y en otro se trata de operaciones societarias.

desarrollar, esa es la única tributación que podría producirse en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en los casos de enajenación de empresa exenta en el IVA<sup>531</sup>. Sin embargo, para el Tribunal Supremo, la venta de una empresa, cuando no tribute en el IVA, queda sujeta el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en cuanto que "*el último párrafo del precepto citado -se está refiriendo al art. 7.5 TR. ITPAJD-* no implica que sea el único supuesto de gravamen por el I.T.P. de la transmisión en bloque de una empresa"<sup>532</sup>.

2º.- En segundo lugar, en todos los supuestos del art. 7.1º LIVA, el adquirente se va a subrogar en la posición del transmitente respecto de los bienes de inversión comprendidos en la transmisión a un doble efecto<sup>533</sup>:

a) La aplicación de las normas relativas a la exención de las segundas entregas de edificaciones; así pues, la ulterior transmisión que realice el adquirente de la empresa tendrá la misma consideración -primera o segunda- que hubiera tenido si la hubiera realizado el transmitente sin mediar la

---

<sup>531</sup> Además, por no tratarse de la exención por segunda o ulterior entrega de edificaciones, no cabe la renuncia para que los inmuebles tributaran en el IVA, en lugar de hacerlo en el ITP.

<sup>532</sup> Vid. STS de 1 de octubre de 1996, cuya doctrina comparten también las sentencias de 16 de octubre de 2000 y 23 de junio de 2001.

<sup>533</sup> Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Los supuestos de no sujeción en el IVA", Noticias CEE, nº 107, Diciembre/93, págs. 87 y ss.

enajenación de la empresa.

b) La regularización de bienes de inversión, respecto de la que siguen siendo de aplicación para el adquirente las mismas reglas que lo eran para el transmitente, sin solución de continuidad, con la sola excepción de que la prorrata aplicable tras la transmisión es, obviamente, la que corresponda a la actividad del adquirente.

**2.b) La ineludible reforma del art. 7.1º LIVA exigida por el Derecho Comunitario.**

El art. 7.1ª LIVA es una consecuencia derivada de la facultad concedida por el art. 5.8 de la Sexta Directiva a los Estados miembros. Dicho precepto establece lo siguiente:

*"Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión a título oneroso o gratuito, o bajo la forma de aportación a 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. 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".*

Pues bien, dicho precepto comunitario ha sido objeto de una



interesantísima interpretación por el TJCE en la sentencia dictada en el caso Zita Modes Sàrl<sup>534</sup>, de la que podría resultar la contravención del mismo por el art. 7.1º de nuestra LIVA, lo que determinaría, en virtud de la eficacia directa del Derecho comunitario, que el beneficio fiscal en él regulado hubiera de ser aplicado de acuerdo con la doctrina del Tribunal, sin necesidad de modificar la norma española.

Lo primero que pone de manifiesto el Tribunal<sup>535</sup> es que el art. 5.8 concede una facultad a los Estados miembros para que, si lo estiman oportuno, establezcan la no tributación de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, pero que si optan por ello han de hacerlo en favor de cualquier transmisión de la misma que pueda llevarse a cabo, sin poder limitar su aplicación más que en el caso de que el adquirente no pueda deducir totalmente el IVA<sup>536</sup>. En este sentido el Tribunal declara que:

*"un Estado miembro que hace uso de la facultad conferida por la primera frase del artículo 5.8 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*

---

<sup>534</sup>Asunto C-497/01, Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395).

<sup>535</sup>Vid. el apartado 30.

<sup>536</sup>La propia DGT reconoce que el establecimiento de la "no sujeción" del art. 5.8 de la Sexta Directiva "es facultativa para los Estados miembros, pero, en caso de que así se transponga a la legislación nacional, deberá hacerse en consonancia con la interpretación que haga el Tribunal de Justicia de dicha disposición".

*aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado".*

En segundo lugar, es el propio Tribunal el que define lo que ha de entenderse por "*universalidad total o parcial de bienes*", de manera que la determinación de su contenido ha de realizarse preceptivamente de acuerdo con su doctrina, sin que, por tanto, pueda dejarse al ordenamiento interno de los Estados miembros; por ello, la "*universalidad total o parcial de bienes*" se convierte en un concepto autónomo de Derecho comunitario<sup>537</sup>. Así pues, por "*transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes*", ha de entenderse<sup>538</sup>:

*"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".*

Realmente, el concepto puede considerarse equivalente al de rama

---

<sup>537</sup> Así lo señala ALMUDÍ CID., J.M., "La inaplazable reforma de la Ley del IVA...", op. cit., pág. 4.

<sup>538</sup> Vid. apartado 40.

de actividad establecido por el artículo 2.i) de la Directiva<sup>539</sup> relativa al régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre Sociedades de diferentes estados miembros<sup>540</sup>. En dicho precepto se define la rama de actividad como el conjunto de elementos de activo y de pasivo 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. Así pues, en definitiva, estaremos ante la transmisión de una "universalidad total o parcial de bienes", siempre que se transmita una empresa o una parte de la misma capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

En tercer lugar, el Tribunal precisa que si bien no se exige un período mínimo de explotación del patrimonio adquirido, el beneficio fiscal exige en todo caso que el adquirente 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 así como, en su caso, vender las existencias*"<sup>541</sup>. Quiere ello decir que lo que se exige es que el adquirente lleve a cabo la adquisición con la intención de explotar la empresa, pero que si posteriormente, por razones económicas o personales, debe proceder a transmitir la misma, o una parte de ella, no debería perderse el beneficio.

---

<sup>539</sup>Directiva 90/434/CEE (LCEur 1990, 920).

<sup>540</sup>Vid. ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma de la Ley del IVA...", op. cit., pág. 4.

<sup>541</sup>Vid. el apartado 44 de la sentencia que venimos comentando.

En último lugar, el Tribunal acaba reconociendo que no es necesario que la actividad que lleve a cabo el adquirente sea la misma a la que estaba afecta la empresa transmitida<sup>542</sup>, por lo que el beneficio operará cuando el patrimonio empresarial adquirido se afecte a una actividad económica distinta.

Veamos, pues, los distintos aspectos del art. 7.1º LIVA que pueden contravenir la doctrina del TJCE.

### **2.b.1) La necesidad de continuar la actividad del transmitente.**

Según acabamos de indicar el TJCE reconoce que el art. 5.8 es aplicable aun cuando el adquirente afecte el patrimonio adquirido a una actividad distinta a la desarrollada por el transmitente. Por ello gran parte de la doctrina<sup>543</sup> que ha abordado la cuestión e, incluso, la DGT, ha concluido afirmando que, a pesar de la literalidad del art. 7.1º LIVA, ya

---

<sup>542</sup>En el caso enjuiciado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se trataba de la transmisión de un establecimiento de artículos de perfumería a una sociedad dedicada a la venta de ropa, de tal modo que aquél fue afectado por la adquirente a esta última actividad. El Tribunal declaró que le era plenamente aplicable el beneficio.

<sup>543</sup>Vid. ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., "La transmisión inter vivos de la empresa...", op. cit., pág. 95; LASARTE ALVAREZ, J., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido", Revista de Contabilidad y Tributación, nº 254, pág. 45 y CHECA GONZÁLEZ, C., *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 44.

no es necesario que el adquirente continúe la actividad del transmitente<sup>544</sup>.

---

<sup>544</sup>Así lo ha declarado ya la propia DGT, rectificando su criterio tradicional en ese sentido e, incluso, la literalidad del art. 7.1º LIVA. En la contestación, ya citada, de 30 de marzo de 2004, la DGT afirma: "*De acuerdo con el art. 7 LIVA es doctrina reiterada de este Centro Directivo que, para que la transmisión global de un patrimonio empresarial o profesional no esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, han de concurrir los siguientes requisitos: Ha de transmitirse la total del patrimonio empresarial o profesional, sin más excepción que los saldos existentes en caja o bancos, si los hubiere.-El adquirente ha de continuar las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. En lo que se refiere a este último requisito, es necesario hacer mención a la Sentencia de 27 de noviembre de 2003 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, asunto Zita Modes Sàrl, relativa a la no sujeción al Impuesto de la cesión de una universalidad total o parcial de bienes a otro sujeto pasivo. Esta es una cuestión que se regula en el art. 5, apartado 8 de la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, pero, en caso de que así se transponga a la legislación nacional deberá hacerse en consonancia con la interpretación que haga el Tribunal de Justicia de dicha disposición. En la citada sentencia, el Tribunal aprecia que el artículo 5, apartado 8 de la Sexta Directiva está encaminado a "permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y vitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado. habida cuenta de esta finalidad, el concepto de transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de una aportación a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes debe interpretarse en el sentido de 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". El Tribunal estima que "las transmisiones a que se refiere esta disposición son aquellas cuyo beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en*

Ahora bien, siendo cierto lo anterior, como muy bien ha señalado ALMUDÍ CID<sup>545</sup>, aunque el precepto comunitario no exija que el adquirente continúe el misma actividad del transmitente, los Estados miembros si optan por transponerlo a su ordenamiento interno pueden establecer limitaciones a su aplicación tendentes a evitar distorsiones en la competencia. Así las cosas, cabría cuestionarse si exigir que el adquirente continúe la actividad del transmitente puede considerarse una medida tendente a evitar distorsiones en la competencia.

La respuesta a esa pregunta parece que debe ser afirmativa, en cuanto que con ella se va a evitar que un sujeto que no tiene derecho a deducir el IVA y que, por lo tanto, habría de soportarlo si adquiriera

---

*cuestión así como, en su caso, vender las existencias. En cambio, el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva no exige en modo alguno que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente". Además, "dicha disposición se opone a que el Estado miembro restrinja la aplicación de esta regla de la no entrega únicamente a las transmisiones de una universalidad de bienes cuyo beneficiario posea una autorización de establecimiento para la actividad económica que esta universalidad permite ejercer". 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 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". El mismo criterio ha sido ya reiterado en las contestaciones de 19 de febrero de 2004 y de 13 de junio de 2005.*

<sup>545</sup>Vid. ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma...", op. cit., págs. 5 y 6.

aisladamente los elementos que va a afectar a su actividad, pudiera eludir el impuesto adquiriendo el patrimonio de forma global, con lo que recibiría un trato de favor respecto de aquéllos otros empresarios que se dedican a su misma actividad y que han soportado el Impuesto en las adquisiciones afectas a su empresa.

Sin embargo, siendo cierto lo anterior, la medida es desproporcionada porque se excluye del beneficio al empresario que tiene derecho a deducir íntegramente el IVA, pero que se dedica a otra actividad distinta a la del transmitente. Por el contrario, el art. 7.1º LIVA se aplica cuando el adquirente sea un empresario cuya actividad no le otorga derecho a deducir el IVA, pero que al adquirir el nuevo patrimonio empresarial continúa explotándolo en el desarrollo de la misma actividad del transmitente; en este supuesto, no hay apenas alteración en la competencia, porque o bien ambas actividades constituye sectores diferenciados, con lo cual a cada uno de ellos se le aplica su propia prorrata, o bien no los constituyen, en cuyo caso la prorrata global del sujeto se calcula teniendo en cuenta también la nueva actividad a desarrollar.

De acuerdo con la sentencia Zita Modes Sàrl y con la misma literalidad del art. 5.8 Sexta Directiva, el beneficio debe resultar aplicable siempre que el adquirente tenga derecho a deducir totalmente el IVA, de tal modo que únicamente pueden producirse alteraciones en la competencia cuando el adquirente deduzca el Impuesto en una prorrata ostensiblemente inferior a la del transmitente y, además, el patrimonio

adquirido no lo afecte a la misma actividad del transmitente.

Por ello, compartimos plenamente, la conclusión de ALMUDÍ CID<sup>546</sup> y la propuesta que realiza para armonizar el art. 7.1º LIVA con la Sexta Directiva. Dicha conclusión es que *"los únicos sujetos que deberían verse excluidos del beneficio fiscal recogido en el art. 5.8 de la Sexta Directiva son aquellos empresarios o profesionales que realicen actividades exentas que impidan deducir el IVA soportado en una proporción igual o superior a la del transmitente y, al mismo tiempo, adquieran la totalidad, o una parte autónoma, del patrimonio empresarial o profesional con la finalidad de afectarlo a una actividad distinta"*. En consecuencia propone que *"...al objeto de garantizar la compatibilidad del art. 7.1º LIVA con el Ordenamiento comunitario, debería añadirse a ese precepto un apartado más que garantizase la no tributación de la transmisión de la totalidad, o de una parte autónoma, del patrimonio empresarial, cuando el contribuyente, con independencia de la actividad a la que se afectasen los bienes y derechos adquiridos, tuviese derecho a la deducción total del IVA soportado. Dicha previsión debería completarse con otra mediante la que se garantizase que, cuando el patrimonio empresarial o profesional ha sido adquirido de forma global para afectarse a una actividad distinta, el supuesto de "no sujeción" resultase aplicable siempre que el derecho a deducción del IVA soportado por el adquirente fuese similar al del transmitente"*<sup>547</sup>.

---

<sup>546</sup>Vid. ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma...", op. cit., pág. 5 y 6.

<sup>547</sup>A esos efectos, el mismo ALMUDÍ CID, J.M., op. et loc. ult. cit., proponer acudir al criterio establecido en el art. 107, que desprecia las diferencias que no superen los



**2.b.2) La necesidad de que lo transmitido sea la totalidad del patrimonio empresarial.**

Ya hemos visto cómo el art. 7.1º.a) LIVA, condicionaba la aplicación de la exención a que lo transmitido fuera la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, lo que en definitiva se traducía en la necesidad de que se llevara a cabo la transmisión de todos y cada uno de los activos, sin más exclusión, en su caso, que la tesorería, afectos a cualquier actividad que desarrolla el sujeto.

Ese requisito es, obviamente, mucho más restrictivo del que resulta del art. 5.8 Sexta Directiva<sup>548</sup>, según la interpretación dada por el TJCE, conforme a la cual basta la transmisión de una empresa o de una parte de la misma susceptible de constituir una explotación autónoma.

Por tanto, el art. 7.1º.a) debería ser modificado haciendo extensiva la exención a cualquier supuesto en que lo transmitido fuera susceptible de dar lugar a una explotación autónoma.

**2.b.3) Las transmisiones en virtud de operaciones de**

---

*diez puntos.*

<sup>548</sup>Así lo destacan ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., "La transmisión inter vivos de la empresa...", op. cit., 87 y LASARTE ALVAREZ, J., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial...", op. cit., pág. 43.

**fusión, escisión, aportación de activos y canjes de valores.**

El art. 7.1º.b) declara exenta la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de una rama de actividad, en virtud de las operaciones a las que se aplique el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

Tres son las restricciones que, injustificadamente, introduce el precepto respecto del art. 5.8 de la Sexta Directiva, según la interpretación del mismo realizada por el TJCE: La primera es eximir las transmisiones de parte del patrimonio sólo en los supuestos de aportación de rama; la segunda es condicionar, como viene exigiendo la doctrina administrativa, la exención en el IVA a que efectivamente se hubiera aplicado el régimen especial del IS; y la tercera es limitar la aplicación de la exención únicamente a aquéllos supuestos de fusión, escisión, aportación o canje que cumplan los requisitos del art. 83 LIS.

La primera restricción se deduce inmediatamente de lo que expusimos en el apartado anterior. En efecto, de acuerdo con la doctrina del TJCE la exención debería ser operativa en cualquier supuesto de transmisión de una parte del patrimonio empresarial susceptible de funcionar autónomamente; sin embargo, la normativa española sólo admite transmisiones parciales inter vivos cuando las mismas sean constitutivas de un supuesto de aportación a sociedad de rama de

actividad<sup>549</sup>. De este modo, por ejemplo, la transmisión, a título oneroso o gratuito, de una rama de actividad realizada en favor de una persona física queda fuera del ámbito de la exención, con la consiguiente contravención del art. 5.8 de la Sexta Directiva.

La segunda restricción, esto es condicionar la exención a que la operación de reestructuración empresarial se hubiera acogido al régimen especial del IS está, igualmente, absolutamente injustificada, en cuanto que el art. 5.8 Sexta Directiva, cuando el Estado decide transponerlo, resulta aplicable a cualquier transmisión de empresa o rama, con independencia de que haya gozado, o no, de ciertos beneficios en otro impuesto distinto.

Finalmente, para que opere la exención del art. 7.1º.b) LIVA, se exige que la operación de reestructuración empresarial reúna los requisitos del art. 83 LIS. Así pues, no estará exenta en el IVA, por no reunir dichos requisitos, aquella aportación de rama, fusión o escisión parcial en la que el aportante o los socios reciben una compensación en dinero que supere el 10% del valor de las acciones recibidas. En opinión de ALMUDÍ CID<sup>550</sup>, el art. 7.1º.b) debería ser modificado para dar cobertura también a éstas últimas operaciones; sin embargo, en nuestra opinión lo procedente sería declarar exento en el IVA cualquier supuesto

---

<sup>549</sup>Vid. VADILLO GUTIÉRREZ, J., "Las aportaciones de rama de actividad y de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por personas físicas", Impuestos, nº 12, junio 2003, págs. 10 y ss.

<sup>550</sup>ALMUDÍ CID, JM., "La inaplazable reforma...", op. cit., págs. 6 y 7.

de transmisión global o parcial de empresa, siempre que en éste último caso lo transmitido fuera susceptible de constituir por sí sólo una nueva empresa o negocio, eludiendo cualquier referencia al negocio en virtud del cual la misma se hubiera llevado a cabo, ya fuere una venta, una permuta, una donación o cualquier operación de reestructuración societaria -fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores...-.

**2.b.4) El mantenimiento posterior de la afectación de los bienes.**

En los supuestos de las letras a) y c) del art. 7.1º LIVA se exige que el adquirente mantenga los bienes afectos a la actividad, de tal manera que la ulterior desafectación determinará que la transmisión quede sujeta a IVA. Aun cuando este requisito ha sido matizado por la doctrina administrativa entendiendo que dicha afectación no ha de ser indefinida, bastando con que las circunstancias del caso permitan presumir la intención del adquirente de mantener la afectación durante un plazo razonable, parece que el mismo no es muy respetuoso con la doctrina del TJCE.

En efecto, para el TJCE basta con que al momento de adquirir el adquirente tuviera una voluntad real de continuar con la misma actividad del transmitente u otra distinta, sin que, en ningún caso, se le exija el mantenimiento de la afectación por plazo alguno de tiempo. En el apartado 44 señalaba: "*Las transmisiones a las que se refiere esta disposición son aquellas cuyo beneficiario tiene 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 así como en su caso, vender las existencias".* Queda, pues, claro, que lo relevante es la intención inicial de continuar la explotación, con independencia de lo que con posterioridad haya podido ocurrir.

Ahora bien, no cabe duda de que el mantenimiento de los bienes afectos durante cierto tiempo va a constituir un indicio contundente de que la voluntad inicial del adquirente fue, realmente, continuar con la explotación. Pero una cosa es exigir exclusivamente la existencia de una voluntad inicial y fijar como indicio o elemento de prueba de la misma el mantenimiento de la afectación y otra muy distinta, como hace el art. 7.1º es disponer que la desafectación posterior de los bienes determinará la sujeción al Impuesto de la transmisión de la empresa. Por lo tanto, en lugar de exigir el mantenimiento de la afectación, lo correcto sería que el precepto exigiera la voluntad real del adquirente de continuar la empresa o negocio y presumir que la misma concurre cuando los bienes han permanecido afectos durante un plazo razonable de tiempo<sup>551</sup>.

---

<sup>551</sup>Aparte de que "es claro que no es éste el único criterio que deberá emplearse por la Administración o por los contribuyentes a la hora de entender extinguida la eficacia del beneficio fiscal previsto en el art. 7.1ª LIVA. Los negocios jurídicos celebrados por el adquirente con carácter previo o con posterioridad a la transmisión, así como cualquier otro indicio que permita poner de manifiesto la voluntad del adquirente de continuar explotando empresarial o profesionalmente el conjunto de bienes y derechos adquiridos, permitirán determinar si debe considerarse desvirtuado, o no, el supuesto de "no sujeción" que nos ocupa"; son palabras de ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma...", op. cit., pág. 7.

**2.b.5) El carácter oneroso de la transmisión empresarial.**

Existe doctrina que ha entendido que para que la transmisión del patrimonio empresarial esté exenta, excepción hecha de su transmisión mortis causa, es necesario que la misma se lleve a cabo a título oneroso, en cuanto que el art. 7.1º.a) no resulta aplicable a las donaciones<sup>552</sup>. Sin embargo, dado que el precepto no se refiere al negocio jurídico a través del cual la transmisión haya de verificarse, en nuestra opinión la exención resulta aplicable cualquiera que éste sea y, por lo tanto, también cuando la transmisión se realice a través de donación<sup>553</sup>.

De cualquier forma, tras la STJCE Zita Modes es claro que la exención ha de operarse cualquiera que sea el negocio jurídico traslativo, puesto que, como ya nos consta, realizada la transposición a un ordenamiento interno del art. 5.8 Sexta Directiva, el Estado no puede limitar su aplicación, más que para no alterar la competencia cuando el adquirente no pueda deducir el IVA, pero en ningún otro caso, siendo así que el precepto dispone que "*los Estados miembros quedan facultados*

---

<sup>552</sup>Vid., CALVO VERGEZ, J., "Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP...", op. cit., pág. 654.

<sup>553</sup>Como ya dijimos, el mismo criterio lo comparten también ALMUDÍ CID., J.M., "La inaplazable reforma...", op. cit., pág. 7, ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., "La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., pág.85 y VICTORIA SÁNCHEZ, A., "Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., pág. 32.

*para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito..., no supone la realización de una entrega de bienes".* Por tanto, al optar el legislador español por no gravar la transmisión del patrimonio empresarial, ha de hacerlo tanto si la misma se opera a título oneroso, como si lo hace a título gratuito.

**2.b.6) Necesidad de que la transmisión se lleve a cabo a favor de un único adquirente.**

Como ya también sabemos, en la transmisión del patrimonio empresarial realizada inter vivos, sólo opera la exención cuando la misma se lleva a cabo a favor de un *único adquirente*; tan sólo se admite la transmisión en favor de varios cuando se opera mortis causa. Quiere ello decir, que cuando la transmisión inter vivos se opera en favor de una comunidad de bienes, al carecer ésta de personalidad jurídica, no hay más remedio que entender que la adquisición se realiza en favor, no de uno, sino de varios adquirentes, con lo que no resultaría de aplicación la exención.

Sin embargo, dicha exclusión se compadece mal con el espíritu del art. 5.8 Sexta Directiva que, según ya nos consta, pretende no menoscabar innecesariamente la tesorería del adquirente que posteriormente puede deducir el IVA soportado por repercusión. De este modo, teniendo en cuenta que los entes carentes de personalidad son sujetos pasivos del Impuesto y que, por lo tanto, pueden deducir el IVA

soportado en las mismas condiciones que el resto de los empresarios o profesionales, no hay ninguna razón para privarlos del beneficio fiscal que estudiamos<sup>554</sup>. Por lo tanto, consideramos que la limitación de la adquisición en favor de un único adquirente supone establecer una limitación al art. 5.8 Sexta Directiva que no persigue impedir distorsiones en la competencia, sino al contrario, que puede producirlas; la razón de ello es que perjudica a las comunidades de bienes que adquieren una empresa para continuar explotándola, en cuanto que, a diferencia de las personas físicas o jurídicas que desarrollan la misma actividad, sí han de soportar el IVA el tiempo de realizar dicha adquisición.

**2.b.7) El gravamen en ITP de los inmuebles comprendidos en la transmisión del patrimonio empresarial exento.**

Como vimos, si en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional exenta en el IVA se comprenden bienes inmuebles, éstos tributarán en el ITPO, sin posibilidad de que la exención en aquél pueda ser renunciada; así lo establece el art. 7.5 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Pues bien, dicha disposición es contraria tanto a la letra, como al espíritu del art. 5.8 de la Sexta Directiva.

---

<sup>554</sup>Así lo entiende, una vez más, ALMUDÍ CID., J.M., "La inaplazable reforma...", op. cit., pág. 8.



Es contraria a la letra<sup>555</sup> del art. 5.8 Sexta Directiva porque en él se faculta a los Estados miembros para considerar, en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte del patrimonio empresarial, que no se ha producido "una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente". Si se produce una continuación de la personalidad del cedente por parte del cesionario, quiere decir que, a efectos fiscales, no se ha producido transmisión<sup>556</sup> y, por lo tanto, no puede resultar gravamen alguno, ni en el IVA, ni en el ITP<sup>557</sup>.

---

<sup>555</sup>No lo entiende así, sin embargo, VICTORIA SÁNCHEZ, A., "Las transmisiones globales del patrimonio empresarial...", op. cit., págs. 54.

<sup>556</sup>Como dice CALVO VÉRGEZ, J., "Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP...", op. cit., págs. 666 y 667, "el hecho de que el artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA, haya optado por esta última alternativa, la de la no sujeción, subrogándose el adquirente, a efectos del IVA, en la posición del transmitente, no parece que pueda suponer la aplicación de ningún gravamen sobre la transmisión de ninguno de los bienes incluidos en el patrimonio empresarial, ya que si a efectos fiscales hay "continuación de la personalidad del cedente" -como establece el artículo 5.8 de la Sexta Directiva-, no puede considerarse que exista ninguna transmisión, ni a efectos del IVA, ni a efectos de TPO. De haber optado, el legislador español, por la sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a IVA -la otra alternativa que permitía a los Estados Miembros la Sexta Directiva-, no se hubiere exigido gravamen alguno sobre los bienes inmuebles, por tratarse de una transmisión sujeta en su totalidad y no exenta del IVA".

<sup>557</sup>Comparte ese mismo criterio MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., "Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto de Transmisiones...", op. cit., pág. 109. En igual sentido, vid. también, FALCÓN Y TELLA, R., "La compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos...", op. cit., págs. 1163 y 1164; ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ALVAREZ, M., "La transmisión inter vivos de la empresa...", op. cit., 101 y 102; y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el Impuesto sobre el Valor Añadido...", op. cit., pág. 44.

Del mismo modo, es contraria al espíritu del art. 5.8 Sexta Directiva porque el beneficio fiscal que en él se contempla persigue evitar el menoscabo transitorio que supondría tener que soportar el IVA en la adquisición de una empresa. Pues bien, con el artículo 7.5 Texto Refundido ITP, la finalidad de evitar dicho menoscabo transitorio, se convierte en producirlo de forma definitiva, sin posibilidad de resarcimiento. Es decir, se introduce un beneficio fiscal para evitar la carga transitoria que supone soportar el IVA y el efecto que se produce es imponer una carga tributaria con carácter definitivo.

En efecto, si la operación de transmisión tributara en el IVA, el adquirente podría deducir el soportado; de ahí que la carga tributaria fuera "meramente transitoria". Pero al tributar los inmuebles en el ITP, el adquirente ha de soportar dicho impuesto, sin posibilidad de trasladarlo legalmente<sup>558</sup>. De este modo, lo que constituye una verdadera incongruencia, probablemente resulte "más rentable", desde el punto de vista fiscal, adquirir la empresa "a trozos", puesto que así se evitará que juegue la exención regulada en el art. 7.1º, con lo que los elementos transmitidos seguirán la tributación que a ellos corresponda en el IVA, existiendo, por tanto, la posibilidad de deducir el soportado. En tal sentido, hay que tener en cuenta que aun cuando las segundas y ulteriores entregas de edificaciones están exentas en el IVA, cabe la posibilidad de renunciar a la exención al objeto de que las mismas tributen en él y no en el ITP.

---

<sup>558</sup>Tan sólo podrá recuperarlo parcialmente, vía amortización, al incluirlo como un mayor coste de adquisición.

Nuestra opinión es, pues, que el inciso final del art. 7.5 Texto Refundido ITP es contrario a la Sexta Directiva y que, por lo tanto, en las transmisiones de la totalidad o parte del patrimonio empresarial no es posible exigir el ITP correspondiente a los inmuebles que forman parte del mismo.

### **3.- La tributación de las transmisiones empresariales sujetas y no exentas.**

Pues bien, cuando se transmita una empresa, ya sea a título oneroso o gratuito y la misma no quede exenta en virtud de lo dispuesto en el art. 7.1º analizado<sup>559</sup>, se devengará el IVA. En tal caso, la liquidación se atenderá a las siguientes reglas:

1º.-En primer lugar, como ya dijimos, dado que no se contempla la transmisión de la empresa como una realidad única, existirán tantas entregas de bienes y prestaciones de servicios como bienes -entregas- y derechos -prestaciones- integren el activo real de la empresa<sup>560</sup>. Tan sólo, quizás, en el supuesto de aportación de

---

<sup>559</sup>Lo que, por otra parte y a la luz de la jurisprudencia comunitaria recaída a propósito del artículo 5.8 Sexta Directiva, es realmente difícil de imaginar.

<sup>560</sup>Esta conclusión resulta, además, expresamente de lo dispuesto en el artículo 79.Dos LIVA: "*Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes*

empresa a sociedad sería posible apreciar la existencia de una única operación de entrega y ello porque el art. 8.dos.2º LIVA configura como tales las aportaciones no dinerarias; sin embargo, la DGT considera que también en este supuesto existen tantas operaciones como elementos son transmitidos<sup>561</sup>.

2º.-Por lo tanto, el IVA a repercutir, en principio, será el correspondiente a la suma del devengado por todas y cada una de las operaciones en que puede descomponerse la transmisión empresarial, cada una de las cuales resultará gravada al tipo específico que le resulte aplicable.

3º.-En los supuestos de venta de empresa, la base imponible correspondiente a cada una de esas operaciones será la que resulte de prorratear el precio satisfecho, incrementado en el importe de las deudas asumidas<sup>562</sup>, entre el valor de mercado de cada uno de

---

*entregados o de los servicios prestados".*

<sup>561</sup>Vid. Contestación de 3 de mayo de 1995.

<sup>562</sup>Que las deudas asumidas incrementan la base imponible lo establece el artículo 78.dos.7º y se debe a que en el IVA la base es la contraprestación total satisfecha y es innegable que la contraprestación que satisface el comprador de la empresa es el precio que paga más las deudas que asume. Así lo confirma también la DGT, que tiene declarado que en el supuesto de que en una misma operación y por precio alzado se transmitan la totalidad de los bienes o derechos que integren un patrimonio empresarial o profesional, el importe total global de la contraprestación resultará de incrementar al precio pactado el montante de las deudas transmitidas (contestación de 25-11-1986).

los bienes y servicios recibidos<sup>563</sup>.

3º.-En el caso de que la transmisión se realice a través de su aportación a sociedad, a través de permuta o a través de donación la base de todas y cada una de las entregas o prestaciones que se verifican vendrá determinada, en definitiva, por el valor de mercado de cada una de ellas<sup>564</sup>.

Es pues evidente, una vez más, que en los excepcionales casos en los que la transmisión de una empresa no quede exenta de IVA, lo que va a tributar no va a ser la entrega de esa realidad económica única, sino una multiplicidad de operaciones distintas, representadas por la transmisión de todos y cada uno de los bienes y derechos que integran su activo, quedando gravada cada una de ellas al tipo que le corresponda<sup>565</sup>. En definitiva, lo que se somete a tributación en los

---

<sup>563</sup>Este es el criterio que resulta del art. 79.dos. Como ha declarado la DGT -vid. contestación de 3 de mayo de 1995, en el caso de venta de rama de empresa, la contraprestación total de la transmisión estará constituida por el importe resultante de adicional al precio pactado con el adquirente el montante de las deudas transferidas, determinándose la base imponible de cada uno de los bienes o derechos transmitidos conforme al art. 79.dos, es decir, prorrateando la referida contraprestación total entre el valor de mercado de dichos bienes y derechos.

<sup>564</sup>Así resulta del art. 79.UNO y 79.Tres LIVA.

<sup>565</sup>Como concluye SERRANO SOBRADO, J.A., "Sentencia de 1 de octubre de 1996 del Tribunal Supremo. Tributación de las transmisiones globales", Crónica Tributaria nº 86, 1998, pág. 151, "la transmisión global de un patrimonio, comprende generalmente un conjunto muy diverso de bienes y derechos que se transmite por un precio único u cuya tributación por el IVA puede ser muy complicada, porque la base imponible de cada

supuestos en los que la transmisión se realiza a través de un operación sin contraprestación dineraria -permuta, aportación o donación- es el valor de mercado de los activos transmitidos y en los casos de venta de empresa, el precio pagado, más las deudas asumidas, suma esta última que podría entenderse equivalente al valor de mercado de los activos, más el fondo de comercio.

### **III.- LA TRIBUTACIÓN DE LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN EL ITPAJD.**

#### **1.- La tributación en la modalidad TPO.**

La transmisión de una empresa podría quedar sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuando la enajenación se opere a través de una venta o permuta, al de Operaciones Societarias cuando se haga a través de su aportación a una sociedad y al de Actos Jurídicos Documentados por los actos escriturados cuando no estén sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni al de Operaciones Societarias y sean inscribibles en algún registro público<sup>566</sup>. Analicemos, pues, todos esos supuestos.

---

*bien y derecho resultará de distribuir el precio total de la transmisión entre los mismos en función del valor de mercado de cada uno de ellos y a la transmisión de cada uno de esos bienes y derechos habrá que aplicarle su propio régimen de tributación (exenciones, tipo impositivo, regularizaciones, etc.).*

<sup>566</sup>Vid. nuestro trabajo, MORÓN PÉREZ, C., "Régimen tributario de la transmisión de la empresa individual", en *Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES*, Coordinados por SÁNCHEZ GALIANA, J.A., Universidad de Granada, 2004, pág. 531 y 532.

**1.a) La sujeción de la transmisión de la empresa a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

**1.a.1) Doctrina del Tribunal Supremo.**

Efectivamente, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava las transmisiones de bienes y derechos realizadas a título oneroso, por lo que la transmisión de la empresa a través de una venta o permuta podría suponer la realización de su hecho imponible. De hecho, el Tribunal Supremo a partir de la Sentencia de 1 de octubre de 1996<sup>567</sup> viene sosteniendo que la transmisión de una empresa cuya actividad continúa el adquirente es una operación sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en el que ha de tributar.

El punto de partida de la argumentación del Tribunal Supremo es el hecho de que la transmisión en bloque de una empresa, cuya actividad continúa el adquirente, aparece calificado expresamente en la ley del IVA como una operación no sujeta al mismo. La no sujeción, según entiende el Tribunal Supremo, está más que justificada en cuanto que el objeto del Impuesto es gravar el valor añadido en todas y cada una de las fases del ciclo de producción y distribución de bienes y servicios, siendo así que la transmisión de la empresa cuya actividad continúa el adquirente no genera valor añadido alguno; en tal sentido el Fundamento

---

<sup>567</sup>Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 1 de octubre de 1996 -RJ 1996/7250-, ponente Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada.

de Derecho Quinto de la sentencia que comentamos afirma:

*"La transmisión en bloque de una empresa que continúa activa bajo la titularidad del adquirente, no afecta en absoluto a la economía productiva, pues no genera valor añadido alguno, ni aumenta un ápice la corriente real de bienes y servicios y, del mismo modo, como el valor añadido se corresponde con las rentas generadas en el proceso productivo, como remuneración de los factores (salarios, alquileres, intereses, beneficios de la empresa, etc), es indiscutible que el cambio de titularidad de las empresas no afecta, ni al valor añadido, ni a la generación de rentas, pero sí, por supuesto, a las posibles ganancias o pérdidas de capital, de carácter individual, pero no al capital productivo global que continúa siendo el mismo. En la transmisión en bloque de una empresa, cuya actividad será continuada por el adquirente, no se crea como se ha dicho valor añadido y por eso no está sujeta al IVA".*

Ahora bien, que la operación no esté sujeta al IVA no determina de forma automática que haya de estarlo al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Para ello habrá de realizar su hecho imponible, lo que concurre por el cumplimiento de los dos siguientes requisitos:

1º.-En primer lugar, por la transmisión onerosa de los bienes y derechos que constituyen el patrimonio de la empresa.



2º.-En segundo, porque la transmisión de la empresa constituye un acto no empresarial.

Respecto del primer requisito, el Tribunal Supremo<sup>568</sup> afirma:

*"Es incuestionable que sí hay una traslación patrimonial entre el transmitente y el adquirente, compleja, toda vez que puede comprender bienes, derechos, concesiones, marcas, patentes, nombre comercial, cesión de créditos, cesión de contratos, asunción de deudas, transmisión de simples relaciones económicas, como es la clientela, lo que se denomina "fondo de comercio"..., etc. En principio, pues, la transmisión de los bienes y derechos integrantes del patrimonio empresarial está sujeta el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en concepto de "Transmisión onerosa", como lo estuvo siempre en el pasado".*

Por lo que respecta al segundo requisito, el Tribunal Supremo parte de lo dispuesto en el art. 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, recalcando que para que una transmisión patrimonial onerosa no esté sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, hace falta que o bien lo esté al IVA o bien se realice por empresario o profesional en desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Lo primero no concurre en cuanto que la transmisión en bloque de la empresa que continúa el adquirente es acto "no sujeto" -dice el Tribunal Supremo- al IVA. La cuestión, por lo tanto, se limita a determinar si la transmisión en

---

<sup>568</sup>Vid. el mismo Fundamento de Derecho 5º de la sentencia que comentamos.

bloque de una empresa para su continuación por el adquirente constituye, o no, un acto realizado en desarrollo de la actividad empresarial o profesional del transmitente. A este respecto, el Tribunal Supremo afirma:

*"...Es innecesario argumentar acerca de si la transmisión en bloque de una empresa es un acto subsumible o no en la actividad empresarial o profesional, siendo así que el art. 5º.1 Ley 30/85 -actual 7.1º de la Ley 37/92-, al disponer que tal acto no está sujeto al IVA, está diciendo lisa y llanamente que tal transmisión no puede incluirse en el hecho imponible definido en la misma ley, lo que significa que no es una operación "realizada por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional", porque si lo fuera estaría sujeta al IVA, y por ello no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales".*

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

La conclusión de todo ello para el Tribunal Supremo es, pues, obvia: La transmisión en bloque de una empresa a un solo adquirente, *"es una operación no sujeta al IVA, pero sí sujeta el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, concepto de Transmisiones Onerosas"*<sup>569</sup>.

### **1.a.2) Crítica a la doctrina del Tribunal Supremo.**

Pues bien, con todos los respetos para el Tribunal Supremo no podemos, en modo alguno, compartir su doctrina.

En primer lugar, no estamos de acuerdo con que la transmisión de la empresa no genere valor añadido. La empresa, con el paso del tiempo, va adquiriendo un valor inmaterial que se materializa, precisamente, en el momento de su venta: el fondo de comercio. El fondo de comercio es, precisamente, el valor añadido de la empresa sobre su valor entable actualizado<sup>570</sup>.

---

<sup>569</sup>La misma conclusión se encuentra en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 16 de octubre de 2000 -RJ 2001/1992- y en la de 23 de junio de 2001 -RJ 2001/7088-.

<sup>570</sup>Como dice SERRANO SOBRADO, J.A., "Sentencia de uno de octubre...", op. cit., pág. 149: *"El desarrollo de la actividad por el transmitente crea un fondo de comercio que aparece, precisamente, con la transmisión y que constituye, sin duda, un auténtico valor añadido, generado por el empresario o titular de los bienes en el desarrollo de su actividad"*.

En segundo lugar no es cierto que el art. 7.5 Texto Refundido ITPAJD limite el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas sólo respecto de operaciones sujetas al IVA y no lo es porque aparte de declarar no sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas aquéllas sujetas a IVA, declara también la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de aquéllas operaciones realizadas por empresarios o profesionales, sin necesidad de que las misma estén sujetas a IVA. Es decir, de acuerdo con el art. 7.5 Texto Refundido ITPAJD, basta que una operación se realice por un empresario o profesional en desarrollo de su actividad, aun cuando la misma no esté sujeta a IVA, para que esté no sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Y resulta que el art. 4.2 LIVA considera, en todo caso, realizadas en desarrollo de una actividad empresarial tanto las operaciones realizadas por sociedades mercantiles, como la transmisión de bienes afectos a la actividad, incluso en el supuesto de que la transmisión se opere con ocasión del cese en el ejercicio de la empresa<sup>571</sup>. De este modo, la transmisión de la empresa, tribute o no en el IVA, es acto no sujeto al Impuesto de Transmisiones

---

<sup>571</sup>Además, como explica SERRANO SOBRADO, J.A., op. cit., pág. 150 y 151, "*es evidente que estos preceptos -se refiere a los arts. 95.uno, 7.1º, 107.cinco y 110.cuatro- reconoce implícita pero terminantemente que la transmisión global de un patrimonio empresarial es una operación empresarial, porque si dicha transmisión no fuese empresarial no originaría el derecho a la deducción según la normativa de general aplicación y, por tanto, no habría lugar para establecer reglas específicas de deducción para tales operaciones*".

Patrimoniales onerosas en todos los casos<sup>572</sup>.

Siendo así, los únicos supuestos en los que podría producirse la tributación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas con ocasión de la transmisión de una empresa, serían aquellas excepciones expresamente establecidas a la regla general que consagra el art. 7.5 Texto Refundido ITPAJD; a saber: la transmisión de los inmuebles comprendidos en aquéllas enajenaciones globales del patrimonio empresarial o profesional comprendidas en el art. 7.1.a) LIVA<sup>573</sup>. Ahora

---

<sup>572</sup>Vid., por toda la doctrina, ZURDO RUIZ-AYUCAR, I. y J.A. y GIMÉNEZ-REYNA, E., "Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero", Impuestos, nº 7, abril, 1991, págs. 8 y 9. En el mismo sentido, el informe de la Dirección General de Tributos de 31 de enero de 1985, llegaba a las siguientes conclusiones:

- 1º.-La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional de un sujeto pasivo del IVA, realizada a favor de uno o varios adquirentes cuando éstos continúen en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales es operación no sujeta al IVA, y a su vez no sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.
- 2º.-No obstante, si entre los bienes transmitidos existen bienes inmuebles, éstos quedan sujetos al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
- 3º.-Todo ello se entiende sin perjuicio de la tributación que en su caso corresponda por el concepto de Actos Jurídicos Documentados.

En igual sentido, cabe citar también las STS de 23 y 29 de marzo y 5 de julio, de 1995; la STSJ de Valencia de 12 de mayo de 1994, STSJ de Castilla-La Mancha, de 20 de junio de 1996. En el mismo también se pronunció el TEAC: 26 de julio de 1995, 21 de septiembre de 1995 y 6 de octubre de 1999. Finalmente, vid. también la Resolución DGT de 26 de marzo de 2002.

<sup>573</sup>En el mismo sentido se pronuncia la Resolución DGT, ya citada, de 26 de marzo de 2002.

bien, esta última tributación no debería exigirse por ser contraria al art. 5.9 Sexta Directiva, tal y como nos consta ha sido interpretado por el TJCE.

### **1.a.3) Conclusiones acerca de la sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de la transmisión de empresa.**

La conclusión que puede extraerse de los líneas anteriores es que, efectivamente, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava las transmisiones de bienes y derechos realizadas a título oneroso, por lo que la transmisión de la empresa a través de una venta o una permuta podría suponer la realización de su hecho imponible. No obstante, dicha transmisión, tribute o no en IVA, es un acto no sujeto al ITP, en la medida que el art. 7.5 del TR<sup>574</sup> del Impuesto declara no sujetas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y ya sabemos que la transmisión de la empresa, como quedó expuesto, es en todo caso un acto realizado en el desarrollo de la actividad. Sin embargo cuando la transmisión de la empresa no tribute en IVA, podría tributar en el ITP, por disponerlo expresamente así el art. 7.5 citado, la transmisión de los inmuebles que formen parte

---

<sup>574</sup>Respecto de la delimitación entre IVA e ITP, vid. MOCHÓN LÓPEZ, L., "La posición del IVA en el sistema de la imposición indirecta", en *El Impuesto sobre el Valor Añadido, Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, 2001, págs. 31 y ss. Muy claro es también JUÁREZ GONZÁLEZ, J., *El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales*, Ciss, 2000, págs. 59 y ss.

del patrimonio empresarial transmitido; es decir, que cuando la empresa se transmita a título oneroso a un único titular que continúe con la actividad, dicha transmisión no va a tributar ni en IVA, ni en ITP, sin perjuicio de que pudieran tributar en este último los inmuebles integrantes del patrimonio empresarial<sup>575</sup>. De cualquier modo, esta última tributación tampoco debería producirse por ser contraria al art. 5.8 Sexta Directiva.

### **1.b) La liquidación de la transmisión de la empresa en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

Dada nuestra convicción de que la transmisión de la empresa es, en todo caso, un acto no sujeto a ITP holgaría cuestionarse cómo ha de ser liquidada la misma en dicho impuesto. Sin embargo, puesto que la doctrina del Tribunal Supremo es considerarla sujeta, no hay más remedio que referirse brevísimamente a ello.

La liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas correspondiente a la transmisión de una empresa, en el supuesto de que estuviera sujeta, plantearía dos cuestiones: la determinación de su base imponible y del tipo de gravamen aplicable.

---

<sup>575</sup>Este es el único supuesto en el que van a tributar los inmuebles de la empresa transmitida en el ITP; en los otros dos supuestos exentos en el IVA no se va a producir dicha tributación, porque en uno se trata de actos a título gratuito y en otro se trata de operaciones societarias.

Tanto una como otra, han sido resueltas por el Tribunal Supremo.

La determinación de la base exige, previamente, resolver la cuestión de si en la transmisión de la empresa hay un único acto traslativo o si, por el contrario, existen tantos actos como bienes y derechos integran su patrimonio. En el primer caso, la base será única, mientras que en el segundo habrá que fijar tantas bases como hechos se hayan realizado, aplicando a cada una de ellas las reglas correspondientes al elemento de que se trate. Pues bien, tal como señala el Tribunal Supremo, en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales no existe un reconocimiento expreso de la transmisión en bloque de empresas, como universalidad y ello por tres razones<sup>576</sup>:

1º.-En primer lugar, porque a efectos de determinar la base imponible no se admite la deducción de las deudas.

2º.-En segundo porque a la transmisión de los distintos bienes y derechos que integran el activo empresarial se le aplican tipos de gravamen distintos según su naturaleza.

3º.-En tercer lugar porque los puntos de conexión para ceder el rendimiento del Impuesto a las distintas Comunidades Autónomas, dado que los mismos difieren en función de la naturaleza de los bienes y derechos transmitidos, obligaría a que en ciertos casos la liquidación hubiera de "repartirse entre varias

---

<sup>576</sup>Vid. el Fundamento Sexto de la Sentencia de 16 de octubre de 2000.



comunidades".

Sobre si existe en la transmisión de empresa un único o varios hechos imponibles en el ITP, concluye el Tribunal Supremo del siguiente modo<sup>577</sup>:

*"La existencia de un hecho imponible unitario, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por la transmisión de una empresa en bloque, permitiría considerar a efectos de su base imponible, el valor neto, es decir, la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, y este valor neto sería gravado a un tipo único, propio del hecho imponible así conceptualizado. Obvio es, que si se mantienen tipos distintos para los bienes inmuebles, los muebles, las concesiones, los créditos, etc., es porque en lo más profundo y antiguo del tributo se está contemplando la transmisión aislada e independiente de cada bien o derecho, es decir tantos hechos imponibles y bases imponibles como elementos son susceptibles de ser incluidos en la definición legal del hecho imponible".*

Con lo anterior parece que la cuestión quedaría resuelta en el sentido de entender que cuando se enajena una empresa habrá que girar tantas liquidaciones como bienes y derechos se transmitan. Sin embargo, no fue así, puesto que, como continúa afirmando el Tribunal, aun cuando la Ley no consagre una transmisión unitaria, si la Administración en su

---

<sup>577</sup>Vid. el mismo Fundamento Sexto de la sentencia últimamente citada.

valoración tomó todas las partidas del activo, debería haber tomado también el pasivo pues<sup>578</sup>:

*"La no admisión del pasivo, es decir, de las deudas, implica la destrucción conceptual de la empresa, pues ésta es una organización de elementos, bienes, derechos, deudas, relaciones laborales, etc., que desde la perspectiva contable se clasifican en Activos y Pasivos. El activo, por definición, no es la empresa, sino una parte de ella, por tal razón no puede ni debe dissociarse del Pasivo. Dicho de otro modo, si la Administración Tributaria parte de la contabilidad (balance) para valorar una operación consistente en la compraventa de una empresa, debe ser consecuente y estimar como base imponible el valor neto contable y no sólo la parte positiva". Por tanto, la argumentación del Tribunal Supremo concluye declarando que "la base imponible a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de "transmisiones onerosas", es el valor neto contable, que se deduce del balance"<sup>579</sup>.*

La conclusión anterior, a la vista la fundamentación de la Sentencia y a tenor de los hechos enjuiciados -la cuestión controvertida era únicamente la valoración dada por la Administración-, cabría entenderla aplicable sólo al caso de autos, pero no como una norma de

---

<sup>578</sup>Vid. Fundamento Octavo de la misma sentencia citada en nota anterior.

<sup>579</sup>Vid. Fundamento Octavo de la misma sentencia.

general aplicación a todos los supuestos de transmisiones empresariales. Sin embargo, en un pronunciamiento posterior<sup>580</sup>, la misma es asumida como regla de general aplicación al considerar que "*la aplicación del art. 10.1 del Texto Refundido ITPAJD..., cuando se trata de la transmisión de una empresa unitariamente considerada, exige tener en cuenta que las deudas han de computarse como elemento esencial en la determinación del valor del bien transmitido, puesto que el valor de una empresa no puede ser otro que el resultado que arroje la suma algebraica de los activos y pasivos que la compongan*"<sup>581</sup>.

Así pues, no existe ningún inconveniente para que, en el supuesto de que la transmisión de la empresa hubiera de tributar en el ITP, lo que, en nuestra opinión, no es así, se tomara como valor real de la empresa, es decir, como base imponible su valor neto contable actualizado; a tal conclusión conduce la doctrina del Tribunal Supremo.

La segunda cuestión que plantea la pretendida tributación de la transmisión de la empresa en el ITP es el tipo aplicable. El problema se plantea porque en la empresa se contienen bienes y derechos de distinta naturaleza, cuando en el impuesto existen tipos diferentes para los inmuebles, los muebles y las cesiones de derechos. De cualquier forma,

---

<sup>580</sup>Vid. Sentencia de 23 de Junio de 2001.-

<sup>581</sup>Vid. el Fundamento Cuarto de la Sentencia, citada, de 23 de Junio de 2001, en el que concluye afirmando que "*sólo si una vez determinado dicho valor existiera una subrogación o asunción por el comprador en otras deudas del vendedor, éstas últimas no sería deducibles*". En el mismo sentido ya se había pronunciado con anterior la STS de 1 de octubre de 1996.

el problema lo ha resuelto el Tribunal Supremo aplicando a la base imponible, a tenor del art. 11.1 Texto Refundido ITPAJD y habida cuenta de que en todos los casos enjuiciados en el patrimonio empresarial existían inmuebles, el tipo de correspondiente a estos últimos<sup>582</sup>.

## **2.- La tributación en la modalidad "Operaciones Societarias" y "Actos Jurídicos Documentados".**

Cuando la transmisión de la empresa se opere a través de su aportación a una sociedad se está realizando el hecho imponible del impuesto en su modalidad de Operaciones Societarias, puesto que ésta última grava tanto la constitución como el aumento de capital de sociedades<sup>583</sup>. Dicha sujeción, además, es perfectamente compatible con la sujeción al IVA, por lo que se devengarán conjuntamente ambos o, en el caso de que la aportación quedara exenta en éste último, sólo el de Operaciones Societaria.

Así pues, cuando el empresario crea una sociedad a la que aporta su empresa o cuando dicha aportación la realiza a una sociedad ya existente que amplía su capital habrá de liquidarse el Impuesto de Operaciones Societarias de acuerdo con las reglas que sintetizamos en los siguientes puntos:

---

<sup>582</sup>Vid. las Sentencias citadas de 1 de octubre de 1996, 16 de octubre de 2000 y 23 de junio de 2001.

<sup>583</sup>Vid. art. 19.1.1º.

1º.-El sujeto pasivo, tanto en el supuesto de constitución de sociedad como de ampliación de capital, es la persona jurídica creada o cuyo capital se amplía<sup>584</sup>.

2º.-El tipo impositivo es en todo caso, en cuanto que las comunidades autónomas no tienen competencia para su determinación, el 1%.

3º.-La determinación de la base imponible varía dependiendo de si la sociedad constituida es una sociedad capitalista, es decir, que limita la responsabilidad de los socios o personalista, en la que no se opera dicha limitación de responsabilidad<sup>585</sup>:

\*Cuando se trata de sociedades de capital la base imponible es la cifra de capital emitido o ampliado más la prima de emisión, si se exigiere. Obviamente si lo que se aporta es una empresa en su conjunto, deberá existir una absoluta correspondencia entre el valor neto actualizado de la empresa aportada -activo real, menos pasivo exigible, actualizados ambos- y el capital nominal suscrito por el socio aportante, más la prima de emisión, es decir la base imponible de la operación societaria debe coincidir cuantitativamente con el valor neto actualizado de la empresa aportada; sin perjuicio de ello, en este tipo de

---

<sup>584</sup>Vid. art. 23.a) Texto Refundido ITPAJD.

<sup>585</sup>La distinción entre la base imponible respecto de uno u otra tipo de operaciones se explica con total claridad en el Fundamento sexto.2 de la STS de 16 de octubre de 2000.

sociedades, el Impuesto no recae sobre la transmisión de los bienes y derechos que constituyan la aportación, sino sobre el capital constituido o ampliado.

\*En cambio, cuando se trata de sociedades personalistas lo que se grava es el valor neto de los bienes y derechos que integran la aportación. Se establece así una importantísima excepción respecto del régimen general establecido a propósito del ITP, de acuerdo con el cual se grava el valor real de los bienes transmitidos sin deducción de deudas. En las aportaciones a sociedades personalistas el valor real, sin embargo, viene determinado por la diferencia entre el activo y el pasivo. *"Esta excepción era absolutamente necesaria, porque aunque se trate de sociedades personalistas, debe existir, al igual que en las sociedades de capitales, una absoluta correspondencia entre el "valor neto" de la empresa aportada y el capital suscrito por el socio, que desembolsa mediante la aportación de la empresa. Constituiría un grave atentado a las normas del Derecho mercantil e incluso de los principios del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, determinar la base imponible en la aportación de una empresa a una sociedad personalista, si no se dedujera su pasivo"*<sup>586</sup>.

4°.-Sin perjuicio de lo anterior, cuando la aportación se beneficie

---

<sup>586</sup>Son palabras de la Sentencia de 16 de Octubre de 2000.

efectivamente<sup>587</sup> del régimen especial del Impuesto de Sociedades<sup>588</sup>, está también exenta del Impuesto de Transmisiones en su modalidad de operaciones societarias<sup>589</sup>.

Finalmente, la escritura pública en la que se documente la transmisión de la empresa puede estar sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados -cuota variable de los documentos notariales-. Para ello, además de que el acto documentado tenga objeto valuable -lo que siempre concurrirá en la transmisión de empresa- y de que sea inscribible en algún registro público -lo que ocurrirá si se transmiten

---

<sup>587</sup>Como pone de manifiesto SÁNCHEZ MANZANO, J.D., "Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial...", op. cit., pág. 465, "La reciente doctrina administrativa parece precisar la efectiva aplicación del régimen especial para que prospere la exención.... De hecho entendemos que, en efecto, la viabilidad del juego de la exención debe depender de la opción por el régimen, puesto que la solución contraria llevaría a situaciones incongruentes y paradójicas". Sin embargo, no falta tampoco doctrina que entiende que basta que el régimen haya sido susceptible de ser aplicado, aun cuando no se haya optado por él, para que opere la exención en el Impuesto de Operaciones Societarias; en este último sentido vid., BLESÁ BÁGUENA, A., "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores", en *TodoFiscal.com 2005*, Editorial CISS, pág. 928, para quien "aunque se renuncie a la aplicación del régimen... operará la exención en el ITPAJD".

<sup>588</sup>Lo que ocurrirá, como ya sabemos cuando el empresario lleve su contabilidad conforme al Código de Comercio y la Sociedad opte por su aplicación en la escritura pública en la que se constituya o se aumente su capital.

<sup>589</sup>La exención resulta del art. 45.1.b.10 TRITP, en relación con la Disposición Adicional 8ª LIS. Un análisis de ella puede verse en MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Las sociedades holding como instrumento de reorganización del patrimonio familiar", en *La fiscalidad de la empresa familiar*, op. cit., págs. 48 y ss.

inmuebles o derechos de propiedad industrial-, es necesario que no esté sujeto, ni a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni a Operaciones Societarias, ni al ISD. Esto quiere decir que se devengará el impuesto, respecto de aquéllos activos inscribibles en un Registro Público - inmuebles y derechos de propiedad industrial-, solamente cuando la empresa se transmita a través de una venta<sup>590</sup>. La razón es doble: por una parte porque la venta ya hemos visto que no está sujeta al ITP, al tratarse de una operación realizada en el ámbito de la actividad empresarial y, por otra, porque la transmisión realizada a título gratuito o a través de la aportación a sociedad está sujeta al ISD y a la modalidad Operaciones Societarias, respectivamente. No obstante, de esa regla general habría que exceptuar el caso de que la venta de la empresa quede no sujeta al IVA, en cuyo caso no se devengaría tampoco el impuesto respecto de la documentación de la transmisión de los inmuebles<sup>591</sup>, en el caso, claro está, de que se exigiera el ITP correspondiente a ellos.

#### **IV.- BENEFICIOS FISCALES ESTABLECIDOS EN LA LEY DE MODERNIZACIÓN DE EXPLOTACIONES AGRARIAS.**

No podemos terminar el análisis de la tributación de la

---

<sup>590</sup>Vid. CARBAJO VASCO, D., "Los supuestos de no sujeción en el IVA", RDFHP, nº 175, pág. 20.

<sup>591</sup>Excepción hecha, obviamente, de la cuota fija del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.



transmisión de empresa, sin hacer referencia a los beneficios fiscales<sup>592</sup>

---

<sup>592</sup>Sobre los beneficios fiscales aplicables a las actividades agrícolas vid.: A.S.A.J.A, "La actual tributación de los Agricultores y Ganaderos", en LIBRO BLANCO DE LA AGRICULTURA Y EL DESARROLLO RURAL, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004; ABELLA POBLET, E., "La fiscalidad indirecta de la actividad agraria", en LIBRO BLANCO DE LA AGRICULTURA Y EL DESARROLLO RURAL, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004; ALONSO ALONSO, R., "Guía práctica sobre el nuevo Régimen de Tributación de Agricultores y ganaderos", Revista de Estudios Financieros, nº 141, págs. 45 y ss; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., "La fiscalidad de la pequeña empresa agropecuaria", en LIBRO BLANCO DE LA AGRICULTURA Y EL DESARROLLO RURAL, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004; ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, J.L., "Sociedades Agrarias de Transformación", Gaceta Fiscal, nº 93, págs. 179 y ss; BARBERENA BELZUNCE, I., "Régimen aplicable a las Sociedades Agrarias de Transformación en el Impuesto sobre Sociedades con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 20/90, de 19 de diciembre", Jurisprudencia Tributaria, nº 25; CALERO GARCÍA, M.L., "La estimación objetiva de bases por módulos en la agricultura y ganadería", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Monográfico nº 20, págs. 1 y ss; CALLE SAIZ, R. y CONDE FERNÁNDEZ, E., "La fiscalidad de la transmisión y tenencia del negocio agrario", en LIBRO BLANCO DE LA AGRICULTURA Y EL DESARROLLO RURAL, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004; CÁRDENAS ORTIZ, R.M., "Régimen fiscal aplicable a la transmisión de fincas rústicas: análisis de la Ley 19/95, de modernización de explotaciones agrarias y de las normas que la desarrollan", Revista Información Fiscal, 18, págs. 45 y ss; CASTRO MUÑOZ, C., "La incidencia del IVA en la agricultura", Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 107, págs. 340 y ss; CONFEDERACIÓN DE COOPERATIVAS AGRIAS DE ESPAÑA, "Notas y propuestas de Reforma de la Fiscalidad de las Cooperativas Agrarias", en LIBRO BLANCO DE LA AGRICULTURA Y EL DESARROLLO RURAL, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004; CORRAL DUEÑAS, F., "Régimen Fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación", Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, nº 571, págs. 1471 y ss; CORRAL DUEÑAS, F., "Las sociedades agrarias de transformación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales", Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, 584, págs. 135 y ss; CRUZ RODRÍGUEZ, J.M. y VAHI SERRANO, A., "El Impuesto sobre tierras

infrautilizadas en la Ley de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía", Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 116, págs. 29 y ss; CHECA GONZÁLEZ, CL., "El IVA y la agricultura, ganadería y pesca", Noticias CEE, nº 14, págs. 115 y ss; DELGADO GONZÁLEZ, A., "La Sentencia del TC sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas", Revista Española de Derecho Financiero, nº 61, págs. 87 y ss; GARCÍA AZCÁRATE, R., "El IVA y la agricultura española. Unos primeros resultados", H.P.E., nº 99, págs. 131 y ss; GARCÍA MARTÍN, J.A., EL IVA Y LAS ACTIVIDADES AGRARIAS, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985; GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J.A. y BERBEL VECINO, J., "La aplicación del régimen especial del IVA para la agricultura y sus repercusiones en los mercados agrarios comunitarios", Hacienda Pública Española, nº 141-142, págs. 237 y ss; JULIÁ IGUAL, J.F. y DEL CAMPO GOMIS, F.J., "El IVA de la agricultura española. Análisis de la neutralidad o beligerancia del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca", Hacienda Pública Española, 131, págs. 79 y ss; MARÍ VIDAL, S. y JULIÁ IGUAL, J.F., "Modelos de medición de la eficiencia tributaria de los regímenes especiales en la imposición agraria", Revista de Estudios Financieros nº 242, págs. 39 y ss; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "El régimen tributario de la agricultura en España", en LIBRO BLANCO DE LA AGRICULTURA Y EL DESARROLLO RURAL, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004; MARTÍN VEGA, A. y VIERA JIMÉNEZ-ONTIVEROS, E., "Tributación Agraria", en OPERACIÓN JOVELLANOS. PROPUESTA DE REFORMA PARA LA AGRICULTURA ESPAÑOLA, Consejo General del Notariado. Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación; MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, O., "La tributación de la agricultura ante la entrada en la CEE", XXXIII SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, I.E.F., 1989, págs. 655 y ss; MONTES GUERRERO, M., NAJERA HIDALGO, R. y SILES CANTERO, A., EL IVA: GUÍA PRÁCTICA DE LOS REGÍMENES ESPECIALES DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA; NAVARRO FERNÁNDEZ, G., "Régimen Fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación", Crónica Tributaria, nº 52, págs. 171 y ss; NIEVES MANCHÓN, N., "Las actividades agrarias en el IRPF", Crónica Tributaria, nº 34, págs. 91 y ss; PEREA HERRERO, L., "El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido", Actualidad Tributaria, nº 19; PICAZO DIOS, J.A., "Problemas en la tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación", Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, nº

que se establecen para las explotaciones agrícolas en la Ley 19/1995, de 4 de Julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Si bien es cierto, que dichos beneficios se establecen, como en seguida veremos, respecto de los tributos que graven la transmisión, con lo que, potencialmente beneficiarios de ellos serán no sólo el IVA o el ITPAJD, sino también el ISD, que es un Impuesto directo, hemos preferido posponer su análisis a este momento, por razones metodológicas, una vez estudiado el tratamiento tributario de la transmisión de la empresa tanto en la imposición directa como indirecta.

De cualquier forma, en todos los beneficios establecidos en dicha ley a favor de la transmisión de una empresa agrícola aparece el concepto de explotación prioritaria, por lo que, para entender el alcance de los mismos, es necesario referirse previamente a él.

---

129, págs. 29 y ss; PUELLES PÉREZ, J.A., "La fiscalidad de la empresa agropecuaria", en LIBRO BLANCO DE LA AGRICULTURA Y EL DESARROLLO RURAL, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004; SANCHO CALABUIG, J., "El IRPF: determinación de los rendimientos de la actividad agraria y agroalimentaria", en FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES AGRARIAS Y AGROALIMENTARIAS, Universidad Politécnica de Valencia, 1997, págs. 27 y ss; SANCHO CALABUIG, J., "El IVA en la empresa agraria y agroalimentaria", en FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES AGRARIAS Y AGROALIMENTARIAS, Universidad Politécnica de Valencia, 1997, págs. 79 y ss; SERVER IZQUIERDO, R.J., "El régimen tributario de las Sociedades Agrarias de Transformación", Carta Tributaria, Monografías, nº 169; SIMÓN ACOSTA, E., "Sobre el régimen de operaciones vinculadas en relación con las sociedades agrarias de transformación", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 8/2001, págs. 19 y ss.

### **1.-Concepto de explotación prioritaria.**

La ley distingue entre explotaciones prioritarias pertenecientes a personas físicas y explotaciones prioritarias asociativas<sup>593</sup>. Por explotación prioritaria cuyo titular sea una persona física se entiende aquella que reúna los siguientes requisitos:

1º.-Ocupar, al menos, una unidad de trabajo agrario, es decir, que la actividad agraria requiera, como mínimo, el trabajo de una persona a tiempo completo durante un año.

2º.-Que la renta unitaria de trabajo de la explotación esté comprendida entre el 35% y el 120% de la renta de referencia. Por renta unitaria de trabajo se entiende el resultado de dividir el beneficio neto más los salarios entre el número de unidades de trabajo, mientras que la renta de referencia es un indicador, que se fija para cada año por Orden del MAPA, relativo a los salarios brutos no agrarios en España.

3º.-Que el titular reúna los siguientes requisitos:

3º.a)Ser agricultor profesional, entendiéndose por tal la

---

<sup>593</sup>Vid. nuestro trabajo, “Régimen Fiscal de la Actividad Agraria”, en *Introducción al Derecho Agrario. Régimen jurídico de las explotaciones agrarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005, págs.703-753.

persona física que siendo titular de una explotación agraria, al menos, el 50% de su renta total la obtenga de actividades agrarias u otras actividades complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria realizada en su explotación no sea inferior al 25% de su renta total y el tiempo de trabajo dedicado a actividades agrarias o complementarias sea superior a la mitad de su tiempo de trabajo total.

3º.b) Poseer un nivel de capacitación agraria suficiente.

3º.c) Haber cumplido dieciocho años y no haber cumplido sesenta y cinco años.

3º.d) Estar dado de alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social o en el Régimen Especial de Trabajadores por cuenta propia o autónomos en función de su actividad agraria.

3º.e) Residir en la comarca donde radique la explotación o en las limítrofes.

Para que una explotación agraria de carácter colectivo reciba la calificación de prioritaria, además de reunir los requisitos 1º y 2º anteriores tiene que responder a una de las tres alternativas siguientes:

1ª.-Que se trate de una sociedad cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado dentro de la actividad agraria.

2ª.-Que se trate de una sociedad cooperativa o sociedad agraria de transformación o, incluso, de una sociedad civil, laboral o mercantil -cuyas acciones, si es anónima, han de ser nominativas-, siempre que en estos tres últimos supuestos más del 50% del capital social, de existir, pertenezca a socios que sean agricultores profesionales y que su objeto social exclusivo sea el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sean titulares. Además, en todos estos casos, se ha de cumplir uno de los dos siguientes requisitos:

1.-Que al menos el 50% de los socios sean agricultores profesionales.

2.-Que los dos tercios de los socios que sean responsables de la gestión y administración, cumplan los requisitos exigidos al agricultor profesional en cuanto a dedicación de trabajo y procedencia de rentas, así como los demás establecidos para los titulares individuales de explotaciones prioritarias y que dos tercios, al menos, del volumen de trabajo desarrollado en la explotación sea aportado por socios que cumplan

todos los requisitos anteriores.

3ª.-Que la explotación asociativa se haya constituido agrupando, al menos, dos terceras partes de la superficie bajo una sola linde, sin que la superficie aportada por un solo socio supere el 40% de la superficie total de la explotación. En estos casos, al menos uno de los socios ha de ser agricultor profesional y reunir los demás requisitos propios de los titulares de explotaciones prioritarias.

## **2.-Beneficios a la transmisión de la explotación.**

La LMEA establece dos beneficios fiscales relacionados con la transmisión de la explotación: Una reducción en la base imponible y una exención<sup>594</sup>.

### **2.a) Reducción en la base imponible de los impuestos que recaigan sobre la transmisión de la explotación agrícola.**

Se establece una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión por cualquier título, oneroso o gratuito, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de explotaciones agrarias, siempre concurren los siguientes que inmediatamente

---

<sup>594</sup>Sendas exposiciones, sucintas, pero muy esclarecedoras se encuentran en GARCÍA CARACUEL, M., "Beneficios fiscales de las PYME en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones", en *Estudio sobre la Fiscalidad de las PYMES*, op. cit., págs. 396 y ss.

enumeraremos. No obstante, el porcentaje de la reducción se incrementa al 100% cuando la transmisión se realiza en favor de agricultores jóvenes o asalariados agrarios, siempre que adquieran dentro de los cinco años siguientes a su primera instalación. Los requisitos exigidos son los siguientes:

1.-Que se transmita la explotación en su integridad, entendiéndose cumplido dicho requisito aun cuando se excluya la vivienda. Si se transmite una parte de la explotación la reducción aplicable será del 75% -del 85% para jóvenes agricultores-.

2.-Que, o bien el adquirente sea ya titular de una explotación prioritaria cuya condición no se altere por la nueva adquisición o bien alcance esa consideración como consecuencia de la misma.

3.-Que se haga constar en la escritura pública de adquisición y, si las fincas estuviesen inscritas, también en el Registro de la Propiedad, que si las mismas fueren enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de 5 años siguientes, deberá justificarse el pago de la parte de impuesto que se favoreció de la reducción.

La reducción se eleva al 100% cuando el cónyuge superviviente continúe la explotación.



La cuestión que plantea el precepto es la concreción de los impuestos a los que beneficia. Obviamente, tales serán aquéllos que gravan la transmisión del pleno dominio de la explotación o del usufructo de la misma, es decir, según ya nos consta, el IVA, ya se lleve a cabo a título oneroso o gratuito y el ISD.

La razón de que la operación esté sujeta al IVA y no al ITP es doble: por un lado, porque cuando se transmite una explotación o se constituye un usufructo sobre la misma nos encontramos con un acto realizado en todo caso en desarrollo de la actividad, pues, como ya hemos insistido en ello, tienen tal consideración las transmisiones o cesiones de uso de la totalidad o parte de los bienes afectos, aun cuando se efectúen con ocasión del cese en el desarrollo de la actividad y, por otro, porque la reducción se establece para la transmisión de explotaciones agrícolas, pero no para la transmisión de fincas rústicas.

Ahora bien, a pesar de que la reducción opera, teóricamente, tanto en el IVA como en el ISD, ya sabemos que en aquél están exentas las transmisiones de empresas o de partes de ellas cumpliendo ciertos requisitos y que en éste existe una reducción propia del 95% - incrementada incluso en algunas comunidades Autónomas- por adquisición de empresa, tanto inter vivos como mortis causa, siempre que concurren, igualmente, ciertos presupuestos.

La conclusión es obvia: la reducción establecida en la LMEA tendrá una aplicación marginal, pues sólo operará sobre los impuestos

que graven la transmisión, siempre que la misma no reciba un trato más favorable por aplicación de la normativa general del mismo. A este respecto, la DGT tiene declarado que ante la posible concurrencia del presupuesto de hecho de las reducciones de la LMEA con el de las establecidas en el ISD, el sujeto debe optar<sup>595</sup> por la aplicación de unas u otras, "*de manera que un mismo bien no de lugar a dos reducciones*"<sup>596</sup>.

### **2.b) Exención de los impuestos que graven la adquisición de fincas o explotaciones agrarias.**

Finalmente, la LMEA declara también la exención en los impuestos que los graven de los actos de adquisición tanto de fincas rústicas, como de explotaciones o de partes de ellas, realizados por agricultores jóvenes o asalariados agrarios para su primera instalación en una explotación agraria.

## **V.-LA TRANSMISIÓN DE EMPRESA EN LA UNIÓN EUROPEA.**

Finalmente, como colofón al estudio de la tributación de la transmisión de la empresa, tanto en la imposición directa, como en la indirecta, hemos de hacer alguna reflexión sobre si nuestro sistema tributario es respetuoso, o no, con las recomendaciones comunitarias.

---

<sup>595</sup>Sobre este extremo, vid. también CARO ROBLES, V., op. cit., pág. 322.

<sup>596</sup>Así se afirma en la Resolución 2/99.

Entre los objetivos actuales de la Comisión Europea figura potenciar la eliminación de las trabas que muchas legislaciones establecen a la transmisión de las empresas, en particular de índole fiscal. En este sentido, sobre la base de una previa Comunicación<sup>597</sup>, se aprobó el 7 de Diciembre de 1994 una Recomendación sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas<sup>598</sup> en la que se proponía a los Estados miembros<sup>599</sup>:

1º.-La exoneración de impuestos sobre la renta de las plusvalías o de las ganancias de capital realizadas sobre los activos de una empresa en caso de transferencia por fallecimiento, compraventa o reorganización empresarial. Esta exoneración únicamente podrá ser concedida bajo condición de que la empresa continúe con sus actividades, en el caso de transferencia por fallecimiento o de que el precio obtenido por la transferencia sea reinvertido en la empresa en el caso de compraventa u otra forma cualquiera de reorganización.

2º.-Reducción o aplazamiento de los derechos de sucesión que gravan los activos de la empresa cuando los herederos de la misma continúan con la actividad empresarial.

---

<sup>597</sup>"Comunicación de la Comisión sobre la Transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME" (94/C 204/01).

<sup>598</sup>DO L 385 de 31-12-1994, pág. 14.

<sup>599</sup>Reproducimos sólo aquellas recomendaciones que afectan a la transmisión de la empresa individual.

Pues bien, la legislación española ha seguido las recomendaciones anteriores, yendo incluso más allá: Las plusvalías generadas por la transmisión mortis causa no tributan en ningún caso, como tampoco lo hacen las generadas por la donación de la empresa cuando el donante tiene la edad de jubilación o está incapacitado, supuesto en el que tampoco nace la obligación de pagar el ISD.

Sin embargo, queda un punto en el que la legislación española no ha seguido las recomendaciones europeas, en la medida que las ganancias patrimoniales generadas por la venta de la empresa van a tributar en todo caso, aun cuando el precio recibido se reinvierta en otra actividad<sup>600</sup>. Por lo tanto, sería conveniente la modificación de la LIRPF para declarar la exención de las plusvalías generadas en tal supuesto.

Así pues, en términos generales, cabe concluir afirmando que, en contra de lo que a primera vista pudiera parecer, la legislación tributaria española no establece trabas innecesarias, desde el punto de vista fiscal, a la continuación de la empresa cuando surge la necesidad de afrontar su transmisión.

---

<sup>600</sup>Como sabemos, la exención por reinversión fue sustituida por una deducción en la cuota íntegra -que fija el art. 36.ter LIS, introducido con efectos 1 de enero del 2002- y por un supuesto de amortización acelerada de los elementos en los que se materializa la reinversión para empresas de reducida dimensión -establecido en el art. 127 para períodos impositivos posteriores a 25 de Junio de 2000-.

## **CAPÍTULO V**

### **LA RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS PENDIENTES.**



## **CAPÍTULO V**

### **LA RESPONSABILIDAD POR LAS DEUDAS TRIBUTARIAS PENDIENTES.**

#### **I.-LA RESPONSABILIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE LAS DEUDAS DE LA EMPRESA TRANSMITIDA SEGÚN EL DERECHO COMÚN.**

Como ya avanzamos en la introducción a nuestro trabajo, la última cuestión que pretendíamos abordar cuando se transmitía la empresa era quién iba a quedar responsable de las deudas tributarias devengadas en virtud de su ejercicio por el anterior titular, cuestión a la que daremos respuesta en este último capítulo. Para ello, analizaremos en primer término el Derecho común en la materia, es decir, lo que la teoría general establece respecto de la transmisión de las deudas, a lo que añadiremos el estudio de las peculiaridades que respecto de ella establecen las normas tributarias.

##### **1.-Transmisión a título oneroso e inter vivos.**

Como quedó expuesto en el primer capítulo, cuando la transmisión de la empresa se produce a título oneroso e *inter vivos* - léase, venta, permuta o aportación a sociedad-, desde el punto de vista de la relación interna entre el transmitente y el adquirente, las deudas se transmiten a este último, salvo pacto en contrario<sup>601</sup>. Es decir, que si no se excluyen expresamente de la transmisión, el nuevo titular de la empresa se obliga frente al anterior a hacer efectivo su cumplimiento.

Cuestión distinta es la situación de las deudas desde el punto de vista de las relaciones externas al vínculo entre el transmitente y el adquirente de la empresa, es decir, la situación que ocupan en la relación entre el acreedor y el deudor originario. Como quiera que, por la simple transmisión de la empresa, las relaciones obligatorias de las que derivan las deudas no resultan modificadas en absoluto, a menos que, obviamente, medie el consentimiento del acreedor<sup>602</sup>, éste sólo puede

---

<sup>601</sup>A esta conclusión vimos cómo llegaba HERNANDO CEBRIÁ, L., *La empresa como objeto de negocios jurídicos*, op. cit., pág. 227. Tesis que ya fue mantenida por parte de la doctrina mercantilista clásica: PÉREZ DE LA CRUZ, A., "Efectos de la transmisión del establecimiento mercantil sobre las deudas pendientes", RDM 134, 19743, págs. 528 y 529; ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L., "La vida jurídica de la empresa individual", RDN, 1980, pág. 99; DE LA CÁMARA ALVAREZ, M., "La venta de empresa: Principales problemas que plantea", AAMN, 1981, pág. 322 y 323, LANGLE, E., *El contrato...*, op. cit., pág. 160, GONDRA, J.M., "La estructura...", op. cit. Tesis que ya vimos también cuenta con sólidos apoyos jurisprudenciales: STS de 5 de Junio de 1984 (RJ 3213), 16 de Noviembre de 1981 (RJ 4511), de 30 de enero de 1968 (RJ 602) o 36 de marzo de 2003 (RJ 2395).

<sup>602</sup>Acerca del consentimiento del acreedor vid. la minuciosa exposición de los diferentes problemas que el mismo puede plantear en RUBIO VICENTE, P.J., *La aportación de empresa en la Sociedad Anónima*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 741 y ss.



reclamar el cumplimiento al anterior titular, no al adquirente, y aquél queda obligado a atenderlo sin poder oponer el compromiso adquirido frente a él por éste último. O sea, si el acreedor no ha consentido expresamente la transmisión de la deuda, la asunción realizada por el adquirente sólo surte efectos en el plano interno entre él y el transmitente, pero no, en ningún caso, frente a aquél, lo que supone que se habrá operado una simple asunción de cumplimiento y no una novación subjetiva por cambio de deudor -asunción de deuda-. Así las cosas, el pago que eventualmente efectúe el adquirente tendrá frente al acreedor el carácter de pago por tercero y si es el transmitente el que lo hace efectivo tendrá derecho, al haberse producido un incumplimiento contractual, a reclamar del nuevo titular de la empresa el reembolso de la cantidad satisfecha más los correspondientes intereses.

Por contra, si los acreedores consienten la asunción efectuada por el adquirente, éste se subroga plenamente en la posición de deudor, quedando en lo demás inalterada la obligación<sup>603</sup>. Ello supone:

---

<sup>603</sup>Se produce, así, una simple novación modificativa; en tal sentido, vid. DE DIEGO, C., *Transmisión de las Obligaciones según la Doctrina y Legislación española y extranjera. La transmisibilidad de las Obligaciones*, Madrid, 1912, págs. 123 y ss; NÚÑEZ LAGOS, R., "Cesión de Contrato", en RDN, 1956 (abril-junio), págs. 21 y ss; CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil español, Común y Foral, 16ª ed, Madrid, 1992, t. III (Derecho de Obligaciones. La Obligación y el Contrato en general)*, págs. 367-370; DE COSSÍO Y CORRAL, A., "La transmisión pasiva de las obligaciones a título singular", en AAMN, 1945, págs. 194-196; JORDANO, J.B., "Asunción de deuda", ADC, 1950, págs. 1374-1375; ENNECERUS, L./LEHMANN, H., *Tratado de Derecho Civil, 2ª edición, Barcelona, 1954, t. II (Derecho de las Obligaciones)*, págs. 416-420; GARCÍA AMIGO, M., *La cesión de contratos en el Derecho español, Madrid, 1964, págs.*

1º.- Que los acreedores sólo podrán reclamar el cumplimiento al adquirente y no al transmitente que queda plenamente liberado, incluso en el supuesto de que el nuevo deudor resulte insolvente<sup>604</sup>.

2º.- Que el adquirente podrá oponer al acreedor todas las excepciones reales, es decir, derivadas de la obligación transmitida, sean anteriores o posteriores a su asunción.

Sin embargo, frente a la certeza de las reglas anteriores, nuestro Derecho presenta dos lagunas sobre cuestiones transcendentales de la asunción de deuda: La primera es si el nuevo deudor puede oponer al acreedor las excepciones derivadas de la relación de asunción de deuda y la segunda es qué ocurre con las garantías que amparaban el cumplimiento de la obligación transmitida. Respecto de la primera, la mejor doctrina entiende que los vicios o defectos del contrato de cesión existentes al tiempo de su celebración y que lo privaran de eficacia pueden ser opuestos al acreedor; no así las excepciones que deriven del

---

74-76; *PUIG BRUTAU, J.*, Fundamentos de Derecho Civil, 3ª ed., Barcelona, 1985, t. I, vol. II, págs. 389-390; *DÍEZ PICAZO, L.*, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, 5ª ed., Madrid, 1996, Vol. II, págs. 813-814.

<sup>604</sup>Existen, no obstante, dos excepciones, aplicables al caso de la expromisión, no así al de delegación: que la insolvencia del deudor fuere anterior y pública a la asunción o conocida por el deudor. Sobre ellas vid. *DÍEZ PICAZO, L.*, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, op. cit., Vol I, págs 829.

posterior desenvolvimiento de dicho contrato<sup>605</sup>.

Por su parte, en relación a la subsistencia de las garantías iniciales, es usual distinguir tres supuestos relativos a: Las garantías constituidas por terceros, las reales constituidas por el deudor primitivo y las obligaciones personales establecidas por éste -por ejemplo, cláusula penal-. Respecto de las primeras, la doctrina entiende que las garantías prestadas por terceros sólo subsisten si éstos han consentido el cambio de deudor, mientras que para las terceras se concluye que las obligaciones accesorias es lógico entender que quedan asumidas en virtud del pacto de asunción por el nuevo deudor y que, en consecuencia, el antiguo queda liberado respecto de ellas. Finalmente, respecto de las garantías reales constituidas por el antiguo deudor, se afirma que ésta es una cuestión que quedará al contenido del pacto entre éste y el nuevo deudor y que, a falta de él, habrá de entenderse extinguida la garantía, pues, "si así no fuera, el antiguo deudor no habría quedado en rigor liberado"<sup>606</sup>.

El resumen de todo lo anterior es que por la transmisión de la empresa se produce, salvo pacto, una asunción de cumplimiento de las deudas por parte del adquirente, que se obliga frente al transmitente a

---

<sup>605</sup>Por todos vid. DÍEZ PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, op. cit., págs. 830 y 831.

<sup>606</sup>Es la opinión de DÍEZ PICAZO, L, op. et loc. cit. en nota anterior. En contra, no obstante, se manifiesta RUBIO VICENTE, J., *La aportación de empresa...*, op. cit., pág. 750, siguiendo a JORDANO BAREA, J.B.

hacerlas efectivas, pero sin que dicho pacto altere la relación inicial entre éste último y el acreedor. En cambio, si éste consiente la cesión, se producirá una auténtica asunción de deuda, es decir, un cambio en la persona del deudor, que pasa a ser el adquirente, liberándose el antiguo, esto es, el transmitente.

## **2.-Transmisión a título gratuito e inter vivos.**

Como ya vimos también en los dos primeros capítulos, cuando la empresa se transmite a título gratuito e *inter vivos*, léase a través de donación, la situación de las deudas es, *mutatis mutandi*, idéntica a aquella en la que se encuentran las deudas en la transmisión onerosa de la empresa. La razón se encuentra en que si bien el artículo 643 Cc admite que en la donación se estipule que el donatario responda de determinadas deudas del donante<sup>607</sup>, lo que en la donación de empresa existirá bien expresa o implícitamente respecto de todas aquellas que figuren en la contabilidad, los efectos de éste pacto han de ser los propios de la asunción de cumplimiento, a menos que medie el consentimiento de los acreedores; así resulta de la remisión que el artículo 621 hace a las disposiciones generales de las obligaciones y contratos respecto de todo aquello que no esté especialmente regulado en los preceptos destinados a la donación. De esta manera, aun cuando pueda entenderse que el donatario al aceptar la donación se obliga a

---

<sup>607</sup> Así resulta también de la posibilidad de realizar donaciones con causa onerosa, pues tales son aquellas en las que al donante se le impone una obligación.

hacer frente a las deudas, a falta del consentimiento del acreedor, el donante seguirá manteniendo su posición deudora, teniendo en el supuesto de que aquél no cumpla su compromiso de pagar las deudas, la facultad de revocar la donación, conforme al artículo 647 Cc<sup>608</sup>.

Ahora bien, la situación es bien distinta tratándose de la transmisión *mortis causa* de la empresa.

### 3.- Transmisión *mortis causa*.

En efecto, cuando se lleva a cabo una transmisión *mortis causa* de la empresa, al partir de la base de la extinción de la personalidad del transmitente, la situación de las deudas ha de ser, por fuerza, distinta, ya se trate de una sucesión universal -herencia- o de una sucesión particular -legado-. Recordemos, pues, lo que el Derecho común establece respecto de las deudas en los supuestos de sucesión, tanto a título de herencia como de legado, para lo que hemos de distinguir el supuesto general de existencia de herederos y el excepcional de inexistencia de los mismos.

---

<sup>608</sup>En general, respecto de las cuestiones civiles que plantea la transmisión gratuita a título universal de la empresa, me remito al minucioso trabajo de PALAZÓN GARRIDO, M.L., *La sucesión por causa de muerte en la empresa mercantil*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2003, Parte Tercera, Capítulo I, I, 2.A). El estudio clásico de las donaciones remuneratorias lo constituye la obra de DÁNGELO, A., *La donazione rimuneratoria*, Giuffrè, Milano, 1942.

### **3.a) Existiendo herederos.**

La sucesión universal consiste en la subrogación en todos los bienes, derechos y obligaciones del causante<sup>609</sup>, es decir, que por el hecho de la sucesión, el heredero pasa a ocupar el lugar del *de cuius*, tanto en sus relaciones activas como pasivas, es decir, que la sucesión opera ope legis una novación subjetiva por cambio de deudor. De este modo, los herederos quedan personalmente responsables de las deudas del difunto, ilimitadamente si aceptaron pura y simplemente o limitadamente a los bienes que recibieron, si lo hicieron a beneficio de inventario. Así resulta con total nitidez de lo dispuesto en los artículos 1003 y 1023 Cc, pues si el primero dispone que "*por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios*", el segundo establece que el beneficio de inventario produce el efecto de que "*el heredero no queda obligado a pagar las deudas y demás cargas de la herencia sino hasta donde alcancen los bienes de la misma*".

Existiendo varios herederos, se plantea la cuestión de determinar si su responsabilidad personal, limitada o ilimitada, es solidaria o mancomunada, es decir, si los acreedores pueden reclamar el

---

<sup>609</sup> Así resulta tanto del artículo 659 Cc -"la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte"-, como del art. 661 -"los herederos suceden al difunto por el hecho de sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones"-.

cumplimiento íntegro de su crédito de cualquiera de los herederos o únicamente pueden reclamar de cada uno de ellos la parte correspondiente a su cuota en la herencia. La duda la plantea el artículo 1084 que establece la responsabilidad solidaria de los herederos, pero una vez hecha la partición, junto con el artículo 1082 del Cc que confiere a los acreedores el derecho a oponerse a la partición hasta que no se les paguen sus deudas, lo que podría ser entendido en el sentido de que hasta la partición los acreedores pueden obtener el cobro de sus derechos del patrimonio hereditario y de los herederos, cuya responsabilidad, por aplicación del art. 1137, sería mancomunada.

En ese sentido LACRUZ BERDEJO entiende que mientras persista indiviso el patrimonio del causante, el aceptante puro y simple, que responde, por supuesto, con el caudal y con sus propios bienes *ultra vires*, sólo estará obligado a pagar con estos últimos la parte de deuda que corresponda a su cuota hereditaria, mientras que el resto de la misma habrá de ser cobrado por el acreedor de los bienes relictos o de los demás coherederos, pero proporcionalmente a su participación en la herencia<sup>610</sup>.

---

<sup>610</sup>Vid. LACRUZ BERDEJO, J.L., SANCHO REBULLIDA, F., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVERRÍA, J., RIVERO HERNÁNDEZ, F y RAMS ALBESA, J., *Elemento de Derecho Civil, t. V, Derecho de Sucesiones*, Quinta edición, Bosch, Barcelona, 1993, pág. 104. En sentido similar DÍEZ PICAZO y GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil, vol. IV, Derecho de Familia. Derecho de sucesiones*, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1998, pág. 574, afirman que "si la responsabilidad de los coherederos se hace solidaria, una vez hecha la partición, ello significa que no lo era antes de la misma, y la solidaridad no puede presumirse en virtud de lo dispuesto en el art. 1137". Antes de la división existiría para estos autores una "mancomunidad sin división".

Sin embargo no es la anterior la opinión mayoritaria en la doctrina ni en la jurisprudencia<sup>611</sup>, de acuerdo con la cual la sucesión coloca a todos y cada uno de los coherederos en la posición del causante, por lo que todos ellos son responsables solidarios de la totalidad de la deuda, sin perjuicio de que en la relación interna entre ellos cada uno sólo sea deudor de parte, por lo que podrá repetir contra los demás por el exceso de lo pagado sobre su cuota. En palabras de GONZÁLEZ GARCÍA<sup>612</sup> *"la conclusión inevitable en lo que al problema estudiado importa, es que el Código estima que los herederos del deudor son deudores solidarios de las deudas de éste. Lo que establecido por la ley con carácter absoluto, es decir, sin distinguir antes o después de la partición, significa que lo son lo mismo después que antes"*<sup>613</sup>.

---

<sup>611</sup>Ya desde la STS de 22 de junio de 1931 -RJA 1931/2093- es doctrina consolidada que el art. 1084 Cc *"no subordina el ejercicio de la acción al hecho de que la herencia se haya dividido, sino que consagrando el principio de que cada heredero es responsable solidariamente de las deudas hereditarias, faculta al acreedor para reclamar la deuda por entero de cualquiera de aquéllos"*; en igual sentido vid., entre otras, STS 25 de junio de 1990 (RJA 1990/4891), de 30 de Diciembre de 1993 (RJA 1993/9906) o 1 de marzo de 1999 (RJA 1999/2245).

<sup>612</sup>GONZÁLEZ GARCÍA, J., *Responsabilidad del heredero y derechos de los acreedores sobre el patrimonio hereditario*, Montecorvo S.A., Madrid, 1989m pág. 73.

<sup>613</sup>*Tal es la opinión también, entre otros de ALBALADEJO GARCÍA, "La responsabilidad del heredero por deudas del causante, antes de la partición", A.D.C., 1967, págs. 479 y ss; GINOT LLOBATERAS, F., "La responsabilidad del heredero simple por deudas y legados en Derecho Común y Foral", A.D.C., 1950, pág. 1073; PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS, La herencia y las deudas del causante, Madrid, 1967, pág. 334 y PUIG BRUTAU, Fundamentos de Derecho Civil, tomo V, volumen 1º, 3ª ed., Bosch, Barcelona, 1990, págs. 280 y ss.*



Los argumentos en los que se apoya la tesis mayoritaria son, siguiendo a ALBALADEJO<sup>614</sup> los cinco siguientes:

1º.-En primer lugar, el hecho de que en el antecedente inmediato del Código Civil, el Proyecto de 1851, la responsabilidad de los coherederos era solidaria tanto antes como después de la partición.

2º.-En segundo lugar, en el propio artículo 1084, cuya finalidad no es variar la responsabilidad de los coherederos después de efectuada la partición, *"sino simplemente constata que no habiendo bienes comunes con los que responder de las deudas (al haber desaparecido con la partición la comunidad hereditaria), subsiste sólo la responsabilidad (existente con anterioridad) por las mismas con los bienes propios de los coherederos, entre los que se encuentran los que antes de la partición eran comunes"*<sup>615</sup>.

3º.-La inexistencia de un precepto que establezca la división de las deudas entre los herederos.

4º.-El art. 1974.2º, conforme al cual *"la interrupción de la prescripción de acciones en las obligaciones solidarias*

---

<sup>614</sup>Vid. ALBALADEJO GARCÍA, M., "La responsabilidad del heredero por deudas del causante, antes de la partición", A.D.C., 1967, págs. 484 y ss.

<sup>615</sup>Vid. PALAZÓN GARRIDO, M.L., *La sucesión por causa de muerte en la empresa mercantil*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 442.

*aprovecha o perjudica por igual a todos los acreedores y deudores", disposición que "rige igualmente respecto a los herederos del deudor en toda clase de obligaciones".*

5º.-Finalmente, el art. 1085, que establece que *"el coheredero que hubiere pagado más de lo que corresponda a sus participación en la herencia, podrá reclamar de los demás su parte proporcional. Esto mismo se observará cuando, por ser la deuda hipotecaria o consistir en cuerpo determinado, la hubiese pagado íntegramente. El adjudicatario, en este caso, podrá reclamar, de sus coherederos sólo la parte proporcional, aunque el acreedor le haya cedido sus acciones y subrogándole en su lugar"*. Se regula, pues, la acción de regreso que corresponde al deudor solidario que paga frente a los demás, que obviamente existiría, aun a falta del artículo 1085, precisamente porque la responsabilidad de los coherederos es solidaria<sup>616</sup>. Por tanto, el heredero que paga una deuda del causante podrá repetir contra los demás reclamándoles la parte que corresponda a su cuota hereditaria, salvo que, obviamente, por disposición del testador - legado o partición efectuada por él mismo- o de los coherederos -partición convencional-, hubiere asumido el pago aquél o uno o varios herederos, en cuyo caso, nada podrá reclamar, en el primer supuesto, o sólo de éste o éstos últimos, no de los demás, en los otros dos.

---

<sup>616</sup>Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, J., *Responsabilidad del heredero simple por deudas y legados en Derecho Común y Foral*, A.D.C. 1950, pág. 83

Pues bien, las conclusiones anteriores son también aplicables respecto del pasivo empresarial cuando en el patrimonio hereditario existe una empresa. Podría parecer lógico que las deudas de la empresa fueran asumidas por los adjudicatarios de la misma, quedando exonerados los demás coherederos y no por todos ellos en proporción a sus cuotas, pero así lo impone el hecho de que la empresa, a pesar de que según ya hemos analizado puede ser objeto de negocios jurídicos, no es un patrimonio separado.

De este modo, de las deudas de la empresa transmitida mortis causa, responderán personal e ilimitadamente, si han aceptado pura y simplemente, o hasta donde alcancen los bienes hereditarios, si lo hicieron a beneficio de inventario, todos los coherederos, siendo dicha responsabilidad solidaria, lo que significa que habrá de efectuar el pago aquél de ellos al que se lo reclame el acreedor, sin perjuicio de que, posteriormente, una vez verificado el mismo, pueda repetir contra los demás coherederos en proporción a sus cuotas. Tales conclusiones son inalterables en lo que respecta a las relaciones externas -acreedores-herederos-, pues sus normas son de Derecho Necesario<sup>617</sup>, pero no así en lo relativo a las relaciones internas entre los herederos, que al ser de Derecho dispositivo, pueden ser alteradas tanto por disposición del testador como por acuerdo de los coherederos; aquél puede atribuir la

---

<sup>617</sup>Vid. PALAZÓN GARRIDO, M.L., *La sucesión por causa de muerte en la empresa mercantil*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 444.

obligación de pagar las deudas al legatario de la empresa<sup>618</sup> o, en virtud de la partición realizada por él mismo, a uno o varios coherederos, mientras que éstos últimos al verificar la partición pueden igualmente imponer el pago a uno o varios. En estos supuestos, a pesar de que se trata de disposiciones sin relevancia externa, en las relaciones internas los que asumen las obligaciones quedan como únicos obligados y la acción de repetición únicamente podrá dirigirse frente a ellos<sup>619</sup>.

Así pues, la determinación de si el legatario de la empresa o el adjudicatario de la misma en la partición queda obligado, en sus relaciones internas, frente al resto de coherederos a hacer frente al pago de las deudas empresariales, es cuestión que dependerá de las disposiciones del testador o del contenido de la partición; si aquél o ésta lo dispone expresamente, como sería lo aconsejable, no hay problema alguno. Los problemas podrían plantearse cuando no se disponga así

---

<sup>618</sup>Si bien, el legatario gravado con una carga u obligación impuesta por el testador sólo responde de ella dentro de los límites de su legado, es decir, que su responsabilidad queda limitada al alcance del valor del legado, como resulta del art. 858 Cc. Sobre este extremo vid. PALAZÓN GARRIDO, M.L., *La sucesión por causa de muerte en la empresa mercantil*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 446

<sup>619</sup>No obstante, esta última solución ha de ser matizada en el caso de que los legatarios resulten responsables del pago de deudas, lo que puede ocurrir porque así lo disponga el testador -sería el caso del legado de empresa- o porque toda la herencia se haya distribuido en legados; la razón no es otra sino que la responsabilidad de los legatarios queda en todo caso limitada al alcance del valor del legado -vid. art. 858 Cc-, por lo que si un heredero paga una deuda impuesta por el testador a un legatario y lo pagado excede del valor de dicho legado, sí podrá reclamar tal exceso proporcionalmente al resto de coherederos.

expresamente<sup>620</sup>, a pesar de que, el carácter unitario de la empresa como objeto de negocios, parece imponer<sup>621</sup> al adjudicatario de la empresa el pago de las deudas pendientes de la misma<sup>622</sup>.

En definitiva, cuando la empresa se transmite mortis causa:

1º.-Frente a los acreedores los únicos deudores son los herederos, que responden solidariamente. Efectuado el pago por cualquiera

---

<sup>620</sup>En tal caso, tratándose de partición hecha por los herederos habrá de estarse a las reglas de interpretación de los contratos y, por tanto, a los que resulte de sus términos, conforme a los cuales cabrá establecer expresamente la transmisión de activo y pasivo, excluir expresamente esta última o adjudicar la empresa por su valor líquido, lo que, siguiendo a DE LA CÁMARA, *Estudios de Derecho Mercantil*, Vol. II, Centro de Estudios Tributarios, Madrid, 1972, pág. 365, presupone que las deudas quedan a cargo del adjudicatario. A falta de disposición expresa habrá que acudir a los actos coetáneos y posteriores a la partición; así, respecto de los primeros será muy importante la forma de establecer la valoración de la empresa, pues si se tuvieran en cuenta las deudas es obvio que el adjudicatario se hace cargo de ellas. Respecto de los segundos, si el heredero al que se le adjudicó la empresa paga regularmente sus deudas sin hacer uso del derecho de hacer citar y emplazar a sus coherederos, parece evidente que asumió el pago.

<sup>621</sup>Esta es la doctrina mayoritaria; vid., DÁVILA GARCÍA, "La empresa mercantil individual en la sucesión hereditaria", A.A.M.M., 1946, tomo III, pág. 587, PUIG BRUTAU, "El testamento del empresario", R.D.P., 1960, pág. 581; ROCA SASTRE MUNCUNILL, "La vida jurídica de la empresa individual", R.D.N., 1980, pág. 247 y DE LA CÁMARA, M., *"Estudios de Derecho Mercantil"*, Vol. II, Centro de Estudios Tributarios, Madrid, 1972, pág. 365 y 366. En contra se manifiesta PALAZÓN GARRIDO, M.L., *La sucesión por causa de muerte en la empresa mercantil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 446.

<sup>622</sup>Con la limitación si se trata de un legatario, de que éste, de conformidad con el art. 858, sólo responde hasta donde alcance el valor de lo legado.

de ellos puede repetir frente a los demás, de acuerdo con su cuota.

2°.-No obstante, el adjudicatario o el legatario de la empresa quedan obligados naturalmente, es decir, salvo disposición testamentaria o particional en contra, frente al resto de herederos a efectuar el pago. Así pues, si se incumple esta obligación el que pague puede repetir frente al heredero adjudicatario o frente al legatario, pero en este segundo caso sólo hasta donde alcance el valor del activo real de la empresa.

3°.-Obviamente, cabe que los acreedores consientan la asunción de cumplimiento realizada por el heredero adjudicatario o por el legatario, en cuyo caso se operaría un auténtica novación subjetiva.

Tales son las reglas aplicables cuando, como es lo normal, existen herederos en la sucesión. Pero veamos lo que ocurre cuando excepcionalmente no existen herederos, sino únicamente legatarios.

### **3.b) Existiendo sólo legatarios.**

Para cuando la transmisión se va a operar, por no haber herederos o por haber renunciado, en favor únicamente de legatarios, dispone el art. 891 Cc que "*se prorratarán las deudas y gravámenes de ella -la herencia- entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa*".

La primera duda interpretativa que plantea el precepto es si la responsabilidad que establece es *intra vires*, limitada por tanto a las cuotas o al valor de los bienes legados, o *ultra vires*, ilimitada. Sin embargo, la duda se subsana acudiendo al art. 858 Cc que sienta la regla de que "de las deudas del difunto y de los gravámenes o cargas que pudiese haber impuesto al legatario sólo responde hasta donde alcance el valor del legado"<sup>623</sup>.

La segunda es si dicha responsabilidad limitada al valor del legado es solidaria o mancomunada, inclinándose la doctrina mayoritaria<sup>624</sup> por la primera en base a dos argumentos: el primero es que no puede hacerse al acreedor de peor condición de la que le correspondería antes de la muerte del causante obligándole a fraccionar su reclamación y la segunda es la aplicación analógica del art. 1084 Cc que fija la responsabilidad solidaria de los herederos.

Por tanto, cuando toda la herencia se distribuye en legados:

1º.-Frente a los acreedores los únicos deudores son los legatarios que responden solidaria, pero limitadamente al valor de su legado.

Efectuado el pago por cualquiera de ellos, puede repetir frente a

---

<sup>623</sup>Así concluye RIVAS MARTÍNEZ, J.J. -*Derecho de Sucesiones Común y Foral*, Tomo II, 2ª edición, Dykinson, Madrid, 1992, pág. 540-, siguiendo a la doctrina mayoritaria y citando a ALBALADEJO.

<sup>624</sup>De sus conclusiones se hace eco RIVAS MARTÍNEZ, J.J. loc. y op. cit., en la nota anterior.

los demás según su participación en el caudal.

2º.-No obstante, el legatario de la empresa queda obligado frente a los demás, salvo disposición testamentaria en contra, a efectuar el pago de las deudas empresariales. Si no paga y lo hace otro legatario podrá repetir frente a él el importe íntegro satisfecho, con el límite lógico del valor real del activo.

3º.-Por último, los acreedores podrían consentir la asunción de las deudas empresariales por el legatario de la empresa, en cuyo supuesto se produciría una novación subjetiva.

Así pues, los legatarios sólo responden de las deudas del causante cuando se lo impone el testador o cuando toda la herencia se distribuye en legados. En el primer caso la responsabilidad es *ad intra*, es decir, frente a los herederos, mientras que en el segundo es *ad extra*, es decir, frente a los acreedores. Sin embargo, tanto en uno como en otro, dicha responsabilidad es *intra vires*, es decir, limitada al valor del legado.

Fuera de esos dos supuestos, los legatarios no responden en absoluto de las deudas de la herencia. La razón no es otra sino que el legatario es un simple sucesor a título singular que adquiere sólo objetos particulares, concretos y determinados, no respondiendo del pasivo de la herencia<sup>625</sup>, ni siquiera en el caso de que lo sea de parte alícuota<sup>626</sup>,

---

<sup>625</sup>ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 280 resume la responsabilidad del



pues este no es mas que "*un simple destinatario de una cuota ideal del activo líquido después de satisfecho el pasivo hereditario*"<sup>627</sup>.

#### 4.-Conclusiones.

En definitiva, el régimen común de las deudas en los casos de transmisión de la empresa puede concretarse para todos los supuestos en las dos siguientes reglas:

1ª.-Cuando la transmisión se lleva a cabo *inter vivos*, ya sea a título oneroso o gratuito, cabe entender, salvo disposición en contrario y dado el carácter unitario de la empresa, que el adquirente asume el pago de todas las deudas empresariales, sin

---

legatario de forma meridianamente clara: "A diferencia del heredero, el legatario no es sucesor, pudiendo incluso constituirse en acreedor de aquél (art. 858 Cc). No se subroga en los derechos y obligaciones del difunto y su responsabilidad por deudas se limita a lo que recibe, dejando a salvo que el causante le haya impuesto el pago de alguna carga u obligación aneja, o recaiga sobre la cosa legada un gravamen real (art. 858 en relación con el art. 642 cc). Su responsabilidad es indirecta, por corresponder al heredero o al administrador en su caso satisfacer tanto los créditos como los legados, si bien los acreedores de la herencia son preferidos al legatario en el cobro con cargo a los bienes de aquella (ex arts. 1027 a 1034). Sólo de aparecer acreedores después de pagados los legados sin que existan en la herencia bienes suficientes, responde el legatario con los propios bienes legados o el valor en que éste se hubiera enriquecido (art. 1029).

<sup>626</sup>Sobre él puede verse el completo estudio de NÚÑEZ MUÑIZ, M.C., *El legado de parte alícuota*, Edijus, Zaragoza, 2001.

<sup>627</sup>RIVAS MARTÍNEZ, J.J., *Derecho de Sucesiones Común y Foral*, Tomo I, op. cit., pág. 27.

que tal pacto surta efectos frente al acreedor, a menos que lo consienta. Por tanto, si el adquirente paga las deudas estaremos ante un pago por tercero y si no ante un incumplimiento, que dará lugar a la repetición de lo abonado por el transmitente oneroso más los correspondientes intereses o ante la posibilidad de revocación de la donación.

2ª.-Cuando la transmisión se lleva a cabo mortis causa, también salvo disposición en contrario y por la misma razón de su carácter unitario, cabe entender que el heredero adjudicatario o el legatario de la empresa quedan obligados frente al resto de herederos a hacer frente al pago de las deudas empresariales. No obstante, esta obligación sólo surte efectos en el ámbito de las relaciones internas de los herederos entre sí o del legatario de empresa con aquéllos, por lo que frente a los acreedores subsiste la responsabilidad solidaria de todos los herederos, quienes, si efectúan el pago, pueden repetir frente al adjudicatario o frente al legatario, pero en este caso sólo hasta donde alcance el valor de los activos recibidos. Cabe, no obstante, que los acreedores consientan una verdadera novación.

3ª.-Si en la sucesión no hay herederos, ante los acreedores responden los legatarios solidaria y limitadamente al valor de sus legados, sin perjuicio de que en las relaciones internas entre ellos, de las deudas empresariales responda el legatario de la empresa, frente a quien podrá repetir cualquier otro que haya efectuado el

pago, pero sólo hasta donde alcance el valor del activo empresarial. Aquí también cabe, obviamente, que los acreedores consientan novar subjetivamente sus créditos.

A su vez, las reglas anteriores, pueden enunciarse de este otro modo:

1º.-Cuando se transmite una empresa las deudas originadas por su ejercicio quedan de la responsabilidad del transmitente, cuando es transmisión inter vivos o de los herederos -a falta de ellos, legatarios-, cuando es transmisión mortis causa. Transmitentes y herederos o, excepcionalmente, legatarios son, pues, los deudores naturales.

2º.-No obstante, a falta de disposición en contra, los adquirentes inter vivos y los adjudicatarios o legatarios se obligan naturalmente, ante el transmitente los primeros y ante el resto de herederos los segundos y los terceros, a hacer frente a su cumplimiento. Sólo el consentimiento del acreedor puede exonerar a los deudores naturales, convirtiendo una asunción de cumplimiento en una auténtica asunción de deuda.

Siendo el anterior el régimen común de la responsabilidad del cumplimiento de las deudas en los supuestos de transmisión de la empresa, será de aplicación, en principio, a todas ellas, salvo que el

ordenamiento establezca peculiaridades para algunas, como ocurre, precisamente, con las tributarias<sup>628</sup>. Tales peculiaridades son tres: el carácter indisponible de la obligación tributaria, la equiparación que se efectúa entre los herederos y legatarios, cuando son de parte alícuota o toda la herencia se ha distribuido en legados y el supuesto de responsabilidad solidaria que establece el art. 42.1.c) LGT; a ellas nos referimos inmediatamente.

## **II.-PECULIARIDADES ESTABLECIDAS POR EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO.**

### **1.-La indisponibilidad de la obligación tributaria.**

La obligación tributaria es una obligación indisponible<sup>629</sup>, lo que significa que su nacimiento, cuantificación y extinción se produce en los términos que resultan de la ley, sin que puedan ser alterados por disposición o pacto del acreedor -léase la Administración Pública-, del deudor o de terceros<sup>630</sup>. Así pues, el carácter indisponible va a impedir que cuando se transmita una empresa pueda operarse una asunción de

---

<sup>628</sup> Así resulta del art. 4.3 Cc, que establece que "*las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes*" y también del art. 7.2 LGT, "*tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*".

<sup>629</sup> Dice, en efecto, el art. 18 LGT que "*el crédito tributario es indisponible*".

<sup>630</sup> Vid. art. 17.4 LGT: "*Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*".

deuda respecto de las de naturaleza tributaria que se encuentren devengadas al tiempo de la transmisión<sup>631</sup>. La razón es obvia: La Administración Tributaria no puede consentir la alteración de la condición de deudor tributario, que será quien disponga la ley.

De esta forma, cuando se lleve a cabo una transmisión de empresa *inter vivos*, ya sea onerosa o lucrativa, el transmitente quedará, en principio, como único obligado ante Hacienda a hacer frente a las de naturaleza tributaria devengadas por razón de dicha empresa durante su titularidad, con independencia de los pactos suscritos con el adquirente. Así pues, si este último se obligó ante aquél -el transmitente- a hacer frente a todas las deudas devengadas, obligación que según ya hemos reiterado aparece implícita naturalmente en toda transmisión empresarial, el único efecto que producirá dicho pacto se reducirá al ámbito de la relación interna entre transmitente y adquirente, por lo que Hacienda podrá reclamar su cumplimiento al anterior titular, en cuyo caso, éste podrá repetir contra aquél en vía civil, amparándose en el incumplimiento contractual producido.

---

<sup>631</sup>Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "Las garantías del crédito tributario", CREDF, nº 30, 1980, pág. 189 y "La sucesión en las relaciones tributarias", RDFHP, nº 57, 1981, PÉREZ ROYO, F., "La sucesión de la deuda tributaria por el Impuesto de Sociedades ante el art. 72 LGT", en C.T., 1972, nº 3, págs. 160 y 161; BARBERANA BELZUNCE, I., "La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo RGR", Impuestos, nº 23, 1991, pág. 10; LOZANO SERRANO, C., *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 11, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 60-62.

Por la misma razón, si el adquirente hace frente a su compromiso y paga las deudas tributarias de la empresa anteriores a su adquisición, dicho pago no tiene otra consideración que la de un pago efectuado por tercero, por lo que, si bien liberará al obligado principal, no confiere al que lo efectúa los derechos correspondientes a éste último.

Finalmente, como última consecuencia derivada del hecho de que el carácter indisponible de la obligación tributaria impida a la Hacienda Pública consentir la asunción de cumplimiento realizada por el adquirente inter vivos de la empresa y convertirla así en una auténtica asunción de deuda, se encuentra la imposibilidad, en principio, de que aquélla reclame el cumplimiento a dicho adquirente.

Del mismo modo, cuando la transmisión se opera *mortis causa*, los herederos -o, a falta de ellos, los legatarios, pero éstos sólo hasta donde alcance el valor de su legado- quedan solidariamente obligados a hacer frente a las deudas tributarias del causante, incluidas las derivadas de una actividad empresarial, con independencia del heredero al que se le haya adjudicado la empresa o del legatario que hubiera sido favorecido con ella y de las disposiciones testamentarias o particionales que hubieran impuesto su cumplimiento a herederos o legatarios<sup>632</sup>. Tales disposiciones limitan su vigencia al ámbito de las relaciones internas entre los herederos o entre éstos y el legatario de empresa. Así pues, aun cuando el testador o la partición hayan impuesto el cumplimiento de las

---

<sup>632</sup>Disposiciones que, por lo demás, se encuentran implícitas en los actos de adjudicación o atribución de la empresa como tal.

deudas tributarias derivadas de la actividad al heredero adjudicatario o al legatario de la misma, lo que incluso puede entenderse también implícito -salvo disposición contraria- en toda atribución de empresa, la Hacienda Pública puede reclamarselas solidariamente a cualquiera de los herederos -o cuando no existan, legatarios-, quienes una vez efectuado el pago podrán repetir en vía civil contra dicho adjudicatario o legatario.

Igualmente, el legatario de la empresa obligado al cumplimiento de las deudas de la actividad sólo tendrá la condición de deudor tributario si no concurre con herederos, por lo que si éstos existen, el pago que pueda efectuar de las deudas tributarias de la actividad anteriores a su adquisición, no tiene otra consideración que la de un pago efectuado por tercero, lo que significa que si bien liberará a los herederos, no confiere al legatario los derechos correspondientes a estos últimos como obligados tributarios.

Por último, de forma similar a lo que ocurría con las transmisiones inter vivos y como última consecuencia derivada de la imposibilidad de que la Hacienda Pública consienta la asunción de cumplimiento realizada por el heredero adjudicatario o legatario de la empresa, se encuentra la imposibilidad, en principio, de que aquélla les reclame a ellos, en cuanto tales, el pago<sup>633</sup>. Es decir, que la Hacienda

---

<sup>633</sup>Como dice ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *Comentarios...*, op. cit., págs. 282 y 283, "las disposiciones del causante sobre la asunción o pago de las deudas tributarias por uno o alguno de los herederos o legatarios -caso típico el del legado por asunción o pago de deudas- no alterarían en principio la responsabilidad tributaria ex lege del sucesor en el marco de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias y la inoponibilidad de

sólo podrá reclamar el pago al adjudicatario de la empresa, si éste es heredero, pero no si es legatario en concurrencia con otros herederos.

## **2.-La equiparación entre herederos y legatarios.**

Junto a la imposibilidad de que Hacienda consienta una novación subjetiva por cambio de deudor en los supuestos en los que se transmite la empresa, que opera como hemos visto tanto en las transmisiones inter vivos como mortis causa, la LGT establece una peculiaridad para cada una de ellas: un supuesto de responsabilidad solidaria para la primera y, para la segunda, la equiparación en determinados casos de los legatarios a los herederos.

Establece, en efecto, el art. 39 LGT lo siguiente:

"Sucesores de personas físicas.- 1.A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los

---

pactos privados frente a la Hacienda Pública (arts. 17.4 y 18 LGT/2003). Esta dirigirá su acción contra el heredero en los términos señalados, sin perjuicio de las acciones extratributarias procedentes entre herederos y legatarios; el pago realizado por la persona designada por el testador tendría la consideración del realizado por un tercero. Los pactos sucesorios entre herederos y legatarios tienen sentido negocial jurídico privado, y ni siquiera pueden considerarse derivados de la misma sucesión o herencia"



legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente".

Dicho precepto lo único que hace, en primer lugar, es reiterar en términos generales la teoría general del derecho sucesorio<sup>634</sup>; en efecto:

1º.-En primer lugar, establece la subrogación de los herederos en la posición del causante respecto de las obligaciones transmisibles del mismo que se hallaran devengadas a su fallecimiento<sup>635</sup>. La exclusión de las sanciones es una consecuencia de su carácter intransmisible, derivado del principio constitucional de personalidad de la pena que exige su extinción por la muerte del infractor y, además, es coherente con el art. 659 Cc<sup>636</sup>. Por su parte, la exigencia de que las obligaciones se hallaran devengadas a la muerte del causante para su transmisión a los herederos explica que se transmitan aun cuando no estuvieran liquidadas<sup>637</sup>,

---

<sup>634</sup>Así lo reconoce PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Thomson, Civitas, Madrid, 2003, págs. 191 y 192, quien critica expresamente "dictar normas que son pura repetición de lo que ya establece el Cc".

<sup>635</sup>Disposición que recoge el principio contenido en el art. 661 Cc: "*Los herederos suceden al difunto por el sólo hecho de su muerte en todos sus derechos y obligaciones*".

<sup>636</sup>"*La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte*".

<sup>637</sup>La obligación del responsable sólo se transmite al sucesor si antes del fallecimiento se le hubiera notificado al *de cuius* el acto de derivación de la responsabilidad, lo que

entendiéndose las actuaciones liquidatorias con cualquiera de los herederos. Las liquidaciones no afectan al devengo de las obligaciones, que se produce con la realización del hecho imponible, siendo únicamente un requisito para su exigibilidad.

2º.-En segundo lugar, se subordina la adquisición de la condición de heredero a la aceptación, se excluye de la sucesión en las obligaciones tributarias a los herederos que repudien la herencia y se deja a salvo su derecho a aceptar a beneficio de inventario, en cuyo caso sólo responderán de las deudas tributarias que se les reclamen hasta donde alcancen los bienes recibidos<sup>638</sup>. Así pues, mientras no haya aceptación, no habrá sucesión en las deudas,

---

podría hacer pensar que el mismo tiene carácter constitutivo. Sin embargo, la obligación del responsable nace con la realización de su presupuesto de hecho y no con el acto administrativo de derivación; lo que ocurre es que, en aras de la seguridad jurídica del suceso se erige en requisito para su transmisión mortis causa. Vid. en tal sentido CALVO ORTEGA, R., "Obligados tributarios" en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 157. Por contra PÉREZ ROYO, F., atribuye al acto de derivación carácter constitutivo, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Thomson, Civitas, 2003, pág. 192. Sin embargo, la responsabilidad nace de la realización de su presupuesto de hecho; la exclusión de la sucesión de las obligaciones propias del responsable simplemente -de acuerdo con el Informe de la Comisión para el estudio del Anteproyecto de la LGT-, "viene a reforzar la seguridad jurídica de los sucesores cuando las deudas del causante se encuentran ocultas, al provenir de un supuesto de responsabilidad a los efectos de que éstos no adopten la decisión acerca de la herencia sin conocer la verdadera situación patrimonial del causante responsable".

<sup>638</sup>Esta disposición resulta de la remisión que el inciso final del párrafo primero del precepto que comentamos realiza a lo establecido en la legislación civil respecto de la adquisición de herencia; léase, a los art. 988 a 1034 Cc.

estando yacente la herencia, lo que explica que mientras dure esta situación las actuaciones liquidatorias hayan de ventilarse con el representante de la misma y que el cobro de las ya liquidadas pueda realizarse con cargo a ella<sup>639</sup>.

Ahora bien, junto a esa reiteración del derecho sucesorio se establece una peculiaridad y es la declaración que contiene el párrafo segundo del 39.1 LGT, que equipara a los legatarios con los herederos cuando son de parte alícuota o toda la herencia se haya dividido en legados.

Respecto del segundo supuesto ya vimos cómo el art. 891 Cc establecía, en efecto, la responsabilidad solidaria de los legatarios por las deudas del causante, pero que se trataba de una responsabilidad limitada al valor del legado recibido. Esa conclusión es coherente con la naturaleza de la figura del legatario que no es sino un sucesor a título particular, es decir, en la titularidad de bienes y derechos concretos y nunca en la titularidad de deudas y obligaciones, por lo que si el testador le impone el cumplimiento de alguna carga u obligación sólo estará obligado hasta donde alcance el valor de los bienes recibidos. Sin embargo, la ley tributaria lo ha equiparado al heredero respecto de las deudas tributarias, es decir lo ha declarado sucesor universal, o lo que es

---

<sup>639</sup>Para PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2003, pág. 193, "la ley habla en estos casos de que la Administración *podrá* obrar en tal sentido: queda, pues, a discreción de la Administración actuar con la herencia yacente (con su representante) o suspender las actuaciones hasta la aceptación y reanudarlas entonces con los herederos".

igual, lo ha subrogado "ipso iure" en la posición del obligado tributario, con lo que se ha apartado sustancialmente de su reglamentación civil, adulterando, pues, la figura<sup>640</sup>.

Otro tanto cabe concluir respecto de la equiparación entre heredero y legatario de parte alícuota. El heredero es un sucesor universal, se subroga en la posición del causante tanto respecto de sus bienes y derechos, como respecto de sus obligaciones, mientras que el legatario de parte alícuota no es otra cosa que un legatario, esto es, un sucesor a título singular, es decir, en la titularidad de bienes y derechos determinados, con la única peculiaridad respecto del legatario "normal" de que mientras a éste se le atribuye una cosa cierta y determinada a aquél se le favorece con una cuota del caudal hereditario neto, es decir, una vez satisfechas las deudas y obligaciones de la herencia. No obstante, a pesar de que la regulación tributaria se aparta<sup>641</sup>, pues, de la reglamentación de la figura del legatario de parte alícuota tal y como es

---

<sup>640</sup>Como señala ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 273 "aportar las normas tributarias del régimen común de la sucesión conduciría a una ruptura de la unidad del ordenamiento jurídico, perturbadora de su interpretación y aplicación".

<sup>641</sup>ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios...*, op. cit., pág. 281, salva no obstante la posible contradicción entre el precepto tributario y la doctrina civilista mayoritaria sobre el legado de parte alícuota con una curiosa interpretación: "La rotunda asimilación de los legatarios de parte alícuota al heredero que hace el art. 39.1 LGT/2003 queda matizada por la cuestión previa de calificar si tal legado es *de parte alícuota* de modo que materialmente sus legatarios no sean legatarios sino verdaderos herederos: ello requerirá examinar el significado de la *parte alícuota* atribuida, a la vista de la prueba correspondiente, más allá de las denominaciones".

entendida mayoritariamente por la doctrina<sup>642</sup> y por la jurisprudencia, es lo cierto que dicha equiparación no puede considerarse como una adulteración de la figura por cuanto que la misma cuenta también con algunos seguidores en el ámbito civilista.

Niegan, en efecto, la figura del legatario de parte alícuota como figura distinta del heredero, aquéllos que siguen una tesis objetiva para la configuración de éste último. Según esta tesis heredero es aquél llamado a adquirir la totalidad o una parte alícuota del caudal, haya sido o no designado como tal heredero. Se considera, pues, que es imposible asignar una cuota de la herencia a título singular, es decir, que debe de prevalecer la *asignatio* sobre el *nomen*. En definitiva, para los seguidores de la tesis objetiva "*la cualidad de heredero no resulta de la mera intención del testador, esto es, de su voluntad de realizar precisamente una institución de heredero, sino del título universal (asignatio) del llamamiento a la universalidad de la herencia o una parte alícuota*".

Sin embargo, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, con la jurisprudencia<sup>643</sup> y con la DGRN<sup>644</sup>, las conclusiones<sup>645</sup> que cabe sentar

---

<sup>642</sup>Admiten la figura del legatario de parte alícuota, entre otros, CASTÁN, LACRUZ, PUIG BRUTAU y VALLET. Así lo recoge RIVAS MARTÍNEZ, J.J., en su exposición sistemática acerca de las posiciones doctrinales en torno a la admisibilidad de la figura; vid. su *Derecho de Sucesiones Común y Foral*, Tomo I, Dykinson, Madrid, 1989. Un completo estudio de la figura lo realiza NÚÑEZ MUÑIZ, M.C., *El legado de parte alícuota*, Edijus, Zaragoza, 2001.

<sup>643</sup>SSTS de 14 de julio de 1898, de 11 de febrero de 1903, de 18 de octubre de 1917, de 15 de enero de 1918, de 2 de enero de 1920, de 16 de octubre de 1940, de 11 de enero

respecto de la figura del legatario de parte alícuota son las dos siguientes:

1ª.-La diferencia entre el heredero y el legatario de parte alícuota está en que mientras aquél atribuye al llamado todas las relaciones jurídicas activas y pasivas del causante, bien en su integridad bien por fracciones, éste sólo otorga una fracción del caudal líquido, es decir, del que reste una vez satisfechas las deudas del causante y de cumplidas las obligaciones hereditarias<sup>646</sup>.

2º.-En cuanto que el legatario sólo es adquirente de una parte del activo neto, si la hay, se le anteponen los créditos frente al causante, las legítimas y, en su caso, sus suplementos y el resto de legados.

---

de 1950 y de 11 de febrero de 1956.

<sup>644</sup>Resolución de 4 de noviembre de 1935 y de 12 de junio de 1963.

<sup>645</sup>Extractadas por RIVAS MARTÍNEZ, J.J., *Derecho de Sucesiones Común y Foral*, T. , págs. 30 y 31.

<sup>646</sup>Como dice VALLET, citado por RIVAS MARTÍNEZ, J.J., *Derecho de Sucesiones Común y Foral*, T. 1, pág. 30, "para ser posible el legado parciario es necesario aceptar que el testador puede transmitir a una persona una parte alícuota líquida de la herencia, sin designarle sucesor de todas sus relaciones jurídicas, en especial a los efectos del pago de deudas. Es decir, percatarse, de la distinción entre: de una parte, la sucesión de las relaciones jurídicas del causante, aunque sea coparticipando en ellas en una proporción dada (v. gr., de dos tercios) juntamente con otros designados, y, de otra, la simple adquisición (sin subrogación de posición) de una cuota ideal del activo líquido, háyase hecho en uno y otro caso la disposición sólo en abstracto o bien con asignación concreta de bienes".

Por último, como dijimos, junto a la indisponibilidad de la obligación tributaria y a la equiparación de los legatarios a los herederos en los dos supuestos que acabamos de analizar, el ordenamiento tributario establece una última peculiaridad respecto del régimen común de las deudas empresariales en los supuestos de transmisión de empresa: La responsabilidad tributaria del adquirente.

### **III.- LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADQUIRENTE DE LA EMPRESA.**

#### **1.- Introducción: Discrepancias interpretativas en torno a su regulación normativa.**

A la responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a su transmisión dedica nuestra vigente LGT su art. 42.1.c), con el siguiente tenor:

*"42. Responsables solidarios. -1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:...*

*c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo*



*previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.*

*La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el art. 39 de esta ley.*

*Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal".*

El precepto es, sin duda, heredero del conflictivo artículo 72 de la derogada LGT de 1963<sup>647</sup>:

---

<sup>647</sup>Vid., en relación a la responsabilidad que el mismo atribuía al adquirente de empresa, SIMÓN ACOSTA, E., "La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (Homenaje a Saínz de Bujanda)*, VOL. II, IEF, 1991, págs. 1082 y ss; MARTÍN TIMÓN, M., *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1978, págs. 141-155; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "La prelación del art. 73 LGT en relación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", CT, nº 24,

*"Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil"*<sup>648</sup>.

---

1978, págs. 269 y ss; DAMAS SERRANO, A.J., "Afección de bienes y derechos", en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, op. cit., Vol.I, 1991, pág. 689; AROZAMENA POVES, R., "La afección registral en los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales", en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, IEF, Madrid, 1977, págs. 47 y ss; CALVO ORTEGA, R., "La responsabilidad tributaria subsidiaria", HPE, nº 10, págs. 150-153; BAS Y RIVAS, F., "La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales", RDFHP, nº 27, 1957, págs. 227 y ss; RODRÍGUEZ BEREJO, A., "Comentarios a los artículos 73 y 74, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, T. I la Ley General Tributaria*, Edersa, 1982, págs. 648 y ss; De la Rosa Vargas, G.R., "Las garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de bienes" (I y II), Car.T. nº 211 y 212; FALCÓN Y TELLA, R., "Las garantías del crédito tributario", en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La ley, 2ª edición, págs. 605 y ss.; SIERRA BRAVO, R., "Comentarios a los artículos 37 y ss RGR", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XVI, Procedimiento Recaudatorio, Edersa 1983, págs. 115 y ss.; MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, J., "Las obligaciones y responsables tributarios en sus distintas formas y modalidades: Hipoteca legal tácita, afección de bienes y derecho de prelación de la Hacienda"; CASTILLO CASTILLO, J., "Comentarios a los arts. 35 y ss RGR" en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XVI-B-I, Edersa 1991; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. Y DAGO ELORZA, I., *Recaudación: Aspectos Sustantivos y Procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990*, CISS 1993, págs. 240 y ss.

<sup>648</sup>*El desarrollo reglamentario del precepto lo efectuaban los arts. 10, 13 y 15 RGR de 1990, que, en tanto no contravengan la dicción de la nueva LGT y mientras no se apruebe un nuevo Reglamento han de considerarse transitoriamente vigentes.*

El carácter conflictivo del precepto deriva del hecho de que dio lugar a un sinnúmero de controversias que fueron resueltas de forma absolutamente dispar por los órganos revisores administrativos y por las distintas instancias judiciales y ello a pesar de la aparente claridad del precepto y de la contundencia de los pronunciamientos del Tribunal Supremo. Las discrepancias interpretativas se produjeron tanto respecto del presupuesto de hecho que da origen a la "responsabilidad", como respecto de las consecuencias jurídicas derivadas de su realización. Respecto del presupuesto de hecho del precepto las posiciones variaron entre las que consideraron que el mismo lo integra la sucesión en sentido estricto en la titularidad de la empresa, lo que exige un título jurídico apto para transmitirla, hasta aquéllas otras que prescindieron de la situación jurídica y declararon que la responsabilidad la genera no la sucesión jurídica sino la continuidad de facto en el desarrollo de la actividad, apreciada por la coincidencia de ciertos elementos significativos de la antigua y la nueva explotación.

Por su parte, las discrepancias en torno a las consecuencias jurídicas se originaron no sólo respecto a la posición del adquirente de la empresa ante la Hacienda Pública, ya sea considerándolo un sucesor, un responsable solidario o un responsable subsidiario, sino a la hora de precisar el alcance de su "responsabilidad", tanto a propósito de los tributos a los que alcanza la misma, como de los componentes de la deuda tributaria que pueden serle exigidos.

Con todo, la doctrina del Tribunal Supremo resultaba clara al

menos respecto de los tres siguientes extremos:

1º.-En primer lugar, de la necesidad de exigir para la aplicación del precepto la existencia de un título jurídico apto para procurar la transmisión de la empresa, ya sea inter vivos, mortis causa o a título de sucesión universal en el caso de absorciones de sociedades y operaciones societarias análogas<sup>649</sup>.

2º.-En segundo lugar, sobre la exclusión de su ámbito objetivo de las retenciones practicadas o que debieron practicarse en el ámbito de la empresa "transmitida" sobre las percepciones salariales de los trabajadores<sup>650</sup>.

3º.-Finalmente, respecto del carácter subsidiario de la responsabilidad del adquirente, lo que determinaba la imposibilidad de derivar frente a él la acción recaudatoria hasta tanto el transmitente no hubiera sido declarado fallido. Hasta tal punto era así que llegó a declarar nulo el artículo 13.3º RGR del 90 por calificar al adquirente de la empresa como responsable solidario<sup>651</sup>.

---

<sup>649</sup>Vid. entre otras, por su especial claridad, la STS de 8 de marzo de 1995 (RJ 1995, 2462) y la de 8 de Octubre de 1982 (RJ 1982, 5764).

<sup>650</sup>Vid. STS de 15 de julio de 2000 (RJ 2000, 7273), de 26 de mayo de 1994 (RJ 1994, 4030) o de 24 de Septiembre de 1999 (RJ 1999, 8639).

<sup>651</sup>STS de 15 de Julio de 2000 (RJ 2000, 7273).

Pues bien, a pesar de ello, existieron resoluciones tanto administrativas como judiciales que contravenían la doctrina anterior<sup>652</sup>, incluso manteniendo, con posterioridad a la declaración de nulidad del citado precepto reglamentario, la calificación del supuesto como un caso de responsabilidad solidaria<sup>653</sup>.

La nueva Ley General Tributaria, como se deduce inmediatamente de una simple lectura de su art. 42.1.c), ha mediado en la polémica, poniendo fin de forma contundente a alguna de las dudas planteadas hasta la fecha -el carácter subsidiario de la responsabilidad o la inclusión de las retenciones-, pero dejando sin resolver otras muchas, aunque para alguna se ofrecen datos que podrían ayudar a afianzar una solución -el alcance del presupuesto de la norma-.

Analícemos, pues, el presupuesto de hecho y las consecuencias

---

<sup>652</sup>A título de ejemplo, podemos citar la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2001 (JT 2001, 874) que declaró que, siguiendo a otras muchas, el ámbito de la responsabilidad del adquirente de empresa abarca las retenciones de los trabajadores o la de 26 de abril de 2001 (JT 2001, 866), que reiteró que para aplicar el precepto no es necesario un título jurídico traslativo, sino que basta la concurrencia de circunstancias fácticas que permitan apreciar una continuidad en la explotación.

<sup>653</sup>Ejemplo notorio lo constituye la Sentencia del TSJ de Murcia de 31 de enero de 2001 (JT 2001, 840) que admite que la responsabilidad puede exigirse al adquirente de empresa con carácter solidario. De todas esas discrepancias entre la doctrina del Tribunal Supremo y otras resoluciones, tanto administrativas como judiciales, nos da cumplida cuenta en un breve, pero magistral trabajo, LOZANO SERRANO, C., "La resistencia a asumir la doctrina del Tribunal Supremo sobre el art. 72 LGT", J.T., nº 33/2001, Parte Presentación.

jurídicas del precepto.

## **2.- Análisis del presupuesto de hecho de la "responsabilidad" tributaria del adquirente de la empresa.**

Como punto de partida para determinar el alcance del presupuesto de hecho de la "responsabilidad" del adquirente de empresa realizaremos un breve repaso de las discrepancias que existieron bajo la vigencia del art. 72 de la derogada LGT entre su interpretación judicial y administrativa, para a continuación analizarlas bajo la redacción del art. 42.1.c) de la nueva ley, que ofrece algunos elementos de juicio para intentar resolverlas.

### **2.a) Artículo 72 de la L.G.T. del 63.**

#### **2.a.1) Doctrina jurisprudencial.**

Según la interpretación judicial del referido art. 72, su presupuesto de hecho se centraba en la existencia de una empresa cuya titularidad se transmite, es decir, que era necesaria la concurrencia de los dos siguientes elementos: La sucesión en la titularidad y la pervivencia de la misma realidad empresarial, que permanece a pesar de ser transmitida. Ambos, según la misma interpretación judicial, se concretaban en los siguientes puntos:

1º.-El elemento determinante para verificar si efectivamente pervive la empresa es la conservación de la universalidad en que ésta se materializa<sup>654</sup>. En consecuencia, no cabría aplicar el precepto cuando lo que se transmite no sea esa universalidad, sino elementos aislados del patrimonio empresarial, por muy importantes que éstos sean.

En este sentido la SAN de 12 de mayo de 1997<sup>655</sup> declaró que la sucesión en la explotación que contemplaba el artículo 72 exigía que se mantenga la actividad y la universalidad de sus elementos integrantes, no pudiendo apreciarse como tal la utilización aislada de alguno de los elementos de la explotación. En igual sentido se manifestó la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 11 de mayo de 1995<sup>656</sup>, precisando que no basta la coincidencia de alguna maquinaria y de la plantilla de trabajadores para entender que se trata de la misma explotación o la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 30

---

<sup>654</sup>Como dice LOZANO SERRANO, C., "Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión", Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 11, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 27: "Los Tribunales de justicia suelen exigir para la aplicación del precepto que el objeto de la transmisión (o "sucesión") sea una empresa, en cuanto complejo organizado de medios de producción y de recursos humanos unitariamente ordenados para su fin productivo, siendo en el *ius organizandi* del empresario, anejo a su titularidad, en lo que se produce una sucesión con motivo de la transmisión de ésta". En igual sentido, vid. PABÓN DE ACUÑA, J.M., "Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa", en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, IEF, Madrid, 1979.

<sup>655</sup>JT 1997/876.

<sup>656</sup>JT 1994/683.

de Octubre de 1995<sup>657</sup> que, enjuiciando un supuesto de adquisición de la empresa por sus trabajadores constituidos en sociedad, entendió que aunque la actividad, los elementos materiales e incluso el personal de la empresa son los mismos, no puede entenderse producida la hipótesis del artículo 72, porque dicho personal ya no es, tras la adquisición, un elemento de la empresa, sino que pasa a ser sujeto de ella, empresario, actuando con un muy distinto carácter a como lo había venido haciendo antes de adquirirla y faltando, por tanto, uno de los factores definidores de la empresa, cual es su plantilla.

Es decir, en definitiva<sup>658</sup>, que no basta la transmisión de algunos elementos, sino que se ha de producir la transmisión de una actividad, esto es, de un complejo ordenado de elementos susceptible de consideración unitaria en atención a su objetivo productivo, lo que hace que ni siquiera<sup>659</sup> fuera suficiente una transferencia total del activo y del pasivo de una sociedad a otra para considerar que se había cumplido la hipótesis del artículo 72, pues para ello se hacía precisa la prosecución de la misma empresa.

2º.-No basta la sucesión en el ejercicio de la actividad, sino que es necesaria la sucesión en su titularidad<sup>660</sup>. En consecuencia, sólo podría

---

<sup>657</sup>JT 1995/1377.

<sup>658</sup>Como señaló la SAN de 28 de marzo de 1995, JT 1995/331.

<sup>659</sup>Como enfatiza la STSJ de Madrid de 15 de Junio de 1995, JT 1995/746.

<sup>660</sup>Este requisito ya fue destacado por los primeros comentaristas del precepto; vid., por todos, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., "Los sujetos de la obligación tributaria", RAP, 48,



apreciarse la existencia de sucesión cuando se haya celebrado un acto o negocio apto para provocarla, es decir, cuando el nuevo titular se subroga<sup>661</sup> en la posición del anterior, lo que impediría aplicar el precepto cuando el tracto se hubiera interrumpido<sup>662</sup>.

Como dijo la STS de 8 de octubre de 1982<sup>663</sup>, no puede estimarse aplicable el precepto si no ha habido sucesión en la titularidad, lo que no acontecerá si se ha extinguido la titularidad antes de la cesión, transmisión, enajenación o traspaso, por lo que si se adquiere mediante subasta judicial el inmueble que la albergaba no cabe hablar de sucesores en la titularidad, aunque sean los propios trabajadores los que lleven a cabo la adquisición. En igual sentido, en la STS de 15 de Febrero de 1984<sup>664</sup> puede leerse que "el artículo 72.1 citado debe interpretarse según el artículo 23 de la misma LGT, dando a la expresión *sucedan por*

---

1965 y RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "La sucesión en las relaciones tributarias", RDFHP, nº 57, 1965.

<sup>661</sup>Es necesario aclarar que dicha subrogación va referida únicamente a la titularidad de la empresa, no al resto de relaciones jurídicas de las que fuera parte el transmitente, pues, en caso contrario, estaría de más establecer un supuesto de responsabilidad, en la medida que el sucesor asumiría también las deudas tributarias del causante. Así lo aclara LÓPEZ GARCÍA, R., "La responsabilidad tributaria por adquisición de empresa", RHL, nº 85/99, págs. 216 y ss.

<sup>662</sup>Sobre la imposibilidad de aplicar el precepto en los supuestos de ruptura del tracto, vid. la exhaustiva exposición de LOZANO SERRANO, C., "Responsabilidad del adquirente de empresa...", op. cit., págs. 43 y ss.

<sup>663</sup>RJ 1982/5746.

<sup>664</sup>RJ 1984/955.

*cualquier concepto* en la respectiva titularidad, el sentido jurídico que es propio del concepto sucesión en la titularidad, ...la sucesión a que se alude es una sucesión jurídica concepto que exige alguna relación jurídica por la que el sucesor reciba todo o parte de la titularidad del transmitente, aludiendo la norma a las posibles modalidades de la sucesión con la frase *por cualquier concepto*, pero exigiéndose en todo caso una sucesión jurídica", que no existía en el asunto enjuiciado por cuanto se trataba de un mero arrendamiento de negocio, no de una transmisión.

Reitera que es una auténtica sucesión en la titularidad lo que el precepto demandaba para integrar su presupuesto la STS de 5 de febrero de 1988<sup>665</sup>, por lo que hacerse cargo de la explotación *en régimen transitorio y provisional*, constando documentalmente que ello no representaba una subrogación en la condición de empresario impedía entender aplicable el precepto de referencia. Tampoco lo sería, según la STS de 27 de Diciembre de 1991<sup>666</sup>, cuando la adquisición se hubiera verificado en virtud de una renuncia traslativa a la herencia de cuya masa formaba parte la empresa.

El concepto suceder, como explicó con total nitidez la STS de 8 de marzo de 1995<sup>667</sup>, "es más amplio del que correspondería a la simple sucesión hereditaria, como los preceptos citados se ocupan de aclarar, al

---

<sup>665</sup>RJ 1988/686.

<sup>666</sup>RJ 1992/330.

<sup>667</sup>RJ 1995/2462.

decir que la sucesión puede tener lugar por cualquier concepto, pero no resulta en cambio tan omnicomprendivo que pueda incluir en la transferencia de responsabilidades a terceros, la sustitución sucesiva en la titularidad de un negocio, si entre una y otra actividad, se ha interrumpido y roto la solución de continuidad, por cuanto en tal caso no puede hablarse de verdadera sucesión jurídica, que constituye el único vehículo apto para producir la derivación. En este sentido el hecho de que el señor P.C. se diera de baja en la actividad gravada de venta al por menor de alimentación en autoservicio, figurando como fecha de cese la de 31 de julio de 1985, significa que a partir de ese momento, no pudo transmitir validamente un negocio voluntariamente extinguido sobre el que su esposa acogida al régimen de separación de bienes desde el 6 de Octubre de 1981, no ostentaba ningún derecho anterior. En consecuencia cuando Doña M.G. se dio de alta en la misma actividad, aunque la ejerciera en el local donde con anterioridad se había venido desarrollando a nombre de su esposo, asumió la dirección de un negocio nuevo y distinto que no está acreditado recibiera mediante cesión, traspaso, ni por ninguna otra figura de sucesión jurídica. Circunstancia que impide considerarla sometida a la derivación de la responsabilidad de los débitos tributarios contraídos por el titular inicial".

Cabría que la subasta, según la doctrina del TS, fuera considerada como título suficiente para entender efectuada la sucesión, pero únicamente en el caso de que lo subastado hubiera sido, no los elementos aislados de la empresa, sino ésta globalmente considerada; tal es el razonamiento que late en los dos pronuncios del Alto Tribunal habidos

sobre el particular. En el primero de ellos<sup>668</sup> se sostenía que no cabe hablar de sucesión en la titularidad si ésta se extinguió y se adquieren en subasta los elementos de la explotación, mientras que en el segundo<sup>669</sup> se concluía que sí concurre dicha sucesión en la titularidad cuando se adquiere mediante subasta judicial la explotación perteneciente a una herencia yacente o comunidad de herederos, siempre que se prosiga la explotación y en el balance figuren las deudas tributarias.

3º.-Producida jurídicamente la sucesión, no es necesario que el sucesor continúe explotando la empresa, pues en cuanto que es dueño puede optar por cesar en ella<sup>670</sup>.

Así lo sostuvo la STS de 26 de abril de 1985<sup>671</sup>, que juzgó un supuesto en que una entidad adquirió de otra un hotel, pero no continuó su explotación, ni asumió su plantilla, ni contrató otra, ni se dio de alta en dicha actividad, sino que tras un cierto tiempo lo transmitió a una tercera que fue la que reemprendió el negocio hotelero. Ante tal supuesto el Tribunal concluyó que "la titularidad de una empresa no implica

---

<sup>668</sup>STS de 8 de Octubre de 1982.

<sup>669</sup>STS de 3 de diciembre de 1990, RJ 1990/10144.

<sup>670</sup>Esta es, además, la opinión de CALVO ORTEGA, "La responsabilidad tributaria subsidiaria", HPE, nº 5, 1970, pág. 156, de SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios", Impuestos, Tomo II/85, págs. 48 y 49 y BARBERANA BELZUNCE, I., "La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo RGR", pág. 29.

<sup>671</sup>RJ 1985/1959.

necesariamente el ejercicio de las actividades empresariales, que pueden quedar suspendidas temporalmente, o ser cedidas a otras personas mediante contratos arrendaticios sin pérdida de dicha titularidad"; y añade "la subrogación en las deudas tributarias derivadas del ejercicio de actividades económicas y explotaciones a que se refieren concordantemente los artículos 72.1 LGT y 13.1 RGR, según el texto de los citados preceptos, no se determina por la prosecución en el ejercicio de las explotaciones o actividades determinantes de las deudas tributarias, sino por el mero hecho del cambio de titularidad...".

#### **2.a.2) Doctrina administrativa.**

A pesar de que la doctrina judicial anterior resultaba claramente coherente tanto con la literalidad del artículo 72 LGT como con la teoría general del Derecho a propósito del concepto de empresa y de la sucesión en la titularidad, no fue asumida, en absoluto, por los TTEEA, cuyos pronunciamientos, pueden sintetizarse en los siguientes puntos, diametralmente opuestos a los sentados por los tribunales de justicia:

1º.-Para determinar la subsistencia de la empresa es absolutamente irrelevante plantearse el mantenimiento de la universalidad de los elementos productivos como complejo organizado dirigido al objeto de la explotación o actividad, bastando para ello la simple subsistencia de ciertos elementos indiciarios de haberse operado una sucesión, como el domicilio, el objeto social, una parte importante

de los trabajadores, los accionistas o los clientes<sup>672</sup>. En este sentido, se pronunciaron las Resoluciones de 6 de abril de 1994<sup>673</sup>, 31 de mayo de 1995<sup>674</sup> y 25 de Octubre de 1995<sup>675</sup>, la última de las cuales es bastante expresiva del parecer del Tribunal: "En cuanto a la primera de las cuestiones, el estudio del expediente pone de manifiesto no sólo la identidad en cuanto al local donde ambas empresas realizaron sucesivamente su actividad, la similitud en los componentes de las respectivas plantillas de trabajadores, y la adquisición por la segunda de las empresas de parte del activo de la primera, circunstancias que no niega la recurrente, sino también los siguientes hechos: a) que el objeto social que consta en los estatutos de ambas sociedades es literalmente el mismo, como también la descripción de la actividad que figura en las declaraciones-liquidaciones tributarias presentadas por ambas empresas; b) que los accionistas de ambas sociedades son los mismos, y los escritos

---

<sup>672</sup>Ello supone, como advierte LOZANO SERRANO, C., "Responsabilidad del adquirente de empresa...", op. cit., pág. 31, que no "se analiza por este órgano si existe, primero, una explotación, y luego, una transmisión de la misma, sino que, razonando de modo inverso, se decide que se mantiene la misma explotación porque la identidad de ciertos de sus elementos permite concluir que ha sido objeto de una transmisión, aunque sea una transmisión encubierta o elemento por elemento, y no una transmisión de la titularidad jurídica de la empresa. Con lo cual, más que analizar si concurren los dos aspectos del presupuesto de hecho que habíamos señalado -explotación, por un lado, transmisión, por el otro-, se conjugan ambos para alcanzar la conclusión en el caso concreto, aunque ninguno de ellos presente unos contornos nítidos que permitan asegurar su concurrencia en el supuesto juzgado".

<sup>673</sup>JT 1994/738.

<sup>674</sup>JT 1995/866.

<sup>675</sup>JT 1995/1589.

presentados ante este Tribunal vienen firmados bien por..., Gerente de la recurrente, bien por..., Gerente que fue de... y en la actualidad accionista de...; c) que, efectivamente, el Informe de la Inspección Regional de Valencia y la comunicación, que obra en el expediente, dirigida por escrito a la Unidad Central de Información por una determinada empresa, acreditan que se facturó desde el domicilio de..., figurando como emisora de la factura..., con el número de identificación fiscal..., el 2 de noviembre de 1988, por 542.640 ptas., es decir, en una fecha en la que ya había cesado en su actividad dicha empresa. Siguiendo la pauta establecida por el artículo 115 LGT, apreciación conjunta de las pruebas que se ha expuesto conduce a la conclusión de que ha existido sucesión en la explotación o actividad económica de... por parte de la sociedad recurrente, siéndole por tanto atribuibles las consecuencias que se establecen en el artículo 72 LGT para tal supuesto".

2º.-No es necesaria la existencia de una sucesión jurídica en la titularidad, bastando para aplicar el artículo 72 una simple sucesión fáctica en el ejercicio de la actividad<sup>676</sup>, lo que supone que el que resultara responsable a tenor del precepto no tenía que ser dueño de la

---

<sup>676</sup>Bien es cierto que la tesis de los TTEEAA parte de la literalidad del art. 13.1 RGR, que se refiere a quienes sucedan por cualquier concepto en la titularidad o en el ejercicio de explotaciones económicas. Sin embargo, la referencia a este último supone claramente una extralimitación reglamentaria que, puesto que nos encontramos ante una materia reservada a la ley, determina la nulidad radical de la pretendida ampliación del presupuesto de hecho legal. Así lo sostiene PABÓN DE ACUÑA, "Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad...", op. cit., pág. 977.

empresa y que, además, fuera irrelevante la ruptura del tracto.

Paradigmática resulta la Resolución del TEAC de 5 de Octubre de 1993<sup>677</sup>, para la que "la clave de la cuestión se centra en dilucidar si la sucesión por cualquier concepto en la respectiva titularidad y que es condición necesaria para la exigencia de la responsabilidad analizada, ha de entenderse como pretende el reclamante, estrictamente como una sucesión consecuencia de una transmisión jurídica de explotación o empresa, como tal, y que en tal sentido se ha de señalar que el mismo concepto de explotación o actividad económica, de empresa, en definitiva, implica, igualmente y junto a la dimensión estática derivada de la titularidad jurídica de los elementos patrimoniales que la integran, una dinámica, plasmada en el ejercicio de tal explotación que recoge también el citado artículo 72 de la LGT, pues es precisamente de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas de tal ejercicio de las que se hace responsable solidario al sucesor, sin que la no existencia de un negocio jurídico que determine la transmisión de una empresa en su globalidad, o de las acciones o patrimonio de la misma pueda excluir, por sí sola, que la sucesión exigida como presupuesto de tal responsabilidad se haya dado en un supuesto concreto".

Esta forma de entender la sucesión llevó al TEAC a admitir la aplicación del artículo 72 LGT en una serie de supuestos en los que, a la luz de su literalidad y de la jurisprudencia, sería, a todas luces impensable. Veamos alguno:

---

<sup>677</sup>JT 1993/1476.



a) La Resolución de 1 de abril de 1993<sup>678</sup>, estimó la aplicación del art. 72 LGT en un supuesto en el que una sociedad que se dió de baja en licencia fiscal, transmitió el inmueble en el que venía desarrollando su actividad, de tal modo que la adquirente comenzó a desarrollar idéntica actividad, contratando a tres cuartas partes de la plantilla de la transmitente.

b) La de 11 de abril de 1996<sup>679</sup> lo consideró aplicable en un supuesto en el que el adjudicatario de una nave industrial en pública subasta comenzó a desarrollar en ella la misma actividad de la empresa ejecutada.

c) Lo mismo entendió la de 10 de febrero de 1996<sup>680</sup>, en un supuesto en el que el padre se dió de baja en Licencia Fiscal, dándose de alta el hijo, que comenzó a desarrollar idéntica actividad en el mismo local que el padre, pero concurriendo la circunstancia de que éste había resuelto el contrato de arrendamiento del local.

d) La Resolución de 23 de Julio de 1996<sup>681</sup> estimó producida la sucesión en un caso en el que una sociedad arrendó

---

<sup>678</sup>JT 1993/675.

<sup>679</sup>JT 1996/651.

<sup>680</sup>JT 1996/222.

<sup>681</sup>JT 1996/1305.

sus locales e instalaciones a otra, que obtuvo de un tercero la cesión del remate de la subasta de la maquinaria y contrató a la plantilla de la primera para continuar la actividad<sup>682</sup>.

e) Finalmente, concluyendo con los ejemplos, la Resolución de 9 de Febrero de 1994<sup>683</sup>, admitió la aplicación del precepto ante la adquisición del inmueble a la entidad bancaria que se lo había adjudicado en subasta y la de la maquinaria a la cooperativa que hasta el momento venía desarrollando la actividad, contratando, igualmente, a gran parte de la plantilla de esta última.

3º.-Para poder aplicar el precepto es necesario que el que resulte responsable continúe en el ejercicio de la actividad<sup>684</sup>, pues de otro modo no podría apreciarse la sucesión fáctica en el ejercicio de la actividad que, como acabamos de ver, exigía ineludiblemente el TEAC para entender realizado el presupuesto de hecho del art. 72.1 LGT.

Expuestas las discrepancias interpretativas habida a propósito del presupuesto de hecho fijado en el derogado art. 72 LGT del 63, veamos en qué medida el nuevo art. 42.1.c) de la vigente LGT puede ayudar a solventarlas.

---

<sup>682</sup>En igual sentido la de 10 de Junio de 1992 (JT 1992/173)

<sup>683</sup>JT 1994/394.

<sup>684</sup>Vid. Resoluciones TEAC de 5 de Octubre de 1993 (TJ 1993/1476) y 21 de febrero de 1996 (JT 1996/301).

**2.b) Artículo 42.1.c) de la vigente L.G.T.**

El presupuesto de hecho del nuevo precepto se refiere a "las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas", quedando excluida su aplicación en los tres siguientes supuestos:

1º.-Cuando se adquieran elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

2º.-Cuando la sucesión en la empresa se opere por causa de muerte.

3º.-Cuando la empresa se adquiera a un deudor concursado en el curso de un procedimiento concursal.

La primera diferencia palpable, pues, entre el presupuesto de hecho definido en el nuevo precepto y el contenido en la derogada LGT se encuentra en que mientras ésta última se refería a la sucesión en la "titularidad", la actualmente vigente lo hace a la sucesión en la "titularidad o ejercicio"<sup>685</sup> de la explotación o actividad. Con la redacción

---

<sup>685</sup>Se recoge, pues, el matiz que incorporaba, sin el preceptivo rango legal, el art. 13.1 RGR de 1990: "*Las deudas tributarias y responsabilidades derivadas del ejercicio de*

anterior la doctrina jurisprudencial venía a entender, como acabamos de exponer, que para la aplicación del precepto era necesario, en definitiva, que el titular de la empresa celebrara un negocio jurídico apto para transmitir su titularidad a un nuevo adquirente, lo que hacía necesaria la subrogación de éste en la misma posición jurídica de aquél respecto del patrimonio empresarial, siendo, por tanto, inaplicable cuando se producía una ruptura del tracto. Por el contrario, como también expusimos en el epígrafe anterior, el TEAC venía a entender que no era necesaria la transmisión de la titularidad dominical de la empresa, bastando una mera sucesión fáctica en la actividad, lo que hacía que fuera irrelevante tanto la condición dominical o no del adquirente, como la interrupción del tracto.

Con la actual redacción del precepto, dos cosas son seguras:

1<sup>a</sup>) Que para que el mismo opere no es necesario que el responsable ostente un título jurídico apto para otorgarle la titularidad dominical de la empresa, como hasta la fecha venía exigiendo la jurisprudencia, bastando para atribuir la responsabilidad "tener su disponibilidad por cualquier concepto para el ejercicio y la asunción de resultados de la explotación"<sup>686</sup>.

---

*explotaciones y actividades económicas..., serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en **la titularidad o ejercicio** de las mismas".*

<sup>686</sup>Vid. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A., en AA.VV., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 311 y 312.

Se ha acogido así, el acervo doctrinal<sup>687</sup> y jurisprudencial producido en torno al art. 44 ET, que, como es sabido, regula a efectos laborales la sucesión de empresa y conforme al cual se entiende ésta producida siempre que exista un nuevo empresario, para lo que "no es necesario ser propietario de los bienes materiales fundamentales que constituyen la empresa, pues lo importante a este respecto es la capacidad de dirección y gestión, es decir, la titularidad en la explotación del negocio"<sup>688</sup>.

2º) Que es irrelevante el medio utilizado para producir ese efecto de cambio en el titular de la disponibilidad sobre el ejercicio y

---

<sup>687</sup>CAMPS RUIZ, L.M.: *Régimen laboral de la transmisión de empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1993; *Puntos críticos del cambio de titularidad de la empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997. GONZÁLEZ BIEDMA, E.: *El cambio de titularidad de la empresa en el Derecho del Trabajo*, MTSS, Madrid, 1989. MONEREO PÉREZ, J. L.: *Las relaciones de trabajo en la transmisión de la empresa*, MTSS, Madrid, 1987; *Fusión de sociedades y previsión voluntaria en la empresa*, Ibidem, Madrid, 1996; *La noción de empresa en el Derecho del Trabajo y su cambio de titularidad*, Ibidem, Madrid, 1999; *Transmisión de empresa en crisis y derecho concursal*, Comares, Granada, 1999; RODRÍGUEZ PIÑERO BRAVO-FERRER, M.: "El carácter indisponible del artículo 44 ET", *Relaciones Laborales*, 1988-I. VALDÉS DAL-RE, F.: "Problemas de determinación del convenio colectivo aplicable en la transmisión de empresa", *Relaciones Laborales*, 1986-I; "Diálogos en convergencia y divergencia entre el legislador comunitario y el Tribunal de Justicia Europeo (A propósito de la reforma de la legislación sobre transmisión de empresa)", (I) y (II), *Relaciones Laborales*, nº 23-24, 2000.

<sup>688</sup>Vid. STS 16 de mayo de 1990.

resultado de la explotación<sup>689</sup>. Se acoge también, pues, el acerbo laboral, tanto doctrinal, como jurisprudencial, que entiende aplicable el art. 44 ET, en cualquier supuesto de cambio en la "titularidad". Tiene así cabida, "no sólo cualquier supuesto negocial y voluntario de transmisión empresarial, sino también cualesquiera otros actos o hechos que produzcan un efecto transmisivo por mandato de la ley o como consecuencia de la actuación de una autoridad pública" o, incluso, "transmisiones empresariales de hecho producidas por la adquisición independiente de elementos aislados continuándose sin más trámites la explotación"<sup>690</sup>.

Así pues, se ha acogido también, en parte, la doctrina del TEAC, avalada por alguna resolución judicial<sup>691</sup>, que declaraba que la

---

<sup>689</sup>Se opta así por un determinado efecto, en vez de aludir a las formas o títulos que dan lugar al mismo.

<sup>690</sup>Se acoge, pues, cualquier supuesto de transmisión empresarial transparente o no transparente, entendiendo por los primeros aquéllos "producidos por concurrencia en la transmisión de título y objeto claros -compraventa o permuta, arrendamiento de negocio, dación en pago, absorción y fusión de entidades, etc-", siendo los segundos "los carentes de transparencia, por simulación o encubrimiento, por incidencia de circunstancias impuestas -v.gr. venta o subasta judicial- o meramente de hecho"; vid. ALBIOL MONTESINOS, CAMPS RUIZ, LÓPEZ GANDÍA, SALA FRANCO: *Derecho del Trabajo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, págs. 513 y ss.

<sup>691</sup>Vid. SAN de 21 de julio de 2003. "Tal adquisición por separado, por distintas personas, y en distintos actos de elementos aislados permitía en ocasiones continuar la actividad sin asumir la responsabilidad, lo que venía a constituir un acto en fraude de ley"; son palabras de CALVO ORTEGA, R., "Obligados tributarios", op. cit., pág. 174.

transmisión empresarial que origina la responsabilidad del adquirente puede obedecer a causas distintas:

a) La transmisión, pura y simple, por cualquier concepto, de la titularidad de una empresa, es decir, de la disposición sobre su gestión.

b) La adquisición por una empresa de elementos aislados de otra suficientes para continuar con la actividad de aquélla.

c) La sucesión de hecho, producida cuando una empresa cesa aparentemente en su actividad, continuándola realmente bajo otra apariencia distinta, pero utilizando buena parte de los elementos de aquélla.

La admisión de todas las causas citadas aparece clara en la redacción actual del art. 42.1a)<sup>692</sup>:

a) A la primera aluden los términos "las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad de explotaciones o actividades económicas".

b) A la segunda, se refiere expresamente el nuevo párrafo introducido en el precepto que lo declara inaplicable a los

---

<sup>692</sup>En parecidos términos se manifiesta ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 311.

adquirentes de elementos aislados, "salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad".

c) Finalmente, la tercera tiene cabida en la referencia a la sucesión no en la titularidad sino en el mero "ejercicio" de explotaciones o actividades.

Con todo, siendo innegable que el nuevo precepto da cobertura a las tres causas, bajo cualquiera de las que el nuevo empresario sería responsable de las deudas generadas por la actividad del antiguo, la tercera permitiría también sin lugar a dudas, aplicar la teoría del levantamiento del velo y considerar obligados tributarios principales *in solidum* no sólo al transmitente y al adquirente -uno de los cuales ha de ser necesariamente una sociedad-, sino también a quienes se esconden bajo el velo de la/s sociedad/es implicada/s<sup>693</sup>.

La doctrina del levantamiento del velo fue aplicada al ámbito tributario por nuestro Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de abril de 2003. Los hechos sobre los que giraba el pronunciamiento eran básicamente los siguientes: 1º) Una sociedad en la que uno de los socios que, además, era el administrador único, ostentaba el 95% del capital

---

<sup>693</sup>En palabras de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios...*, op. cit., pág. 311, "en caso de real identidad de los sujetos, lo procedente no sería aplicar esta responsabilidad, sino exigir directamente la deuda al verdadero o verdaderos obligados materiales -*in solidum*- de ser varios".



social; 2ª) Dicha sociedad se disuelve y liquida; c) Se constituye otra sociedad, con domicilio social en otra localidad, con parecido objeto social, con socios distintos, a la que se aportan los mismos activos de la primera y en la que el socio mayoritario continúa siendo el mismo, conservándose, igualmente, la clientela. Es obvio que en el supuesto puede apreciarse una sucesión de facto en el ejercicio de la explotación, que llevaría conforme al nuevo art. 42.1.a) -no así conforme al derogado art. 72 que exigía una auténtica sucesión jurídica en la empresa- a considerar a la nueva sociedad responsable de las obligaciones de la primera. Sin embargo, el Tribunal Supremo llegó a más, declarando obligados in solidum a ambas sociedades y al socio mayoritario de ellas, puesto que en el supuesto "es la misma persona el que se transmite a sí mismo la explotación económica, mediante la utilización de sociedades, a estos efectos ficticias, pues lo único que pretende es el típico fraude de acreedores, en este caso de la Hacienda Pública o sea el procomún, mediante la "falencia" tributaria de la primera sociedad". Hay por tanto una utilización ficticia y/o fraudulenta<sup>694</sup> de las formas societarias que, sin prescindir de ellas -razón por la que también responden en solidum-, autoriza a reclamar las deudas al verdadero deudor que se esconde tras el velo de aquélla. La responsabilidad del adquirente de empresa debería asentarse, pues, en una auténtica transmisión operada entre dos sujetos

---

<sup>694</sup>Como reconoce la propia sentencia con cita de otras, "se aprecia que la doctrina jurisprudencial del *levantamiento del velo* se fundamenta en la equidad y en el principio de buena fe (art. 7.1 Cc), en la superación del *fraus legis* en perjuicio de intereses legítimos de terceros (art. 6.4 Cc), en evitar el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (art. 7.2 Cc) y por último en la simulación de los actos y contratos, sin que, con buen sentido se pronuncie sobre una sola y concreta base teórica".

distintos, mientras que "en caso de real identidad de ellos, lo procedente no sería aplicar esta responsabilidad, sino exigir directamente la deuda al verdadero o verdaderos obligados materiales *-in solidum-* de ser varios"<sup>695</sup>.

Pues bien, fuera de las dos conclusiones reseñadas -irrelevancia de la titularidad dominical del adquirente y del título jurídico a través del cual se opere la transmisión-, la nueva ley general tributaria no proporciona nuevos elementos de juicio para resolver de forma inequívoca las demás dudas planteadas en torno al presupuesto de hecho del derogado art. 72, en concreto acerca de si es necesario, o no, el mantenimiento del tracto. Como vimos, para la doctrina jurisprudencial, al exigir el precepto una sucesión jurídica, era necesario que el adquirente se subrogara jurídicamente en la posición del transmitente, lo que exigía tanto el mantenimiento del tracto como que no hubiera solución de continuidad entre la explotación desarrollada por transmitente y adquirente; de igual modo, una vez operada esa sucesión era irrelevante que el adquirente continuara o no con la empresa.

Por el contrario, la doctrina administrativa entendía, como también vimos, que lo esencial era que un nuevo sujeto continuara con la explotación de la empresa que con anterioridad había explotado otro distinto, con independencia de que el tracto se hubiera o no interrumpido y de que, en definitiva, hubiera existido o no solución de continuidad

---

<sup>695</sup>Son palabras de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 311.

entre la explotación realizada por uno y otro. Era, pues, para esta doctrina necesaria la continuación de la actividad.

El nuevo art. 42.1.c) no ofrece expresamente criterios claros para resolver de forma irrefutable esta polémica, aunque un análisis detenido del precepto creo que puede arrojar mucha luz. El presupuesto de hecho se integra por la sucesión "en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas", sin que concurra en las adquisiciones de elementos aislados, "salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad". De una lectura atenta del mismo resulta necesaria la concurrencia de los siguientes elementos:

1º.-Una empresa o actividad económica que continúa desarrollándose<sup>696</sup>.

2º.-Un cambio en el titular de la empresa o actividad<sup>697</sup>.

---

<sup>696</sup>En opinión de RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004, pág. 145, "la mención al ejercicio tiene una consecuencia inmediata: el nuevo empresario debe seguir en la misma actividad que el anterior. A diferencia de lo que sucedía con la anterior ley, limitada a la titularidad, no es suficiente con que los activos y pasivo se transmitan, es necesario además que se continúe con la misma actividad".

<sup>697</sup>En palabras de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios...*, op. cit., pág. 309 "queda claro, pues, que se toman por eje dos nociones interrelacionadas: la de sucesión en la titularidad de la explotación o actividad, y en cuanto viene implicada por la anterior, la de continuidad en ellas; nociones que tiene por soporte objetivo unas *explotaciones y actividades económicas* como conjunto patrimonial unitario o autónomo

De la misma manera, resulta también evidente, la irrelevancia de los siguientes elementos:

1º.-La existencia, ya hemos insistido en ello, de un negocio jurídico específico que tenga por objeto la transmisión de la empresa. Así resulta del hecho de que el presupuesto del precepto lo integra la sucesión "por cualquier concepto", así como de la posibilidad de que opere cuando se verifiquen transmisiones aisladas que, finalmente, permitan continuar con la explotación.

2º.-Que el responsable, ya lo hemos advertido igualmente, sea titular dominical de la empresa, bastando que tenga el señorío sobre la gestión y los resultados. La razón no es otra sino que, como ya también hemos indicado, basta la sucesión, no en la titularidad, sino en el mero ejercicio de la actividad.

3º.-Que el nuevo empresario haya adquirido su posición por subrogación del anterior. Sólo se exige que ostente la titularidad o ejercicio, pero no por transmisión directa del primitivo empresario. De este modo, el precepto jugaría, sin necesidad de entrar en la polémica de si estamos ante una transmisión originaria o derivativa, en los supuestos de adquisición de empresa a través de subasta o en procesos de liquidación de personas jurídicas o, incluso, en los supuestos de rescate por parte de la Administración de la concesión necesaria para la

---

y dinámico generador de relaciones jurídicas en las que se subroga el adquirente".

explotación de una actividad, con ulterior adjudicación de la misma a un nuevo empresario.

4º.-Por lo tanto, resulta también irrelevante la existencia de solución de continuidad. Lo relevante es que la empresa que continúe sea la misma que regentaba el primitivo empresario, aun cuando haya podido estar momentáneamente inactiva<sup>698</sup>.

Así pues, si bien se mira, el precepto será de aplicación ante cualquier supuesto de cambio en la titularidad de la empresa, es decir, siempre que una empresa o actividad perteneciente a una persona haya pasado a depender en su gestión y en sus resultados de otra distinta, cualquiera que fuere el medio jurídico que provocó ese efecto y, por tanto, con independencia de las relaciones existentes entre uno y otro titular y de una eventual interrupción temporal de la actividad<sup>699</sup>. Es decir, el presupuesto es mucho más amplio que la transmisión de la empresa<sup>700</sup>. **Esta es, en mi opinión, la verdadera novedad de la nueva**

---

<sup>698</sup>No es ésta la opinión de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, pág. 310, para quien es preciso "que no se haya producido el abandono o interrupción de la actividad". Tampoco parece ser la de RUIBAL PEREIRA, L., pág. 145.

<sup>699</sup>Se da cabida, en definitiva, a lo que la doctrina laboralista considera tanto cambios transparentes como no transparentes en la titularidad de la empresa; sobre ello, vid. ALBIOL MONTESINOS, CAMPS RUIZ, LÓPEZ GANDÍA Y SALA FRANCO, *Derecho del Trabajo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, págs. 513 y ss.

<sup>700</sup>Es curioso cómo bajo la vigencia del art. 72 LGT del 63, RUBIO VICENTE, P.J., *La aportación de empresa en la Sociedad Anónima*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág.

**Ley General Tributaria en cuanto al presupuesto de hecho de la norma que estudiamos: se ha pasado de regular un supuesto de responsabilidad en los casos de transmisión de empresa, a regularlo para los de cambio en la titularidad empresarial.<sup>701</sup>**

---

780, llegaba a una conclusión semejante: "cuando este precepto -se refiere al art. 72 LGT del 63- emplea el término sucesión en la titularidad con él no solamente se alude a la sucesión en sentido fáctico o dinámico, o sea continuidad en la actividad, sino también a los supuestos de mera adquisición en sentido estático o estrictamente jurídico, simple cambio en la titularidad".

<sup>701</sup>**Se ha seguido así la evolución operada por la legislación laboral que se refiere ya expresamente en el art. 44 ET no a la transmisión de la empresa sino a un cambio en su titularidad. La diferencia la explica BAZ RODRÍGUEZ, J., "Transmisión y sucesión de empresa", publicado en [www.iustel.com](http://www.iustel.com), pág. 2, cuya claridad justifica lo extenso de la cita: "A diferencia de sus precedentes históricos que aludían a la cesión, traspaso o venta, el art. 44 ET habla, de modo más amplio y genérico, del cambio de titularidad de la empresa como presupuesto aplicativo de su régimen jurídico. Se opta, así pues, por hacer referencia a un determinado efecto jurídico, en vez de describir o enumerar casuísticamente las formas o títulos jurídicos que dan lugar al mismo. En este sentido, por tanto, la norma tiene vocación omnicomprensiva no sólo de cualquier supuesto negocial y voluntario de transmisión empresarial -diferente de aquéllos-, sino también de cualesquiera otros actos o hechos jurídicos que produzcan un efecto transmisivo por mandato de la ley o como consecuencia de la actuación de una autoridad pública. La irrelevancia del concreto procedimiento de transmisión utilizado, ya sea éste inter vivos o mortis causa, es, pues, el criterio normativo en este punto. Además, la alusión al cambio en la titularidad, como noción referida a la empresa, presenta una cierta ambigüedad que contribuye, de algún modo, a agrandar el supuesto de hecho. Este se entiende en la práctica no sólo como equivalente al cambio en el derecho de propiedad, sino al cambio en el sujeto como portador de relaciones jurídicas activas y pasivas (v. gr., cesiones convencionales de la empresa distintas de la venta, como donación o dación en pago; cambios de titularidad motivados por la constitución de un derecho real sobre los elementos materiales de la empresa, como el usufructo o la anticresis; expropiaciones llevadas a cabo con la intervención de la Administración; venta judicial de la empresa;**

Lo decisivo, en cualquier caso es, pues, el mantenimiento de la identidad de la empresa<sup>702</sup>. Como vimos en el primer capítulo, la empresa es una institución unitaria con identidad propia en el mercado, que si bien tiene una base patrimonial, no puede identificarse con ella, por lo que es posible el mantenimiento de la misma aun cuando no se conserve el patrimonio en su totalidad y, viceversa, que manteniéndose íntegro dicho patrimonio no perviva la empresa. Determinar en cada caso concreto cuándo se ha operado un cambio en la titularidad de una empresa es el eterno problema de la integración de conceptos jurídicos indeterminados que, en última instancia, corresponde a los tribunales de justicia.

En el ámbito laboral, del que, según hemos dicho, ha tomado fundamentalmente la norma tributaria su presupuesto de hecho, se cuenta ya con una sólido acervo jurisprudencial, tanto por obra de los pronunciamientos del TJCE en torno a la aplicación de las directivas relativas a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los trabajadores en caso de traspaso de empresas<sup>703</sup>, como del TS en aplicación del art. 44 ET.

---

cesión de empresa a resultas de un convenio en los supuestos de quiebra; cambios de titularidad motivados por la extinción, incapacidad o disolución de la persona del empresario; reversión de la empresa a su titular tras un arrendamiento o usufructo, etc.).

<sup>702</sup>Este es, por lo demás, el requisito básico para aplicar el artículo 44 del ET, tal y como resulta de la literalidad de su párrafo segundo y de la Directiva 2001/23/CE, del Consejo, de 12 de marzo (DOCE, L 82, 22-3-2001).

<sup>703</sup>Directiva 77/187/CEE, del Consejo, de 14 de febrero, modificada por la Directiva 98/50/CE, de 29 de junio y refundidas ambas por la Directiva 2001/23/CE, del Consejo,

El TSJCE, al objeto de determinar la existencia de un cambio en la titularidad empresarial, ha elaborado un catálogo de elementos que han de ser tenidos en cuenta, habiendo declarado que "constituyen aspectos parciales de la evaluación global o de conjunto que debe hacerse, no pudiendo ser apreciada una transmisión por la concurrencia de alguno de ellos aisladamente"<sup>704</sup>. Tales elementos son los siguientes: "el tipo de empresa o actividad de que se trate, el que se hayan transmitido o no elementos materiales como los edificios y los bienes muebles, el valor de los elementos inmateriales en el momento de la transmisión, el hecho de que el nuevo empresario se haga cargo o no de la mayoría de los trabajadores, el que se haya transmitido o no la clientela, así como el grado de analogía de las actividades ejercidas antes y después de la transmisión y la duración de una eventual suspensión de las actividades"<sup>705</sup>.

En todo caso, para el TJCE, el cambio en la titularidad ha de tener por objeto "una entidad económica organizada de forma estable, cuya actividad no se limite a la ejecución de una obra determinada"<sup>706</sup>, por lo que ha de ir acompañado "por el traspaso de un conjunto organizado de elementos que permita la continuidad de las actividades o de algunas

---

de 12 de marzo (DOCE, L 82, de 22 de marzo de 2001).

<sup>704</sup>Vid. Sentencia Spijkers, de 18 de marzo de 1996.

<sup>705</sup>STJCE de 10 de diciembre de 1998, Francisco Hernández Vidal y otros, Asunto C-127/1996, C-229/1996 y C-74/1997.

<sup>706</sup>STJCE, citada, caso Hernández Vidal.



actividades de la empresa cedente de forma estable"<sup>707</sup>. De este modo, para el TJCE el hecho de que la actividad realizada por el antiguo y el nuevo empresario sean similares, no implica transmisión de empresa, si no se ha operado la de un conjunto de medios organizados.

En igual sentido, la jurisprudencia de nuestro TS en aplicación del art. 44 ET, exige la transmisión conjunta de una actividad productiva y del soporte material que la hace posible, por lo que no existirá cambio en la titularidad empresarial:

1º) "Si no se transmiten los elementos patrimoniales que configuran la infraestructura u organización empresarial básica de la explotación, pues en caso contrario lo que hay es una mera sucesión en la actividad sin entrega del soporte patrimonial necesario"<sup>708</sup>.

2º) Si sólo se transmiten bienes aislados o no organizados, pues los transmitidos "han de tener una autonomía, al menos potencial, que permita la continuación de la actividad empresarial de modo aislado o independiente"<sup>709</sup>.

---

<sup>707</sup>Vid. STJCE, Sánchez Hidalgo, también de 10 de diciembre de 1998.

<sup>708</sup>Vid. sTS de 6 de febrero de 1997, de 17 de junio de 1997, de 10 de diciembre de 1997, de 27 de diciembre de 1997, de 9 de febrero de 1998, de 31 de marzo de 1998 o de 1 de diciembre de 1999,

<sup>709</sup>Vid. STS de 15 de abril de 1999.

La doctrina anterior puede ser aplicada al ámbito tributario, donde la jurisprudencia tuvo ocasión de pronunciarse en términos similares bajo la vigencia de la anterior LGT, declarando que lo que se exige es la transmisión -el cambio en la titularidad bajo la vigente redacción-, "de un conjunto o complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de habitualidad a la obtención de lucro"<sup>710</sup>, o, lo que es igual, que se precisa el traspaso de la "organización de actividades y del entramado de relaciones, algunas tan importantes como la clientela, que integran su concepto"<sup>711</sup>. En definitiva, se requiere el cambio en la titularidad "de una organización socioeconómica que da cohesión más o menos flexible a elementos materiales, personales y financieros, determinada por su vinculación a una actividad lucrativa o esfuerzo empresarial y susceptible de ser objeto de relaciones jurídicas autónomas o diferenciadas: el factor organizatorio dinámico es base de aplicación del precepto, pues no basta la adquisición de un elemento solo y aislado del negocio, aunque sea esencial, ni de la totalidad de su base física"<sup>712</sup>.

---

<sup>710</sup>Vid. STS de 8 de Octubre de 1982 -RJ 1982/5746-.

<sup>711</sup>La cita es de la misma STS de la nota anterior.

<sup>712</sup>Son palabras de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 310, quien en la nota 40 añade lo siguiente: "No cabe sentar de manera general un orden de importancia de factores o elementos determinantes de la transmisión de la empresa, pues nos hallamos ante cuestiones de hecho a apreciar en cada caso sin posibilidad de pruebas tasadas. No obstante, los consistentes en la dirección de la nueva empresa, idénticos o vinculados con la transmitente, su soporte físico y medios instrumentales suministran notable evidencia, unidas al mantenimiento de la misma actividad -prescindiendo de sus cambios puramente nominales y de su conversión

Ahora bien, compartiendo, pues, el ámbito laboral y tributario, la necesidad de operar un cambio en la titularidad de una empresa o explotación<sup>713</sup>, queda la duda en éste último de si el art. 42.1.c) sería de aplicación en los supuestos en que ese cambio no se opera respecto de la totalidad de la empresa, sino únicamente respecto de un centro, establecimiento o rama. En efecto, pues mientras el art. 44 ET se refiere literalmente al "cambio de titularidad de una empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma", el precepto tributario lo hace sólo al de "explotaciones o actividades económicas". Sin embargo, parece razonable entender que bajo esa expresión puede encontrar cabida cualquier supuesto en el que lo transmitido tenga una entidad funcionalmente autónoma, por lo que la norma tributaria sería de aplicación no sólo en los supuestos en los que cambie la titularidad de una universalidad empresarial, sino también en todos aquéllos en los que se transmita un simple establecimiento o un sector o rama de actividad

---

de actividades genérica en específica o viceversa- y de las relaciones con terceros, proveedores o clientes, y de las laborales o de servicios. Será difícil probar la continuidad de factores inmateriales como las expectativas, pero es importante la asunción de riesgos, y no han de descartarse datos que permitan llegar a la convicción de la *sucesión*, o fortalecerla: objeto, domicilio, finalidad de la explotación, identidad personal de empleados y trabajadores, ocupación de los locales y de la maquinaria o medios de transporte de ésta, en definitiva de su *establecimiento* -especialmente cuando la documentación habilitante carece de fehaciencia o efectos frente a terceros-, etc.

<sup>713</sup>A la pregunta que se hace CALVO ORTEGA, R., "Obligados...", op. cit., pág. 176, de si se incluyen también el presupuesto de la responsabilidad las transmisiones de actividades profesiones, responde que así, puesto que "una interpretación sistemática (en relación con el contexto) nos llevaría a esta conclusión ya que en el Derecho Tributario tiene esta consideración, también, los profesionales".

de la empresa<sup>714</sup>.

Operado, pues, un cambio en la titularidad de una empresa o de una parte funcionalmente autónoma de la misma, entrará en juego la responsabilidad del nuevo titular. No obstante, el art. 42.1.c) excepciona su aplicación en dos supuestos: cuando dicho cambio de titularidad se haya producido en el seno de un procedimiento concursal o cuando se haya operado "mortis causa". La primera excepción es totalmente lógica, pues encuentra su fundamento en los efectos que el procedimiento concursal produce sobre el deudor concursado y sobre los créditos y bienes<sup>715</sup>, al tiempo que va a impedir, lo que es elogiable, que se considere responsables a los trabajadores de una empresa concursada que, en su condición de acreedores de la misma y para impedir la pérdida

---

<sup>714</sup>Comparte también esta opinión ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 310. Por su parte, para RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario sistemático...*, op. cit., pág. 148, basta con que lo que se transmita sea "susceptible de explotación aislada".

<sup>715</sup>en este sentido, para adquirir una empresa concursada se fija un plazo para la presentación de ofertas en las que habrán de detallarse, además del precio, las deudas que se asumen y las condiciones en que se compromete a hacerlas efectivas -vid. art. 149 LC-; por ello sólo tiene sentido exigir al adquirente aquéllas deudas del concursado que ha asumido expresamente y no otras. Además, hay que tener en cuenta, siguiendo a RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario Sistemático...*, op. cit., pág. 149 que "esta modificación había ya sido introducida por la Ley Concursal, Ley 22/2003, aunque con otra redacción, y el fundamento de la norma parece residir en la necesidad de garantizar la pervivencia y viabilidad de las empresas y evitar los efectos distorsionadores que se podrían ocasionar de aplicar el régimen general de la sucesión de empresas. De hecho en la legislación comunitaria en materia de derechos de los trabajadores en traspasos de empresas, mediante la Directiva 98/50/CE, este tipo de medidas ya están ya previstas".

de puestos de trabajo, se adjudican una parte de su activo para continuar la actividad -normalmente bajo la forma de una cooperativa o sociedad laboral-<sup>716</sup>.

También suele ser considerada lógica la exclusión de la responsabilidad en los supuestos de sucesión mortis causa. La razón es que cuando dicha sucesión se opera los herederos ya responden solidaria e ilimitadamente de las deudas del causante, con lo que se piensa que dicha responsabilidad absorbería, caso de continuar la actividad, la del responsable por adquisición de empresa<sup>717</sup>. Sin embargo, dicha exclusión va a provocar la paradoja de que el legatario de la empresa no va a responder en modo alguno de las deudas tributarias generadas por su ejercicio; en tal supuesto, el adquirente de la empresa va a ser el único sucesor del causante que no va a responder ante Hacienda de las deudas de la misma. Por esta razón, creo que el art. 42.1.c) debería haber guardado silencio sobre su inaplicación a la sucesión mortis causa: cuando hubiera sido un heredero el adjudicatario de la empresa, su posición de deudor principal habría efectivamente *absorvido* la de responsable, pero cuando el adquirente hubiera sido un legatario el silencio de la norma habría permitido reclamarle las deudas tributarias

---

<sup>716</sup>Se quejaba de los efectos perniciosos de aplicar el antiguo artículo 72 LGT en tales supuestos, tal y como entendía el TEAC, LOZANO SERRANO, C., "La resistencia a asumir la doctrina del Tribunal Supremo sobre el art. 72 LGT", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 33, 2001, Parte Presentación, pág. 3.

<sup>717</sup>Vid. sobre el particular ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 309 y la SAN de 23 de abril de 1998 -JT 1998/899-. En igual sentido, CALVO ORTEGA, R., "Obligados...", op. cit., pág. 176.

de la empresa.

### **3.- Análisis de las consecuencias jurídicas propias de la "responsabilidad" del adquirente de la empresa.**

#### **3.a) Introducción.**

Bajo la vigencia del art. 72 de la LGT del 63, las discrepancias interpretativas entre las resoluciones de los TTEEAA y las sentencias de los distintos órganos jurisdiccionales, no sólo se localizaban como vimos en la delimitación del presupuesto de hecho que da origen a la responsabilidad del adquirente de empresa, sino que las mismas también existían a la hora de determinar las consecuencias jurídicas de la realización de dicho presupuesto de hecho.

En efecto, las discrepancias interpretativas no sólo alcanzaban al ámbito de los presupuestos fácticos exigidos, sino también, y en toda su intensidad, al de las consecuencias jurídicas que se derivan del supuesto fáctico fijado. Distintos criterios de interpretación, que no sólo afectaban a la posición del adquirente entre las distintas figuras jurídico-subjetivas vinculadas frente a la Hacienda Pública, sino que existían a la hora de precisar el alcance de su responsabilidad desde al menos dos puntos de vista: sobre qué tributos se extendía dicha responsabilidad y qué componentes del concepto deuda tributaria podían ser exigidos a quien realizaba el presupuesto fáctico del precepto enjuiciado.

Con la redacción vigente del art. 42.1.c) de la nueva LGT se mantienen las dudas, aun cuando en algún sentido han quedado como veremos mitigadas, sobre los tributos a los que se extiende la responsabilidad y sobre los componentes de la deuda exigibles al responsable.

Por el contrario, el nuevo precepto ha puesto fin a la polémica en torno a la consideración jurídica del adquirente de la empresa, declarándolo responsable solidario. La aparente simpleza de esta declaración no puede ser entendida sin una referencia, aunque sea breve, a las divergencias interpretativas existentes bajo el anterior precepto entre los tribunales económico administrativos y los de justicia, razón por la que antes de analizar los tributos y los componentes de la deuda a los que ha de hacer frente el nuevo titular, nos vamos a referir a ellas.

### **3.b) Configuración jurídica del adquirente de empresa.**

#### **3.b.1) Bajo la vigencia del art. 72 L.G.T. del 63.**

Como puso de manifiesto *LOZANO SERRANO*<sup>718</sup>, si se analizan con cierto detenimiento las distintas interpretaciones ofrecidas sobre las

---

<sup>718</sup> Vid. en este sentido su excelente trabajo *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria N° 11. Ed. Aranzadi. Pamplona. 1.998. Pág 51.

consecuencias de la realización del presupuesto fáctico del art.72 de la derogada LGT, las mismas no fueron fruto de una gran variedad de posturas que incorporaran diversos matices sobre la cuestión tratada, sino que únicamente aparecían dos corrientes: De un lado, el Tribunal Supremo, que proclamaba que nos encontrábamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria y por lo tanto que su extensión y alcance debía de extraerse del régimen jurídico que sobre ella ofrecía el art.37 de la misma LGT derogada; por otro, la postura administrativa -no sólo desde la óptica gestora, ni desde el ejercicio de su potestad reglamentaria, sino fundamentalmente desde la visión revisora a través del TEAC-, que se empeñaba en configurar al adquirente de la empresa como deudor solidario de los tributos devengados antes de la transmisión, "aprovechando la autotutela administrativa para imponer, al menos en primera instancia, sus soluciones"<sup>719</sup>.

---

<sup>719</sup> LOZANO SERRANO, C. en *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, op. cit., pág. 52. conclusión que se pone de manifiesto de manera palmaria, si se observa la propia evolución de las tesis de los Tribunales Administrativos, que hasta 1995, sostenían que nos encontrábamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria, siguiendo lo preceptuado en el RGR, y desconociendo una interpretación doctrinal y jurisprudencial del art.37 de la LGT, y de la teoría general de la plasmación del principio de legalidad en materia tributaria, que impedía que una disposición reglamentaria -a modo del art.13 del RGR- estableciese supuestos de responsabilidad solidaria. Cuando en 1995 -con la última gran reforma de la LGT del 63- se recogió de forma expresa la tendencia mayoritaria antes apuntada, y en consecuencia, ya no podían apoyar sus tesis en la redacción de la disposición reglamentaria, no acudieron a las tesis mantenidas por nuestro TS, y por un sector muy mayoritario de la doctrina, considerando al adquirente de empresa como un responsable subsidiario, sino que alterando toda su interpretación, y manejando argumentos si caben más discutibles que los vertidos con anterioridad, catalogan al adquirente como deudor solidario, por considerar que estábamos ante un sucesor.



Resulta extraordinariamente difícil exponer con cierta coherencia las argumentaciones de los TTEEAA en torno a la posición tributaria del adquirente de empresa bajo la vigencia de la anterior LGT, ya que su argumentación se encaminaba en una única dirección: proclamar, de una u otra forma, la solidaridad del adquirente para responder de las obligaciones tributarias pendientes de la empresa.

Hasta el año 1995 declaraban abiertamente su condición de responsable solidario, tal y como además establecía implícitamente el art. 13 RGR del 90 que, por una parte, aludía a que transmitente y adquirente "solidariamente responden del pago" y, por otra, preceptuaba que el procedimiento para hacer efectiva esa responsabilidad era el de la solidaria<sup>720</sup>. Sin embargo, dado que la redacción del art. 72 LGT no calificaba como responsable solidario al adquirente de la empresa y dado que la ley 25/95 introdujo una nueva disposición que establecía que salvo precepto legal expreso en contrario la responsabilidad sería siempre subsidiaria<sup>721</sup>, a partir de esa fecha se hacía imposible seguir manteniendo dicha conclusión.

Tras la imposibilidad de seguir dando por buenas las precisiones reglamentarias de las que se hacía derivar que nos encontrábamos ante

---

<sup>720</sup>Su párrafo 3º establecía que transmitente y adquirente "solidariamente responden del pago" y su párrafo último declara que el procedimiento para exigir la responsabilidad será el regulado en el art. 12.3, es decir, el de la responsabilidad solidaria.

<sup>721</sup>Vid. art. 37.2 de la derogada LGT, tras la citada modificación.

un supuesto de responsabilidad solidaria<sup>722</sup> y con la intención de seguir colocando al adquirente de empresa en una posición de solidaridad con el realizador del hecho imponible, el TEAC utilizó la ubicación del art.72 en la Ley General para negar que el precepto contuviera un supuesto de responsabilidad. En efecto, la primera línea de defensa de los tribunales económico-administrativos, consistió en la ubicación del precepto entre aquellos que establecían las garantías del crédito tributario, y no entre los que configuraban los distintos supuestos de deudores tributarios, ya como contribuyentes, ya como responsables.

Sin embargo, dicha argumentación<sup>723</sup> había de ser rechazada de plano, no sólo porque la ubicación sistemática de un precepto únicamente ha de colaborar en la interpretación del mismo, sin poder alterar, más allá de su literalidad, la verdadera naturaleza de las

---

<sup>722</sup> Por cuanto que tras la reforma del art.37 de la LGT del 63, por la L.25/1995, el párrafo segundo resultaba tan contundente que ni tan siquiera el TEAC podía seguir empeñado en lo que con anterioridad a la misma, parecía la única interpretación coherente con la naturaleza y el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria. La nueva redacción del párrafo segundo señalaba: "*2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será ya siempre subsidiaria*".

<sup>723</sup> Que fue mantenida por las distintas resoluciones del TEAC -elevándose a rango de doctrina general-, afirmando que esta ajeneidad con el instituto de la responsabilidad se confirma al dedicar el Reglamento General de Recaudación un precepto específico para la adquisición de empresa, al margen de los regulados, para la responsabilidad solidaria y subsidiaria; o que tras la reforma por la L.25/1995, del art.37 de la LGT -que regula el régimen jurídico de los responsables tributarios-, no se reformó el art.72 estudiado (tampoco -añadimos nosotros- ningún otro de los que regulan supuestos específicos de responsables tributarios). Vid, entre otras las Resoluciones del TEAC de 25.X.1995; 10.I, 8.V, 23.VII, 24.X, 4.XII de 1996; 10.X. y 19.XI de 1997; 14.I.1998.

instituciones jurídicas, sino porque además, si alguna conclusión cabía extraer de la ubicación del precepto es que estábamos ante un supuesto de responsabilidad, pues ésta no es otra cosa que una garantía personal del crédito tributario<sup>724</sup>, como garantías eran también el resto de figuras reguladas en la Sección 5<sup>a</sup><sup>725</sup>, del Capítulo V<sup>726</sup>, del Título II<sup>727</sup>, en la que se ubicaba el artículo 72.

Sea como fuere, la doctrina del TEAC, en clara negación de la posición del Tribunal Supremo, tras sustraer al adquirente de empresa del ámbito del responsable tributario y, como dijimos, con la finalidad de colocarlo en una posición de solidaridad frente al tributo, comenzó a calificar al supuesto estudiado como un caso de sucesión o transmisión de la deuda. Analicemos la virtualidad de esta interpretación jurídica.

En una primera aproximación, resultaba innegable que el presupuesto de hecho del precepto albergaba, entre otras, las hipótesis de sucesión universal «*mortis causa*» de un sujeto por otro<sup>728</sup>, pero no

---

<sup>724</sup>Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, M.E.H., Madrid, 1987, págs. 835 y ss.

<sup>725</sup>Su rúbrica era "Las garantías".

<sup>726</sup>Se rubricaba "La deuda tributaria".

<sup>727</sup>Rubricado "Los tributos".

<sup>728</sup> Tanto ante supuestos de sucesión de una persona física por sus herederos, como ante supuestos de extinción de una persona jurídica bien por absorción por otra persona jurídica, como por la creación de una nueva por fusión de la anterior con otra previamente existente.

podemos desconocer, que a efectos de las deudas tributarias, estos supuestos aparecían regulados en el art. 89.3º y 4º de la LGT del 63, cuando determinaban que los sucesores del causante y los socios de la entidad disuelta, al desaparecer el sujeto que las generó, asumían las deudas pendientes; del mismo modo, cuando nos encontrábamos ante una nueva sociedad resultante de una fusión o absorción, ésta se subrogaba, por aplicación de la normativa mercantil, en la posición de sujeto pasivo que ocupaba la primera. A todos estos casos, en consecuencia, no les resultaba aplicable el art.72 de la LGT del 63 -ni el artículo 13 del RGR del 90- en los que siempre permanece la posición deudora del anterior titular, sino los artículos 89 de la LGT y 15 del RGR del 90, en los que ésta desaparece<sup>729</sup>. Por ello, el TEAC<sup>730</sup> venía a señalar que ya que el art.72 contemplaba la sucesión por el adquirente en las deudas y responsabilidades tributarias, regulaba la sucesión en la empresa, y lo hacía como hipótesis específica, distinta y al margen de la

---

<sup>729</sup> La excepción a este planteamiento de sucesión a título universal podía encontrarse en la sucesión a título particular, cuando el sucesor lo es como legatario, siendo la empresa objeto de legado. En estos casos, en los que los arts. 661 y 1084 del Código Civil excluyen la responsabilidad del legatario por las deudas de la herencia, ya que las mismas han de ser efectivas por los herederos, el art. 72 de la LGT del 63, podía ser operativo, al añadir una garantía consistente en ampliar el círculo de los obligados, con el adquirente de la empresa en virtud de legado o en su caso, de donación mortis causa. Sobre esta cuestión, que no fue abordada por la jurisprudencia y muy tangencialmente por nuestra doctrina, vid a Lozano Serrano, C. En *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, op. cit., págs. 57 y ss.

<sup>730</sup> Desde su Resolución de 11.XI.1993.

regulada en el art.89 de la misma Ley General del 63<sup>731</sup>.

De cualquier forma, si desde la perspectiva de la transmisión mortis causa, habríamos de excluir la aplicabilidad del supuesto previsto en el art.72 de la LGT del 63, menos dificultades habría aún para excluir de su ámbito a las transmisiones de las obligaciones tributarias "*inter vivos*", ya que el carácter ex lege de las obligaciones tributarias y en consecuencia su naturaleza no transaccional y su carácter indisponible, hacía que «*la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no pudieran ser alterados por actos o convenios de los particulares*»<sup>732</sup>.

La anterior precisión significaba, a los efectos del supuesto que nos ocupa, que sean cuales fuesen las cláusulas contractuales que se incorporaran a la transmisión, la posición de sujeto pasivo del anterior propietario no se iba a ver alterada por la transmisión, ya que seguiría siendo deudor principal de las deudas pendientes. En caso contrario, la transmisión de deudas debería haber sido regulada como uno de los supuestos de extinción de la deuda tributaria, y lejos de producirse tal hipótesis, el propio art.36 LGT del 63, afirmaba que no surtirían efecto

---

<sup>731</sup> Vid en este sentido, entre otras muchas, las Rs. TEAC de 8.V.1196; 23.VII.1196; 14.I.1998.

<sup>732</sup>"Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas", como disponía la literalidad del art. 36 de la LGT del 63.

los posibles pactos encaminados a conseguir la indicada finalidad<sup>733</sup>.

Esa fue, en definitiva, la tesis mantenida por el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia en la que sentó, sin lugar a dudas, que a los efectos del art. 72 de la anterior LGT no cabía hablar de transmisión o cesión de deudas tributarias pendientes, pues el deudor principal seguía siendo el titular que transfería la explotación<sup>734</sup>, afirmando categóricamente<sup>735</sup> que no podía tratarse de un supuesto de transmisión de deudas, pues estaba prohibida por el carácter ex lege de la obligación tributaria.

En definitiva, la interpretación que ofrecía el TEAC, era la de configurar al adquirente de empresa, como un sucesor, a quien se le transmitían las deudas y las responsabilidades tributarias, subrogándose en el lugar del primitivo titular de la explotación, por tanto, como sujeto pasivo. Señalando que el hecho de que el RGR impusiera la coexistencia

---

<sup>733</sup> A mayor abundamiento, lo preceptuado en el párrafo segundo del estudiado precepto, no hacía sino desmentir, una vez más las líneas interpretativas de las Resoluciones del TEAC. En efecto, el mismo sólo tenía sentido si, exonerado de responsabilidad el adquirente, se mantiene la del transmitente. El precepto establecía: *"El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho de solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses quedará aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo"*.

<sup>734</sup> STS 16.V.1991.

<sup>735</sup> Entre otras en STS de 19.XI.1993.

de ambos deudores<sup>736</sup>, no alteraba la condición de sujeto pasivo del adquirente<sup>737</sup>.

Evidentemente, semejante conclusión de las Resoluciones del TEAC, que no atendía ni a la doctrina del propio Tribunal Supremo, ni a la literalidad de la derogada LGT, ni a la del RGR<sup>738</sup>, no podía ser

---

<sup>736</sup> Exactamente el art.13.3 RGR que lleva la gráfica rúbrica de "*Responsables por adquisición de explotaciones o actividades económicas*", señala: «3. La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responde de éste».

<sup>737</sup>Es obvio, sin embargo, como ponen de manifiesto ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas Prácticos de Derecho Tributario (Parte General)*, Comares, Granada, 2000, pág. 379, "sólo cuando se haya producido la desaparición del sujeto pasivo es posible técnicamente hablar de transmisión de deudas tributarias". De ahí que el ámbito de la sucesión tributaria hubiera de quedar circunscrita, no a las transmisiones de empresas, en ningún caso, sino a la sucesión mortis causa o inter vivos a título universal. Vid. en ese sentido: RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "La sucesión...", op. cit., pág. 30; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios", *Impuestos*, 1985, nº 12, pág. 34; BARBERANA BELZUNCE, I., "La responsabilidad tributaria...", op. cit., págs. 9; VIEDMA MARTÍ, J.M. y AMADO GUIRADO, J., op. cit., pág. 171; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., "Sucesión en la deuda tributaria: subrogación de una sociedad en la posición de otra que se disuelve", *JT*, 1995, nº 58, pág. 19; LOZANO SERRANO, C., *Responsabilidad del adquirente...*, op. cit., pág 55; CASTILLO SOLSONA, M.M., "El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (I)", *Car. T.*, 1999, nº 305, pág. 2.

<sup>738</sup> Resulta curioso observar cómo durante años el propio TEAC defendió la literalidad del RGR cuando establecía un supuesto de responsabilidad solidaria y cómo, cuando desde la literalidad de nuestro derecho positivo (art.37.2 LGT «*salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*») dicha posición es imposible de mantener, altera toda su argumentación para no calificar de responsable al adquirente de

compartida tampoco desde la dogmática jurídica<sup>739</sup> y desde las construcciones teóricas generalmente asentadas. En efecto, como resulta sabido, para que nos encontremos ante un supuesto de transmisión de la obligación tributaria, la ley -no el contrato- ha de prever un supuesto en el que el nuevo deudor, se coloque como titular de la relación jurídica de deuda, desapareciendo el anterior de dicha relación obligatoria. Y en todas las hipótesis posibles del art.72<sup>740</sup>, el anterior titular, como sujeto pasivo de los tributos, se mantenía en la posición deudora -y como deudor principal-. Por lo que era imposible hablar de sucesión o transmisión de la deuda. Antes al contrario, como señaló LOZANO SERRANO "el precepto se aplica -se aplicaba- justamente a quienes no son sucesores en la deuda, pero sí lo son en la titularidad de la empresa. Por lo tanto... el supuesto de hecho no puede -no podía- concebirse como

---

empresa y pasa a calificarlo como un sucesor.

<sup>739</sup>Negaban categóricamente, entre otros, que el artículo 72 pudiera regular un supuesto de sucesión en la deuda: RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "Las garantías del crédito tributario", CREDF, 1981, nº 30, pág. 189; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, 2ª ed., Madrid, 1970, pág. 425; GONZÁLEZ BIEDMA, E., "El sujeto pasivo de la relación tributaria sucesor en la actividad empresarial", *La Ley*, 1985, nº 1125, pág. 1055; HERRERO MADARIAGA, J., "El responsable tributario", CREDF, 1986, nº 26, pág. 188; BARBERANA BELZUNCE, I., "La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación", *Impuestos*, 1991, nº 23, pág. 8; GRAU RUIZ, M., "Naturaleza y extensión de la responsabilidad en los supuestos de transmisión de empresa", *Revista Fac. Der. Univ. Comp.*, 1997, nº 20, pág. 199.

<sup>740</sup>Para un análisis detenido de las mismas que en estas líneas sólo hemos esbozado ver a Lozano Serrano, C. En *Responsabilidad del adquirente de empresa ... Op. Cit.*, págs. 51 y ss.



transmisión de la deuda....., sino como transmisión en la empresa, que es -era-, por otra parte, lo que exactamente dice -decía- el precepto"<sup>741</sup>.

La existencia de dos sujetos obligados -el anterior titular y el adquirente de empresa-, por la realización de dos presupuestos de hecho diferenciados -los hechos imponibles de los tributos (el primero) y el presupuesto de hecho contemplado en el derogado art.72 (el segundo)-, nos situaba de plano ante el concepto de responsable de los tributos, como titular de una relación accesoria a la principal, de manera que la Administración tributaria, titular de un derecho subjetivo de crédito, habría de dirigirse, siempre en primer lugar, al sujeto pasivo realizador del hecho imponible de los tributos, y sólo en segundo término -y en función del tipo de responsabilidad- al responsable, que actuaría como garante personal del crédito tributario, por realizar un presupuesto distinto al hecho imponible -en el caso estudiado, la adquisición de empresa-.

Llegados a éste punto, que nos parece indubitado, la siguiente cuestión que habríamos de plantearnos es la determinación del tipo de responsabilidad ante la que nos encontrábamos, de entre las dos posibles según la regulación jurídica aplicable -art.37.1 LGT del 63-.

En nuestra opinión, sin embargo, que el art. 72 contemplaba un

---

<sup>741</sup> Op. Cit. Pág.67.

supuesto de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario<sup>742</sup>, no planteaba la más mínima duda, ni doctrinal ni jurisprudencial<sup>743</sup>. Bastaba leer la literalidad del art.37.2 y la del propio art.72, ambos de la LGT del 63, para concluir que la responsabilidad era subsidiaria al no haber precepto legal expreso en contrario. La simple lectura de los preceptos

---

<sup>742</sup>Como manifestaban ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas Prácticos...*, op. cit., pág. 380, "la doctrina científica viene criticando la concepción de este supuesto como transmisión por acto entre vivos de deudas tributarias, pues sostiene que el transmitente de la empresa no ha desaparecido del escenario jurídico y la Hacienda Pública, siempre tiene posibilidad de dirigirse ante él pretendiendo la acción de pago. Por lo demás, añaden, el art. 36 LGT configura la obligación tributaria como una obligación legal y por lo tanto, las posiciones de los sujetos obligados al pago son inamovibles. En consecuencia, no hay transmisión de deuda, sino un supuesto de responsable en el pago de la misma, conforme al art. 37 LGT".

<sup>743</sup> Pero no siempre esto fue así. Hasta 1995, la doctrina unánime de las Resoluciones del TEAC -ver entre otras muchas las Rs. de fecha 10.VI.1992; 30.IX.1992; 1.IV.1993; 9.VI.1993; 10.XI.1993; 9.II.1994; 6.IV.1994; 31.V.1995; e incluso de 17.VI.1997- era la de considerar que nos encontrábamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria por lo establecido al respecto en el art. 13 del RGR. No obstante con anterioridad a la reforma de 1995, la mayor parte de la doctrina y una asentada línea jurisprudencial de nuestro Tribunal Supremo - Vid SsTS de 16.V.1991; 19.XI.1993; 22.XI.1993; 26.I.1994;- reconocía la incapacidad de un reglamento para establecer un supuesto de responsabilidad solidaria. Y ello, no sólo por lo preceptuado en el art. 37 y 10 de la LGT del 63 -que por sí solos ya decantaban claramente la opción a seguir-, sino por la propia concepción dogmática de la teoría de las obligaciones. No obstante, el legislador aclaró lo que estaba nítido en la reforma del artículo 37 de la LGT del 63 por la L.25/1995. Esta fue la razón del cambio de criterio en la interpretación del propio TEAC, que mientras podría mantener que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad solidaria, no tuvo inconveniente en precisar que nos encontrábamos ante un supuesto de responsabilidad. Cuando tras la reforma del art.37 por la L.25 /1995, ni el empecinamiento del TEAC podría sostener esta tesis, fue cuando alteró su calificación, considerándolo un supuesto de transmisión o sucesión de deuda.

aludidos nos debía hacer llegar a la nulidad del artículo 13 del RGR, en cuanto que en sus párrafos 3º y 7º establecía que transmitente y adquirente de empresa respondían solidariamente de las deudas de ésta y que el procedimiento para exigir la responsabilidad al adquirente sería el establecido para la responsabilidad solidaria.

En definitiva, la situación expuesta podía concretarse en los siguientes puntos:

1º.-La Ley General Tributaria establecía que las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la empresa le serían exigibles al adquirente, lo que suponía, en cuanto que el transmitente mantenía su posición de contribuyente al no declararse extinguidas sus deudas, que dicho adquirente adquiriría la condición de responsable. Además, como no se calificaba dicha responsabilidad como solidaria, era obvio que la misma era subsidiaria.

2º.-No obstante, para mantener la solidaridad del adquirente, el TEAC eludía calificarlo como responsable, al entender que el mismo era un sucesor en las deudas. Sin embargo, dicha calificación era absolutamente errónea, en la medida en que el sucesor es el que se subroga en la posición del causante y el adquirente, lejos de subrogarse se situaba junto al transmitente, que conservaba la cualidad de obligado principal, como expresamente reconocía incluso el art. 13.3 RGR del 90,

declarando que la responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago.

3°.-Por su parte, el RGR si bien impedía calificar al adquirente como un sucesor, le otorgaba la consideración de responsable solidario, lo que, sin duda, era contrario al art. 37.2 que exigía precepto expreso para considerar solidario al responsable.

Pues bien, las cosas parecieron quedar claras con la STS de 15 de Julio de 2000<sup>744</sup>. En ella se resolvía un recurso de casación contra una Sentencia de la Audiencia Nacional en la que se declaraba, amparándose en la literalidad del art. 13.5 del Reglamento General de Recaudación de 1968 -precepto idéntico al art. 13.3 del RGR de 1990-, que el adquirente de empresa responde solidariamente con el transmitente de las deudas derivadas del ejercicio por parte de éste último de la actividad empresarial transmitida. La Audiencia Nacional confirmaba, pues, la tesis mantenida por el TEAC en la resolución cuyo recurso dio lugar a su pronunciamiento.

En el recurso ante la Audiencia Nacional, el recurrente había alegado frente a las tesis del TEAC que el art. 37.2 de la LGT vigente en ese momento disponía claramente que "*salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*" y siendo así que el art. 72.1 de la misma ley establecía que "*las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones*

---

<sup>744</sup>RJ 2000/7273.

*y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad (...)*", sin que dicho artículo 72, en ningún momento, ni ocasión, dispusiera que la responsabilidad de los sucesores será solidaria, razón por la cual, era necesariamente subsidiaria, en cumplimiento fiel del art. 37.2 de la reiterada LGT. Por ello, en opinión de los recurrentes el art. 13.5 del RGR de 1968 -idéntico, repetimos, al 13.3 del RGR del 90-, infringía de forma clara y rotunda el art. 37.2 de la Ley General en ese momento vigente.

Ante dicha alegación de ilegalidad, la Audiencia Nacional, compartiendo los razonamientos del TEAC, razonó que el referido art. 72 no contenía una modalidad de sujetos responsables -que la LGT regulaba en los arts. 37 a 40-, sino una garantía tributaria, de las que la Ley General establecía y regulaba en los arts. 71 a 76, razón por la cual no le era de aplicación el art. 37.2 de la misma, que afectaba y se refería solamente a los sujetos responsables, pero no a las garantías tributarias.

Pues bien, el Tribunal Supremo da la razón a los recurrentes y estima el recurso de casación, declarando que el art. 72 contenía un supuesto de responsabilidad subsidiaria y, además, aplicando el art. 27.3 LJCA, declara la nulidad del precepto reglamentario en cuya aplicación se asentaba la sentencia recurrida, es decir, del art. 13.5 del RGR del 68 -y de su concordante del RGR del 90, el art. 13.3-, en cuanto declaraban que "*ambos* -transmitente y adquirente-, *solidariamente, responden de éste* -el pago-". Quedó, no obstante, formalmente vigente el art. 13.7

RGR que declara que el procedimiento aplicable al adquirente es el establecido para la responsabilidad solidaria; sin embargo, era evidente su carácter *contra legem*, que, sin duda, hubiera sido declarado por el Tribunal Supremo, bien en el primer recurso que se le hubiera planteado basado en la nulidad de dicho precepto, bien en una cuestión de legalidad que sobre el mismo se le hubiera formulado.

Los argumentos utilizados por nuestro Alto Tribunal en la estimación del recurso son obvios<sup>745</sup>:

1º.- Que el art. 72 establece un supuesto de responsabilidad, como lo demuestra:

a)El hecho de que el propio RGR que lo desarrolló lo hiciera dentro del Capítulo III -De los Obligados al Pago- de su Título Preliminar, bajo la rúbrica "*Responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas*" y a continuación de los demás sujetos responsables, en lugar de hacerlo en el Libro Primero, "*De la extinción de las deudas*", en concreto, en su Capítulo IV, "*Garantías de pago*".

b)El que el precepto, en virtud de la indisponibilidad de la obligación tributaria, no establecía para los supuestos de

---

<sup>745</sup>Argumentos que ya fueron reiterados con anterioridad en sus sentencias de 26 de mayo de 1994 -RJ 1994/4030- y de 24 de Septiembre de 1999 -RJ 1999/8639-.

transmisión de la empresa la de las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, sino que manteniendo incólumes aquéllas, "añadía o incorporaba la responsabilidad del adquirente, que se convertía así en un sujeto responsable, "junto" al sujeto pasivo que continuaba siendo el transmitente"<sup>746</sup>.

2º.-Que dicha responsabilidad era incuestionablemente subsidiaria y no solidaria, por aplicación evidente del apartado 2, del art. 37 de la anterior LGT.

Sin embargo, la derogación por parte del Tribunal Supremo del art. 13.3 RGR del 90, en cuanto, como hemos dicho, dejó formalmente vigente el art. 13.7 del mismo Reglamento, no acabó definitivamente con la polémica, existiendo algún pronunciamiento judicial<sup>747</sup> posterior que admitió que la responsabilidad prevista en el art. 72 LGT podía ser exigida al adquirente de la empresa con carácter solidario.

### **3.b.2) En el art. 42.1.c) de la vigente L.G.T.**

Así pues, al menos desde el punto de vista de la seguridad

---

<sup>746</sup>Vid. el párrafo décimo del F.J. tercero de la Sentencia a la que se refiere el texto.

<sup>747</sup>Me refiero a la Sentencia TSJ de Murcia de 31 de enero de 2001 -JT 2001/840-, que comenta LOZANO SERRANO, C., "La resistencia a asumir la doctrina del Tribunal Supremo sobre el art. 72 LGT", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 33/2001.

jurídica, el mérito de la nueva Ley General Tributaria sobre el particular es doble:

1º.-En primer lugar, por calificar expresamente al adquirente de la empresa como un sujeto responsable, ubicando su regulación dentro de la destinada a los responsables tributarios. Queda claro de forma inequívoca, pues, que el adquirente de empresa no es un sucesor en las deudas empresariales, sino simplemente un responsable.

2º.-En segundo lugar, por señalar también de forma expresa que su responsabilidad es solidaria. De esta forma la ley zanja definitivamente la polémica<sup>748</sup>, dejando claro que la derivación de la acción se dirigirá frente el adquirente de la empresa de acuerdo con el procedimiento propio de la responsabilidad solidaria; así pues, el art. 13.7 RGR del 90 recobró validez, siendo plenamente operativo hasta que se aprobó el vigente RGR<sup>749</sup>.

Ahora bien, siendo positiva, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la clarificación de la posición del adquirente de la empresa, no lo es tanto desde el punto de vista de la justicia tributaria,

---

<sup>748</sup>Para PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, op. cit., pág. 185, "se restablece por ley lo que durante cuarenta años ha venido aplicándose según un criterio puramente administrativo (aunque incorporado en un Reglamento *contra legem* o *praeter legem*)".

<sup>749</sup>RD 939/2005, de 29 de julio.



al haberse calificado como solidaria su responsabilidad.

De entrada, la misma figura del responsable puede parecer contraria a los principios de justicia tributaria, concretamente, al principio de capacidad económica, en cuanto que el responsable que, a la postre, puede resultar obligado al pago del tributo, no es el realizador del hecho imponible, esto es, quien pone de manifiesto la capacidad económica que se quiere gravar. Sin embargo, la posibilidad de reembolso de la que goza el responsable en el caso de que satisfaga la deuda del obligado principal, podría salvar el escollo de inconstitucionalidad; a pesar de ello, en muchos supuestos dicho reembolso resultará imposible, como ocurrirá en todos los casos en que el obligado principal resulte insolvente. Ello, en definitiva, supone que el responsable puede resultar definitivamente incidido por una deuda tributaria generada por la realización de un presupuesto de hecho respecto del que puede ser totalmente ajeno<sup>750</sup>.

Ahora bien, la existencia de garantías que aseguren la efectividad de la deuda tributaria puede encontrar también fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siempre que no sean desproporcionadas con la finalidad a alcanzar. Es decir, la efectividad del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos justifica el establecimiento de garantías que aseguren la satisfacción de la deuda tributaria, siempre y cuando sean proporcionadas con la finalidad a alcanzar. Proporción que concurre en

---

<sup>750</sup>Vid., CALVO ORTEGA, R., "Obligados...", op. cit., pág. 166.

uno de los siguientes supuestos:

\*Cuando el responsable a pesar de haber participado activamente en la realización del hecho imponible, no es calificado como obligado principal; es el caso de los partícipes en los entes de hecho cuando éstos reciben la calificación de obligados tributarios.

\*Cuando el responsable ha llevado a cabo, positivamente, una acción que ha redundado en perjuicio de la Hacienda Pública, dificultando bien la liquidación, bien la recaudación de las deudas tributarias del obligado principal; sería el caso de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria o de aquellas personas a las que se refiere el art. 42.2 LGT<sup>751</sup>.

---

<sup>751</sup>El precepto establece: *"También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la administración tributaria.*

*b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*

*c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

*d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el*

\*Quienes, incumpliendo un cierto deber de diligencia, hubieren dejado de realizar los actos impuesto por el mismo y a consecuencia de esa omisión se hubiese perjudicado a la Hacienda Pública. Es el caso de los administradores de las personas jurídicas que no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones de las personas que administran o el de los administradores concursales o liquidadores de sociedades que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables al concursado o a la sociedad disuelta.

En cualquiera de los supuestos anteriores parece proporcionado asegurar las obligaciones tributarias añadiendo la garantía personal de quien en cierto modo ha contribuido activa o pasivamente, es decir, por acción u omisión, a dificultar el fiel cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias ajenas. Ahora bien, existiendo dos clases de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, lo justo sería atribuir la condición de solidario sólo a quien ha intervenido en la realización del hecho imponible o a quien ha contribuido de forma activa a dificultar la íntegra satisfacción de la obligación tributaria, dejando la calificación de subsidiario para aquél que sólo por omisión ha podido contribuir a

---

*levantamiento de aquéllos".*

ello<sup>752</sup>.

Si una persona ha contribuido activamente a dificultar el cumplimiento de la obligación tributaria, parece proporcionado poder exigirle su cumplimiento desde el momento en que finalizó el plazo voluntario sin que el pago se hubiere hecho efectivo. Ahora bien, a quien sólo por omisión de un cierto deber de diligencia se le haya hecho responsable, no parece proporcionado exigirle el cumplimiento desde el momento del transcurso del plazo voluntario, lo justo sería reclamarle una vez ultimado el procedimiento de apremio frente al obligado principal<sup>753</sup>. Una negligencia que puede ser levísima, como en el caso del

---

<sup>752</sup>En este sentido, siguiendo a FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2004, pág. 2004, "puede decirse que la LGT atribuye una responsabilidad solidaria a quienes han asumido una posición activa que les implica en el buen fin de la deuda tributaria: al adquirir una empresa sin cerciorarse de que ha cumplido sus obligaciones tributarias, al colaborar en la realización de una infracción, al dificultar la actuación de la Administración sobre los bienes del deudor (art. 42 LGT). Y atribuye la condición de responsable subsidiario a quien ha dificultado el efectivo cobro de la deuda por su actividad pasiva ante el incumplimiento del deudor principal al que le une una determinada relación: el administrador de hecho o de derecho que no haya realizado los actos necesarios para que la persona jurídica cumpla sus obligaciones, el administrador de hecho o de derecho de las sociedades disueltas, el administrador concursal o liquidador de sociedades, los adquirentes de bienes afectos al pago de deudas tributarias, los agentes y comisionistas de aduanas que actúan en nombre y por cuenta de otros y, en fin, las personas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestaciones de servicios sin exigir de aquellos a quienes contraten o subcontraten el certificado de estar al corriente de sus obligaciones tributarias (art. 43 LGT)".

<sup>753</sup>Ya advertían de que la subsidiaria era la modalidad que, desde el punto de vista de la justicia tributaria, habría de adoptarse para los supuestos de cambio en la titularidad empresarial LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y GÓMEZ CABRERA, C., "La sucesión de empresa

adquirente de empresa donde la única apreciable sería no solicitar la certificación de estar al corriente con Hacienda o, caso de haberlo hecho, no haber intimado al transmitente a su cumplimiento antes de adquirir, no parece suficiente para justificar exigirle el pago desde el mismo momento de la finalización del plazo voluntario; lo justo parecería reclamarle sólo ante la imposibilidad de obtener el cobro del obligado principal<sup>754</sup>.

---

en la Jurisprudencia Tributaria", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, nº 3, 2000. En parecidos términos, RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario Sistemático...*, op. cit., pág. 147, destaca que es "manifiesta la inconsistencia de que el adquirente de empresa responda solidariamente".

<sup>754</sup>Incluso para CALVO ORTEGA, R., "Obligados tributarios...", op. cit., pág. 175, no es sólo inadmisibile haber calificado la responsabilidad como solidaria, sino, incluso, aquélla en sí misma considerada: "La primera pregunta se refiere a la admisión o no de esta figura de responsabilidad. Es un mecanismo que podríamos denominar de colaboración específica con la Administración en determinadas situaciones y sin que ésta tenga necesidad de solicitar información a través de un acto administrativo. Es un técnica en expansión por su utilidad importante para aquélla dado que su establecimiento directo por la ley descarga al acreedor tributario de ulteriores preocupaciones. ¿Debe discutirse? Probablemente no. La exigencia de unas normas tributarias justas y de un comportamiento de la Administración fiscal al servicio del contribuyente debe ir acompañado del respeto a los mecanismos de garantía imprescindibles para la gestión tributaria difícil y, además, de una amplitud extraordinaria. En mi opinión, debe simplificarse sin merca de su efectividad. Bastaría una comunicación fehaciente de la persona que ha decidido adquirir y ha llegado aun acuerdo con el transmitente para que la Administración pueda comprobar el grado de cumplimiento de éste. Siempre con el consentimiento del contribuyente que transmite, evidentemente. En definitiva, estaríamos ante un técnica más ágil que la petición de certificado que dada la amplitud del plazo de expedición (tres meses) puede ser un drenaje del tráfico empresarial. Este período es, como acabo de decir, muy extenso y más aún en tiempos donde la comunicación electrónica y el conocimiento de datos por parte de la Administración ha alcanzado un desarrollo importante".

Sin embargo, que la solución adoptada no sea la más justa de las posibles, no la convierte en contraria a Derecho, lo que únicamente ocurriría si pudiera reputarse atentatoria contra la Constitución, lo que no parece posible. Por lo tanto, el adquirente de la empresa tiene en nuestro actual ordenamiento y sin posibilidad alguna de discusión, la consideración de responsable solidario.

El otorgarle esa consideración es una circunstancia que no incide en el alcance de la responsabilidad, pues el solidario y el subsidiario "responden" de lo mismo, ni en el procedimiento para hacerla efectiva, idéntico en ambos casos, únicamente lo hará en la determinación del momento en el que la misma puede ser exigida: a partir, como hemos dicho, de la finalización del plazo voluntario en el caso del solidario y previa declaración de fallido del deudor principal y, de existir, de los responsables solidarios, en el caso del subsidiario.

La derivación de la acción recaudatoria frente al responsable requiere un acto administrativo de declaración de la responsabilidad, cuya regulación se concreta en los siguientes puntos:

1º.-En todo caso, ha de ser dictado previa audiencia del responsable, siendo su contenido el siguiente:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

2º.- Cuando la responsabilidad es solidaria, puede dictarse en cualquier momento, pero siempre que la deuda a la que ha de hacer frente el responsable esté ya liquidada, bien por haberse dictado el correspondiente acto administrativo de liquidación, bien por haberse presentado la pertinente autoliquidación<sup>755</sup>. Puede, por lo tanto, ser dictado antes, incluso, del vencimiento para el obligado principal del plazo de ingreso voluntario<sup>756</sup>, en cuyo caso, la competencia para dictarlo será del propio órgano liquidador.

3º.- Por el contrario, como ya hemos dicho, cuando la responsabilidad es subsidiaria, el acto de declaración de la misma

---

<sup>755</sup> Como dice ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 298, "la declaración de responsabilidad precisa la existencia de una deuda liquidada o autoliquidada a cargo del obligado principal, que puede hallarse en período voluntario de pago o en período ejecutivo. Se elimina así la posibilidad, antes borrosa, de anticipar esta declaración -y por lo tanto la intervención del responsable- a fases de gestión, comprobación o inspección previas a la liquidación de la deuda principal, sin perjuicio de la adopción de medidas cautelares con arreglo al art. 81".

<sup>756</sup> En tal caso, la competencia para dictarlo corresponde al propio órgano liquidador. En cualquier otro supuesto, el acto declarativo de responsabilidad corresponde al órgano recaudador.

no podrá ser dictado hasta tanto no se haya ultimado el procedimiento de apremio frente al obligado principal, concluyendo con la declaración de falencia de la deuda.

4°.-Una vez dictado el acto declarativo de la responsabilidad ha de ser notificado al responsable, abriéndose para él desde ese momento un plazo voluntario de ingreso que, como tal, abarcará desde la recepción de la notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el 5 del segundo mes posterior, según que dicha recepción se haya verificado en la primera o segunda quincena del mes. No obstante, cuando la condición de responsable solidario haya sido declarada antes del vencimiento del plazo de ingreso voluntario, la ley establece para poder exigir la responsabilidad la necesidad de requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. Como quiera que la LGT no regula dicho requerimiento<sup>757</sup>, existe una importante laguna en cuanto a su contenido, plazo para el ingreso que en el mismo haya de concederse y efectos que su incumplimiento ha de producir. En concreto, cabría ofrecer dos interpretaciones:

a)El plazo de ingreso voluntario para el responsable es el que resulta del acto declarativo de la responsabilidad; por tanto, bastará que haya transcurrido el mismo sin que el responsable haya ingresado para que se inicie para él el período ejecutivo, con las consecuencias propias del

---

<sup>757</sup>Ni tampoco el nuevo Reglamento General de Recaudación.



mismo. El requerimiento será, pues, simplemente, un acto formal, un "recordatorio" de pago, sin el que, no obstante, no cabrá dirigir la acción ejecutiva frente al responsable. Esta primera interpretación es la que mejor se acomoda a la literalidad de los artículos 174 y 175 LGT.

b) Por el contrario, cabría entender que el requerimiento de pago habría de conceder al responsable un período voluntario y sólo transcurrido el mismo, se iniciaría el período ejecutivo con sus consecuencias. Esta conclusión, si bien es mucho más garantista para el responsable, no se acomoda con lo preceptuado en el art. 174.4.c) y en el párrafo 6 del mismo precepto, de donde se deduce que en el acto declarando la responsabilidad ya ha de señalarse el lugar, plazo e importe que ha de ser satisfecho por el responsable y que si no realiza el pago en dicho plazo la deuda le será exigida en vía de apremio.

5º.-El acuerdo de declaración de responsabilidad es recurrible, pudiendo el recurrente impugnar en el recurso que entable contra el mismo no sólo la procedencia de dicha declaración, sino incluso las liquidaciones a las que se extienda la responsabilidad, pero sin que en tal caso la resolución que estime el recurso beneficie al obligado principal en el supuesto de que la liquidación recurrida hubiera alcanzado ya firmeza frente a él.

**3.c) Componentes de la deuda a los que se extiende la responsabilidad.**

Como ya dijimos, las dudas que tradicionalmente ha planteado la posición del nuevo titular de la empresa respecto de las deudas tributarias generadas por su antecesor han girado no sólo sobre la calificación jurídica de la posición asumida por éste último, sino también sobre los tributos y sobre los componentes de la deuda a los que se extendía su responsabilidad.

Por lo que se refiere a los componentes de la deuda cubiertos por la responsabilidad del adquirente, la reforma del art. 37 de la LGT del 63 por la ley 25/95 debería haber puesto fin a la polémica, puesto que fijaba nítidamente el ámbito objetivo de la responsabilidad, de forma que el mismo comprendía, tanto para los solidarios como para los subsidiarios, todos los conceptos de la deuda exigibles al deudor principal, menos las sanciones y el recargo de apremio, sin perjuicio de que éste se devengara también para el responsable si incumplía el período de ingreso que había de concedersele<sup>758</sup>.

---

<sup>758</sup> Con anterioridad a la reforma aludida el art.37 de la LGT y su desarrollo reglamentario significaban que el alcance de la responsabilidad subsidiaria abarcaba a la deuda inicialmente liquidada por el sujeto pasivo, esto es, la girada en período voluntario y como tal integrada de entre todos los conceptos de deuda enumerados en el art.58 de la LGT, sólo a la cuota y en su caso a los recargos legalmente exigibles. Por contra, ante el silencio legal, el precepto reglamentario significaba que el alcance de la responsabilidad solidaria incluía a todos los conceptos de deuda, incluidas las sanciones.

Sin embargo, la doctrina que mantuvo el TEAC, incluso con posterioridad a la indicada reforma, no era precisamente respetuosa con la legalidad, declarando que al adquirente de la empresa le eran exigibles todos los componentes de la deuda, incluyendo por tanto además de los recargos de apremio o por presentación extemporánea y de los intereses de demora<sup>759</sup>, las sanciones impuestas al anterior titular<sup>760</sup>. Evidentemente, esa conclusión sólo podía sustentarse desde la consideración del adquirente de empresa como un sucesor<sup>761</sup>, calificación que ya fue rebatida líneas arriba.

De cualquier forma, con la nueva LGT, al quedar terminantemente claro que el nuevo titular de la empresa no es, en ningún caso, un sucesor en la deuda, sino, simplemente, un responsable, el ámbito de su responsabilidad quedará circunscrito al propio de dicha categoría de obligados tributarios, con los matices específicos que para el cambio en la titularidad empresarial establece el art. 42.1.c) LGT.

Así pues, las reglas determinantes del ámbito de la responsabilidad del adquirente de la empresa pueden concretarse en los

---

<sup>759</sup> Ver entre otras muchas, las de fecha de 31.V.1995; 25.X.1995; 10.I.1996; 8.V.1996; 11.IV.1996; 23.VII.1996; 4.XII.1996; 12.VI.1997; 10.X.1997; 19.XI.1997 y 14.I.1998.

<sup>760</sup>Vid., entre otras, Res. TEAC 9 de abril 2001 (JT 2001/874) y 26 de abril de 2001 (JT 2001/886).

<sup>761</sup>E incluso, desde la misma, resultaba incompatible en los supuestos en los que el cambio en la titularidad se había operado en virtud de una transmisión mortis causa, para la que el art. 89.3 LGT del 63 establecía la intransmisibilidad de las sanciones.

siguientes puntos:

1º.-El nuevo titular de la empresa, como sujeto responsable, respecto de las liquidaciones a las que se extiende su responsabilidad, estará obligado a hacer frente a "la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario" y, una vez transcurrido el período voluntario de pago que a él se le conceda, también a los recargos e intereses del período ejecutivo. Ello supone:

a)Que el adquirente de la empresa responde de la deuda exigida al anterior titular en período voluntario, es decir, de la cuota, de los eventuales recargos sobre las bases o las cuotas, de los recargos por presentación extemporánea y, finalmente, en su caso, de los intereses de demora que se hubieren devengado durante dicho período voluntario.

b)Que una vez transcurrido el período voluntario que preceptivamente, en cuanto que sujeto responsable, se ha de conceder al adquirente, el importe de la letra anterior se incrementará, además, en el de los recargos e intereses del período ejecutivo que procedan.

c)Que el adquirente de la empresa no responde, en ningún caso, de los componentes de la deuda que se hayan devengado frente al transmitente durante el período

ejecutivo que se inició para éste último; sólo lo hará de aquéllos otros originados durante "su propio período ejecutivo".

2º.-Junto a las reglas anteriores que, en definitiva, son las que determinan el alcance de cualquier supuesto de responsabilidad, el art. 42.1.c), en relación con el art. 175.2 LGT, establece para el nuevo titular de la empresa las siguientes peculiaridades:

a)Que su responsabilidad alcanzará también "a las sanciones impuestas o que puedan imponerse".

b)Que, no obstante, tiene derecho a solicitar, con anterioridad a la adquisición de la empresa <sup>762</sup> y previa la conformidad del adquirente, la certificación a la que se refiere el art. 175.2 LGT, en cuyo caso, si hace uso de ese derecho, su responsabilidad quedará limitada de la siguiente forma<sup>763</sup>:

---

<sup>762</sup>Que la solicitud ha de ser anterior se deduce de la dicción del art. 175.2 que se refiere al "que pretenda adquirir" y a que la conformidad ha de ser prestada por el titular actual. En el mismo sentido el art. 125.2 del nuevo RGR señala que "no producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate".

<sup>763</sup>Téngase en cuenta que la limitación de responsabilidad opera sólo respecto de aquéllas liquidaciones para las que resulta competente la Administración a la que se solicitó la certificación. Sobre este particular el art. 125.3 del nuevo RGR dispone que "la exención o limitación de la responsabilidad derivada de estas certificaciones surtirá

\*Si no se expide en el plazo de tres meses desde la solicitud o se expide sin que en ella conste deuda o sanción alguna, el nuevo titular empresarial queda exento de su responsabilidad.

\*En otro caso, su responsabilidad quedará limitada, a las "deudas, sanciones y responsabilidades" que aparezcan en dicha certificación, lo que supone que el ámbito de su responsabilidad quedará reducido a aquéllos componentes de la deuda y a aquéllas sanciones que ya aparezcan cuantificados en la misma<sup>764</sup>.

Desde nuestro punto de vista, la inclusión de las sanciones en el ámbito objetivo de la responsabilidad del adquirente de empresa es lisa y llanamente inconstitucional, por infracción del principio de

---

efecto únicamente respecto de las deudas para cuya liquidación sea competente la Administración de la que se solicita la certificación".

<sup>764</sup>Así resulta del art. 175.2, reiterándolo de forma aún más clara el art. 125.1 del nuevo RGR, que establece que la certificación contendrá una "relación detalla de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén cuantificadas en el momento de la expedición de la certificación". Por el contrario, de acuerdo con el párrafo 4 del mismo precepto, "cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse".

personalidad de la pena<sup>765</sup>. Exigir al nuevo titular de la empresa una multa impuesta al anterior por una infracción tributaria por él cometida supone, en definitiva, hacer recaer una sanción sobre una persona distinta del infractor.

En opinión de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS<sup>766</sup>, "el criterio legal se justificaría, en cuanto a las ya impuestas, por el hecho de que éstas se han convertido en una deuda exigible con independencia de su causa -no se trata, en rigor, de una sucesión en la sanción-". Sin embargo, si bien bajo la vigencia de la LGT del 63 semejante interpretación podría tener cierto acomodo en su art. 58 que consideraba a la sanción como parte de la deuda, con la nueva LGT la misma ya no es posible, al señalar su art. 58.3 que "las sanciones... no formarán parte de la deuda tributaria". No es posible ya, ni siquiera legalmente, prescindir de la causa de la sanción y otorgarle la consideración de deuda.

Una segunda justificación de la asunción de las sanciones la encuentra el mismo autor citado en el párrafo anterior en que "el

---

<sup>765</sup> Así lo reitera, sin ambages, CALVO ORTEGA, R., "Obligados...", op. cit., págs. 166 y 169: "La transmisión de las sanciones al responsable transgrede el principio de personalidad de la pena, que constituye uno de los pilares más importantes del Derecho. En el caso extremo de que el responsable hubiere cometido una infracción, debe tener su propia sanción (ajustada a aquella) pero no imputarle la que corresponda únicamente al deudor principal". En igual sentido, vid. también RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario Sistemático...*, op. cit., pág. 147.

<sup>766</sup> Vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios...*, op. cit., pág. 314.

adquirente infringe un deber u obligación de diligencia consistente en liquidar o conocer el estado del activo y del pasivo de ésta, y determinar los términos en que lo asume: la asunción de las sanciones también podría suponer una simple medida coercitiva tendente a incentivar dicha diligencia"<sup>767</sup>. Sin embargo, no tiene ningún sentido penalizar tributariamente al adquirente de la empresa por faltar a un deber de diligencia, cuyo incumplimiento sólo a él puede perjudicarlo.

Extender el ámbito de la responsabilidad a las sanciones sólo puede tener justificación en aquéllos supuestos en los que el responsable ha tenido algún tipo de intervención en la conducta que dio lugar a la infracción sancionada, lo que en ningún supuesto acontece en el presupuesto<sup>768</sup> de la responsabilidad impuesta al adquirente de empresa, por lo que, reiteramos, dicha medida nos parece inconstitucional.

### **3.d) Tributos a los que alcanza la responsabilidad.**

Una vez concluido el análisis de los componentes de la deuda a los que se extiende la responsabilidad, la segunda de las cuestiones que debemos desarrollar, en torno al alcance de la misma, versa sobre la localización exacta de los tributos exigibles al adquirente de empresa.

---

<sup>767</sup>Aut., op. et loc., cit. nota anterior.

<sup>768</sup>Como afirma CALVO ORTEGA, R., "Obligados tributarios...", op. cit., pág. 176, "aquí sí que estamos ante una conducta personal y por ello intransmisible sin lugar a dudas".



Bajo la vigencia del art. 72 LGT del 63, se planteaban sobre el particular, tres cuestiones, fundamentalmente: una era si la responsabilidad alcanzaba a las deudas devengadas o sólo a las liquidadas y las otras dos si podía hacerse extensiva, o no, a los tributos que gravaban la renta obtenida por el ejercicio de la empresa y a las deudas por retenciones practicadas o debidas de practicar.

Las dudas anteriores eran alimentadas, incluso, por la falta de sintonía entre el precepto legal y su desarrollo reglamentario, pues mientras el art. 72 LGT señalaba que al adquirente de la empresa le eran exigibles «*las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de la explotación o actividad económica*», el art. 13.1 RGR del 90 añadía que dicha responsabilidad alcanzaba «*a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas por ellas*».

Dos eran, pues, las diferencias que se podían observar entre ambos textos normativos: la precisión de que la responsabilidad alcanzaba no sólo a las deudas liquidadas sino a las pendientes de liquidación y la de que las deudas originadas por el ejercicio de la actividad abarcaban también las derivadas de las rentas obtenidas.

Respecto de la primera, la opción por una u otra alternativa no resultaba fácil, por cuanto, por un lado, en su origen -a la promulgación del precepto legal en 1963- todos los tributos se gestionaban a través de liquidaciones administrativas y, en consecuencia, la disposición

reglamentaria parecía adaptarse a los «nuevos» sistemas de gestión tributaria a través de la técnica de la autoliquidación<sup>769</sup>; y, por otro, la exigencia reglamentaria resultaba incoherente con la precisión contenida en el párrafo segundo del ar.72 para la exoneración de responsabilidad, ya que al exigirse certificación detallada de deudas en un plazo de dos meses, parecía que sólo cuando las deudas estuvieran exactamente cuantificadas, podría cumplirse dicha precisión normativa<sup>770</sup>. Con todo, siguiendo a LOZANO SERRANO, dado que el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la realización del hecho imponible y no con la liquidación, la coherencia obligaba a dar por buena la precisión incorporada en la disposición reglamentaria<sup>771</sup>.

Diferente, en cambio, había de ser la conclusión a la hora de enjuiciar la segunda precisión reglamentaria indicada, pues la misma, al concretar el ámbito de responsabilidad del adquirente, añadía a las «*deudas derivadas del ejercicio*» de la actividad, aquéllas originadas por las «*rentas obtenidas*». Con ello parecía hacer alusión a los impuestos personales sobre la renta, que en modo alguno pueden entenderse determinados exclusivamente por la actividad. Por ello, el Tribunal Supremo negó la posibilidad de extender el alcance del precepto al

---

<sup>769</sup> Por lo que de no abarcar a las deudas pendientes de liquidación, la responsabilidad del adquirente se dejaría en manos de la diligencia del anterior titular al presentar, o no, las declaraciones-liquidaciones y en manos de los órganos de comprobación al iniciar, o no, actuaciones de investigación y liquidación.

<sup>770</sup> En este sentido la sentencia de la Audiencia Nacional de 19.IV.1994. negaba que los tributos no liquidados antes de la transmisión pudieran resultar exigibles.

<sup>771</sup> Vid. En dicho sentido a LOZANO SERRANO, C. En Responsabilidad del adquirente de empresa.... Op. Cit., Pág. 82 y ss. Igualmente, la STS de 24 de Septiembre de 1999 -RJ 1999, 8639- extendió la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio empresarial "aun cuando no hayan sido liquidadas".

impuesto personal sobre la renta del primer titular<sup>772</sup>, sin perjuicio de que en algún supuesto aislado considerara que sí alcanzaba al IS "cuando la explotación sea la única de titularidad del transmitente y de ella derive directamente la deuda"<sup>773</sup>. Lo que, en ningún caso, podían entenderse incluidos eran los débitos por retenciones sobre las rentas del trabajo, en la medida que "no corresponden al elemento del hecho imponible propio y específico de una explotación o actividad económica"<sup>774</sup>.

Sin embargo, el TEAC se apartó de la indicada jurisprudencia, y en consecuencia con su caracterización del adquirente como sucesor universal en las deudas, colocándolo en una posición de sujeto pasivo, utilizó la precisión reglamentaria para exigir los tributos personales devengados por el anterior titular, e incluso todas las deudas pendientes de la empresa<sup>775</sup>, incluyendo, por tanto, los débitos tributarios por retenciones<sup>776</sup>.

Frente a esta interpretación ofrecida por el TEAC, había de

---

<sup>772</sup>Ni siquiera en el supuesto de que las rentas gravadas fueran exclusivamente de origen empresarial; vid. STS 8-3-1995 (RJ 1995/2462) y 31-10-1992.

<sup>773</sup>SSTS de 26 de abril de 1985 -RJ 1985, 1959- y 16 de Octubre de 1987 -RJ 1987, 7313-.

<sup>774</sup>STS de 15 de julio de 2000 -RJ 2000, 7273-, STS de 26 de mayo de 1994 -RJ 1994, 4030 y de 24 de septiembre de 1999 -RJ 1999, 8639-.

<sup>775</sup> Vid. en dicho sentido, entre otras muchas las Resoluciones del TEAC, con fecha de 31.V.1195; 21.Vi.1995; 8.V.1996; 24.X.1996.

<sup>776</sup>Ejemplos paradigmáticos fueron las Resoluciones del TEAC de 10 de junio de 1992 -JT 1992, 173- o, la más reciente, de 9 de abril de 2001 -JT 2001, 874-.

confrontarse la literalidad del art.72 de la Ley derogada General, que podía entenderse de forma estricta -y entonces restringir la operatividad del precepto al Impuesto sobre Actividades Económicas y al IVA (únicos que contemplan en sentido estricto el ejercicio de actividad en sus respectivos hechos imposables)- o bien interpretarse de forma más amplia entendiendo que también derivaban del ejercicio de la actividad aquéllos cuyo hecho imponible resultara necesario para llevarla a cabo -y entonces la responsabilidad abarcaría igualmente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al Impuesto sobre Vehículos y al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales sobre bienes y derechos afectos a la actividad, así como a las tasas (utilización de dominio público; licencia de apertura ... etc) relacionadas con la actividad o los elementos de la misma-, pero en modo alguno podía extenderse al resto de los tributos cuyo hecho imponible no guardaba relación inmediata o mediata con el ejercicio de la actividad, como era el caso de los débitos por retenciones sobre las nóminas de los trabajadores.

Pues bien, respecto del estado de las cosas bajo la vigencia del derogado artículo 72, la reglamentación contenida en el art. 42.1.c) de la nueva Ley General Tributaria, ha venido a clarificar dos cuestiones, zanjándolas definitivamente<sup>777</sup>: En primer lugar, extendiendo la

---

<sup>777</sup> Además, en opinión de RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario Sistemático...*, op. cit., pág. 146, parece solventarse otra duda marginal que, a su juicio, planteaba el art. 72 LGT del 63: "Otra cuestión que había suscitando dudas era si la responsabilidad por las obligaciones del primer titular alcanzaba no sólo al primer adquirente, sino también a los sucesivos, de tal manera que todos los que habían sido titulares garantizaban la deuda. El art. 42.1.c) y a diferencia del artículo 72 LGT 230/1963 que se limitaba a hacer referencia

responsabilidad a "las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar" y, en segundo, declarando que para que las obligaciones derivadas del ejercicio de la empresa por el anterior titular sean exigibles al nuevo basta con que las mismas estén "*contraídas*", término que da a entender que no es necesario que estén liquidadas sino, simplemente, devengadas<sup>778</sup>. Por lo demás, se mantienen las dudas en torno a los tributos que pueden entenderse derivados de la actividad y, sobre todo, si la responsabilidad alcanza, o no, al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto de Sociedades; incluso, cabe todavía establecer algún matiz al hecho de que no se exija la liquidación de las deudas.

En efecto, respecto de esta última cuestión hay que tener en cuenta, como ya apuntamos, que la responsabilidad se limita a las deudas que consten en la certificación detallada a la que el adquirente, previa la conformidad del transmitente, tiene derecho o, incluso, queda enervada

---

a las deudas derivadas de explotaciones económicas, menciona las *obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio*. A nuestro parecer, con la nueva norma el segundo y sucesivos titulares no responderán de las deudas del primer responsable. La responsabilidad del primer sucesor no se puede identificar con una obligación tributaria del anterior titular, ya que de forma expresa se establece en el artículo 41.1 que se consideran deudores principales exclusivamente los enumerados en el artículo 35.2, donde no están mencionados los responsable (que están identificados en el art. 35.5). Ahora bien, para aquellos que ven en la sucesión de empresa una vía de fraude en sede de recaudación, el no poder derivar la responsabilidad a terceros adquirentes abre un resquicio a los defraudadores".

<sup>778</sup>Suscribe la misma opinión RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario Sistemático...*, op. cit., pág. 146.

si dicha certificación se expide con contenido negativo o no se expide en el plazo de tres meses desde la solicitud. La regulación de la certificación parece exigir que en la misma las deudas han de aparecer cuantificadas, de tal modo que aquéllas que no se reflejen ya liquidadas quedarán excluidas del ámbito de la responsabilidad<sup>779</sup>. Esta interpretación, además, se refuerza por el hecho de que el último proyecto conocido de Reglamento General de Recaudación establece<sup>780</sup> que la certificación contendrá "una relación detallada de las deudas..., con indicación de la cuantía de cada una de ellas", sin que en la misma "puedan incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén cuantificadas en el momento de la expedición de la certificación". De consagrarse esa interpretación en el Reglamento que finalmente acabe aprobándose se pondría fin definitivamente a la práctica administrativa de certificar haciendo la oportuna reserva respecto de deudas ya liquidadas pero pendientes de comprobación o, incluso, de deudas no comprobadas ni liquidadas. En definitiva, de prosperar dicha interpretación el ámbito de la responsabilidad del nuevo titular de la

---

<sup>779</sup>No obstante, para PARRA GARCÍA, A.G., "Comentario al art. 175", en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 1238, el precepto parece no exigir ese detalle en las deudas; así lo deja entrever en las siguientes palabras: "El problema de esta certificación, concebida como mecanismo de seguridad para el adquirente, estriba en que, comprendiendo la responsabilidad tanto las deudas y responsabilidades liquidadas como las pendientes de liquidación, puede distar mucho del detalle que la norma le exige, si se emite con indicación de deudas pendientes de comprobación. Por otro lado, la Administración es renuente a certificar, sin hacer las habituales menciones de reserva, cuando pudieran estar pendientes de liquidación, o fueran susceptibles de comprobación, ciertos ejercicios y conceptos tributarios".

<sup>780</sup>Vid. su art. 121.

empresa quedaría circunscrito a las deudas liquidadas incluidas en la certificación, en el supuesto de que la misma se hubiese solicitado, o, en defecto de solicitud, a todas las deudas, tanto liquidadas como pendientes de liquidación<sup>781</sup>.

Por lo que se refiere a las deudas que han de entenderse derivadas de la actividad, el nuevo precepto debe ser entendido, al igual que el derogado art. 72, en el sentido de entender que cumplen ese requisito no sólo aquéllas cuyo hecho imponible recae directamente sobre factores o elementos de la actividad empresarial, sino, en general, cualquier deuda que sea consecuencia de la misma y no se hubiera devengado sin su ejercicio<sup>782</sup>. Así pues, el nuevo titular de la empresa deberá responder de las contribuciones especiales devengadas por obras públicas o establecimiento de servicios de los que la actividad empresarial se hubiera beneficiado especialmente, de tasas originadas por actividades referidas a la empresa transmitida, de los impuestos indirectos originados en el desarrollo de la actividad que cambia de titular -IVA, ITPAJD, Impuestos Especiales, Renta de Aduanas e ICIO- e, incluso, de los impuestos directos de carácter real o de producto originados en el ámbito empresarial -IAE, IBI, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana-.

---

<sup>781</sup>En este sentido, el art. 125.4 del nuevo RGR establece que "cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidad **liquidadas o pendientes de liquidación**".

<sup>782</sup>En este sentido ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., pág. 313 es meridianamente claro: "Una interpretación restrictiva conduciría a requerir que los hechos imponibles de las obligaciones pendientes fueran imputados o recayeran directamente sobre elementos o factores de la actividad empresarial; pero "derivar" tiene sentido más amplio, pareciendo bastante la vinculación o relación de tal actividad con el objeto del tributo, de modo que el gravamen fiscal sea consecuencia de ella y no se hubiera producido sin su ejercicio".

La duda, no obstante, subsiste respecto de los impuestos personales -IRPF, IS e IP-. Tales impuestos, en determinados casos, pueden derivar, entendiendo el término en el sentido expuesto, del desarrollo empresarial, lo que acontecería en el IS o en el IRPF cuando la única renta gravada sea la procedente del ejercicio de la empresa transmitida. Además, en el resto de los supuestos, si bien dichos impuestos no derivan en sentido estricto de tal actividad, sí inciden en la cuantificación de la deuda incrementado su importe, lo que podría hacernos pensar que la responsabilidad del nuevo titular habría de alcanzar a aquélla parte de la misma correspondiente al rendimiento empresarial.

No obstante, en este último caso, al ser la deuda única y no preverse expresamente en la norma su prorrateo y, además, al no tratarse de deudas derivadas de la actividad, no parece posible extender a ellas la responsabilidad del adquirente, por lo que la duda sólo se plantearía en el caso de que la deuda se hubiera originado únicamente por los rendimientos de la empresa transmitida<sup>783</sup>. En tal caso, la existencia de argumentos tanto a favor<sup>784</sup>, como en contra<sup>785</sup>, dará lugar, sin duda, a

---

<sup>783</sup>A la misma conclusión llega ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Comentarios...*, op. cit., pág. 313.

<sup>784</sup>En tal caso es obvio que el impuesto deriva de la actividad empresarial, por lo que entraría dentro de la delimitación legal del ámbito de la responsabilidad.

<sup>785</sup>Por una parte porque el incluir el IRPF y el IS en el ámbito de la responsabilidad cuando el impuesto se hubiera devengado exclusivamente por los rendimientos empresariales, daría lugar a una disparidad de trato difícilmente justificable, pues los mismos impuestos quedarían excluidos cuando además de las rentas derivadas de la



nuevas controversias interpretativas, sin perjuicio de que la doctrina mayoritaria, sobre la base de la interpretación jurisprudencial más asentada del derogado art. 72, que en este extremo no se aparta un ápice del nuevo art. 42.1.c), se muestre favorable a excluir en todo caso a los impuestos personales del ámbito de la responsabilidad del adquirente de la empresa<sup>786</sup>.

---

empresa transmitida las deudas se hubieran originado por otros rendimientos. Por otra, porque la jurisprudencia recaída bajo la vigencia del anterior art. 72 se mostraba favorable, con alguna excepción aislada como ya vimos, a excluir en cualquier caso al IRPF y al IS del ámbito de la responsabilidad, dándose la circunstancia de que el nuevo artículo 42.1.c) no se ha apartado sobre el particular de lo establecido en aquél precepto.

<sup>786</sup>En efecto, negaban la posibilidad de incluir los impuestos personales en el ámbito de la responsabilidad del art. 72 LGT del 63: PABÓN DE ACUÑA, J.M., op. cit., pág. 979; SÁNCHEZ GALIANA, J.M., "Problemática de la sucesión...", op. cit., pág. 57; BARBERANABELZUNCE, I., "La responsabilidad tributaria...", op. cit. pág. 34, si bien únicamente en los supuestos en que se ejerzan varias actividades y sólo se transmita una; RUIBAL PEREIRA, L., *La sucesión en Derecho Tributario...*, op. cit., pág. 311; LOZANO SERRANO, C., *Responsabilidad del adquirente...*, op. cit., pág. 85.

## **CONCLUSIONES**

*C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".*

---



## CONCLUSIONES.

Analizado el régimen tributario de la transmisión de la empresa, no podemos finalizar nuestro trabajo sin resaltar aquellas conclusiones que pueden deducirse de las páginas que anteceden.

No pretendemos, pues, en esta líneas finales, llevar a cabo una recapitulación completa de las cuestiones tratadas, sino, simplemente, extraer de todo el conjunto de nuestra exposición, aquellas ideas centrales que nos permitan un enjuiciamiento global del modo en que tributa la transmisión de la empresa. Así:

**PRIMERA.-** Respecto de la consideración de la empresa como objeto de negocios jurídicos podemos concluir afirmando que:

1ª.-La empresa es una entidad o institución que puede ser objeto de transmisión unitaria.

2º.-Lo primero que va a exigir dicha transmisión es la del patrimonio empresarial considerado como una universalidad, lo

## *Conclusiones*

---

que supone que no es esencial la enajenación íntegra del mismo; cabe, pues, excluir activos y deudas.

3°.-A falta de pacto expreso, se entenderá transmitido todo el activo real y la totalidad de las deudas recogidas en la contabilidad. La transmisión de éstas últimas se ha de considerar, en principio, como una simple asunción de cumplimiento, a menos que concurra el consentimiento del acreedor, en cuyo caso se producirá una auténtica novación subjetiva por cambio de deudor.

4°.-Además, la enajenación de la empresa va a exigir que su titular ponga en poder del adquirente, junto al patrimonio, todos aquellos elementos, de hecho y de derecho, que contribuyen a configurar la identidad de la empresa en el mercado. De este modo, permanecerá intacta la capacidad objetiva de la empresa para generar beneficios.

5°.-El valor del objeto transmitido será, pues, distinto al valor contable del patrimonio neto empresarial. Teóricamente, el valor efectivo de una empresa será el valor real actual de sus activos no ficticios, minorados en el valor de reembolso de sus deudas, más el que corresponda a la capacidad objetiva que la empresa tiene para generar beneficios -fondo de comercio-. Por lo tanto, éste sería el precio que por la adquisición pagaría un hipotético comprador.

6º.-Así pues, el que vende su empresa obtendrá, por el hecho de la venta, una ganancia o pérdida igual al exceso del precio recibido sobre la diferencia entre el valor contable de los activos reales -minorados, por tanto, en el importe de las amortizaciones y provisiones por depreciación- y el valor contable de las deudas, es decir:

Ganancia o Pérdida = Precio - (Activos Netos - Deudas).

7º.-Por tanto, de producirse una ganancia, teóricamente, estará constituida, por una parte, por el valor del fondo de comercio y, por otra, por la diferencia entre los valores reales actuales de los activos y su valor contable.

8º.-Por contra, cuando la empresa se transmite a título gratuito, al no existir contraprestación, el transmitente contabiliza un pérdida equivalente a la diferencia entre el valor contable de los activos reales -minorados, pues, en las amortizaciones y provisiones por depreciación- y las deudas.

9º.-Cuando la empresa es objeto de permuta, al transmitente nunca se le va a generar una ganancia, pues lo recibido se contabiliza, como regla general, por el valor contable de lo entregado -léase, de la empresa-; sólo cuando el valor de mercado de lo recibido es inferior al contable de lo entregado, aquello se da de alta por dicho valor de mercado, generando, en consecuencia, una pérdida.

## *Conclusiones*

---

10°.-La misma regla anterior es de aplicación cuando la empresa es aportada a una sociedad, por lo que, como regla general, en cuanto que los títulos recibidos se registran por el valor neto contable real de la empresa transmitida, no se va a producir ganancia o pérdida alguna. Solamente se producirá una pérdida, equivalente al déficit, cuando la sociedad valore la aportación de la empresa por debajo de su valor neto contable real.

11°.-Desde el punto de vista de la adquisición de la empresa, si se lleva a cabo a través de su compra, el comprador da de alta los activos y las deudas por su valor actual y recoge la diferencia entre el precio pagado y el neto actualizado como fondo de comercio. No se genera, pues, ganancia o pérdida alguna para el comprador.

12°.-Si el adquirente de la empresa lo es por permuta, la da de alta por el valor contable de lo entregado a cambio, a no ser que el valor de mercado de aquella sea inferior a éste, en cuyo caso se reflejará la correspondiente pérdida. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se registrará cuando el valor contable de los elementos entregados en contraprestación sea superior al valor patrimonial actual neto de la empresa adquirida.

13°.-Si la empresa se adquiere por donación, el donatario obtiene una ganancia que se cuantifica, desde el punto de vista contable, por diferencia entre el valor venal actual de los activos afectos a



ella y el valor de reembolso de las deudas; no se contabiliza, pues, el fondo de comercio. Dicha ganancia se refleja como un ingreso a distribuir en varios ejercicios que, según proponemos, habrá de imputarse a resultados, en la proporción correspondiente a cada uno de ellos, al dar de baja los activos no amortizables o al ir amortizando los que sí lo sean.

14°.-Finalmente, la sociedad a la que se aporta una empresa, la da de alta por su valor real actual, es decir, por la suma del valor real de los activos afectos, más el fondo de comercio y menos las deudas asumidas.

**SEGUNDA.-** Del análisis de la tributación de la transmisión de la empresa en el IRPF cabe extraer las siguientes conclusiones:

1°.-En la empresa concurren diferentes índices manifestativos de capacidad económica susceptibles de ser gravados por impuestos directos. En sentido estático, la empresa es susceptible de ser gravada por el Impuestos sobre el Patrimonio en cuanto que constituye una universalidad patrimonial y por los demás impuestos reales que gravan la titularidad específica de determinados elementos que la componen -Impuesto sobre Bienes Inmuebles o Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica-. De la misma forma, en sentido dinámico, resultará gravada, en cuanto a los rendimientos que genera, por el Impuesto sobre la

## *Conclusiones*

---

Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, según que la explote una persona física o jurídica residente o un no residente, respectivamente.

2º.-Igualmente, las plusvalías que se realizan con la transmisión onerosa de la empresa, las latentes existentes al tiempo de su transmisión lucrativa y el incremento que experimenta el adquirente de la misma a título gratuito, constituyen manifestaciones de capacidad económica susceptibles de ser gravadas por los mismos impuestos sobre la renta -el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes- y, la última de ellas, por el ISD. Asimismo, si en el patrimonio empresarial existen terrenos de naturaleza urbana, su transmisión puede originar el devengo del Impuesto que grava el incremento del valor de los mismos.

3º.-Concretamente, en el IRPF se sujetan como ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio a consecuencia de una alteración en su composición, lo que concurre siempre que un elemento patrimonial es transmitido, ya lo sea a título oneroso o lucrativo o bien es adquirido a título gratuito. Por lo tanto, siempre que se transmite una empresa, ya lo sea a título oneroso -venta, permuta o aportación a sociedad- o lucrativo, inter vivos o mortis causa, se va a originar una

ganancia o pérdida patrimonial para el transmitente. Del mismo modo, se generará también una ganancia para el adquirente de la empresa cuando la adquiera a título gratuito, ya sea inter vivos o mortis causa.

4°.-Ahora bien, puede ocurrir que dichas ganancias acaben no tributando nunca o bien haciendolo ulteriormente cuando el adquirente en virtud del negocio que naturalmente las habría originado vuelva a transmitir. En el primer caso, estaremos ante un supuesto de exención y en el segundo, ante un caso de diferimiento de tributación. Este último se consigue a través de la ficción de considerar que, a efectos fiscales, en lugar de una transmisión, se ha operado una subrogación, sin solución de continuidad, en la titularidad del transmitente; de este modo, cuando el adquirente vuelve a transmitir, se considera que el elemento "retransmitido" fue adquirido en la fecha y por el valor de adquisición correspondiente al primer transmitente.

5°.-Exención o diferimiento es, pues, lo que existirá en los casos en los que la LIRPF exonera de tributación la ganancia que ha podido generar el cambio en la titularidad de la empresa, lo que acontece en los siguientes supuestos: adquisición lucrativa, transmisión mortis causa, donación que se beneficia de la reducción en la base imponible del ISD y aportación a sociedad a la que resulte aplicable el régimen especial de fusiones de la LIS. Lo que en ningún caso cabe es, a pesar de su denominación

## *Conclusiones*

---

legal, considerar a dichos supuestos como de no sujeción, en cuanto que en todos ellos, a pesar de que no se va a producir tributación, concurren los requisitos legalmente establecidos para generar una ganancia o pérdida patrimonial.

6º.-Cuando se adquiere una empresa a título gratuito, ya sea inter vivos o mortis causa, se produce una alteración en la composición del patrimonio del adquirente, que origina un aumento en su valor y que no se califica como rendimiento, por lo que da lugar a una ganancia patrimonial sujeta al IRPF. Dicha ganancia, al quedar sujeta también al ISD, no tributa en aquél, por disponerlo así la LIRPF, que establece, por lo tanto, una exención técnica, aunque el legislador la califique como supuesto de no sujeción.

7º.-La transmisión mortis causa de la empresa, como la de cualquier otro elemento patrimonial, da lugar también a una variación en la composición del patrimonio del causante, de la que deriva una alteración de su valor -no en balde, ultimada la sucesión, queda reducido a cero-, que no es gravada como rendimiento, por lo que genera, igualmente, una ganancia patrimonial; no obstante, desde el uno de enero de 1992, la "plusvalía del muerto" no tributa en el IRPF, por estimarse, según dispone la vigente LIRPF, que no existe ganancia en tal supuesto; a pesar de esa calificación, constituye nuevamente un supuesto de exención, puesto que concurren los requisitos del presupuesto de hecho de las ganancias y, además, dicha plusvalía tributó hasta

que la ley no dispuso lo contrario.

8º.-La donación de la empresa realiza también, para el donante, el presupuesto de hecho de las ganancias patrimoniales. No obstante, cuando la misma se beneficie de la reducción en la base imponible del ISD, el donatario se subroga en la posición del donante respecto de la fecha y de los valores de adquisición, lo que supone diferir la tributación de las plusvalías latentes al momento en el que el donatario vuelva a transmitir los elementos donados; el donante no tributa, pues, por ellas. Ahora bien, como uno de los requisitos para que opere la reducción en el ISD es que el donatario mantenga la empresa íntegra y exenta del IP durante los diez años posteriores, el diferimiento en el IRPF se convierte en un beneficio fiscal condicionado, por lo que si no llega a consolidarse el derecho a su disfrute, por incumplir aquél su obligación, el donante tendría que presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en la que se liquidara la ganancia que produjo la transmisión de su empresa.

9º.-El beneficio fiscal que se establece, pues, para la ganancia generada al transmitente por la transmisión lucrativa de su empresa es mucho más restrictivo para la donación que para la sucesión, pues mientras para aquélla han de cumplirse los requisitos establecidos en el art. 20.6 LISD, dando lugar a un supuesto de diferimiento condicionado, para ésta no se exige

## *Conclusiones*

---

ningún requisito, quedando dicha ganancia exenta, en todo caso. Existe, pues, una discriminación carente por completo de justificación en perjuicio de la donación. Lo correcto, para evitar esa discriminación entre las ganancias generadas por transmisión lucrativa mortis causa e inter vivos, hubiera sido que el legislador hubiera establecido, con carácter general, para la “plusvalía del muerto”, en lugar de una exención, un supuesto de diferimiento y que, además, hubiera condicionado su aplicación, cuando lo transmitido sea una empresa, al cumplimiento de los requisitos del art. 20.2.c) LISD.

10°.-Cuando el empresario individual aporta su empresa a una sociedad, se produce una alteración en la composición de su patrimonio, al que deja de pertenecer la empresa y al que se incorporan los títulos o participaciones recibidos a cambio, provocando un cambio de valor, equivalente a la diferencia entre el valor contable de la empresa y el de dichos títulos o participaciones; se origina, pues, una ganancia o pérdida patrimonial. No obstante, la aportación de empresa a sociedad, normalmente constituirá una aportación de rama o, en su defecto, una aportación no dineraria y, por tanto, le resulta aplicable el régimen especial del IS, por lo que el empresario aportante no ha de tributar al tiempo de la aportación por las ganancias que se hubieran podido generar, quedando dicha tributación diferida al momento en el que la sociedad a la que se realiza la aportación transmita los elementos aportados. Ahora bien, dicho régimen

especial solamente se aplicará cuando concurren dos requisitos: que el aportante lleve su contabilidad con arreglo al Código de Comercio y que la sociedad a la que se aporte la empresa opte en su escritura de constitución o ampliación de capital por la aplicación del régimen especial y lo comunique a la AEAT.

11º.-En definitiva, en el IRPF la ganancia de patrimonio generada por la transmisión de una empresa sólo va a tributar cuando se opere a través de una compraventa, de una permuta, de una donación que no cumpla los requisitos establecidos en el art. 20.6 LISD o de su aportación a una sociedad cuando el empresario no lleve su contabilidad conforme al Cco o cuando dicha sociedad no opte por la aplicación del régimen especial del IS. En tales supuestos, la tributación de la ganancia habrá de producirse, en principio, de acuerdo con las reglas aplicables a las generadas por transmisión de elementos afectos. El problema está en determinar si la aplicación de dichas reglas ha de verificarse sobre la empresa considerada como una única realidad económica o elemento a elemento.

12º.-Si aceptamos que la empresa es una realidad económica única distinta de los elementos que la integran, su transmisión habría de originar una única ganancia patrimonial por diferencia entre el valor de transmisión y el neto contable. Sin embargo, la LIRPF no establece una regla específica para cuantificar las ganancias originadas por la transmisión de empresa, lo que

## Conclusiones

---

provoca un doble efecto: Que hay que calcular tantas ganancias como activos hay en la empresa y que las deudas son irrelevantes para el cálculo. Ello supone que la LIRPF no grava, realmente, la ganancia originada por la transmisión de la empresa, pues si así fuera habría de establecer una regla única de valoración para ella, en la que habrían de tenerse en cuenta las deudas, en la medida que el empresario que transmite su empresa enajena activos pero también se libera de sus deudas; lo que se gravan son, pues, las ganancias producidas en los activos afectos a la empresa cuando ésta se transmite.

13º.-Para cubrir la laguna anterior sería necesario que la LIRPF estableciera una regla especial para cuantificar la ganancia o pérdida generada por la enajenación de una empresa. A tal efecto, de cara a una futura reforma, proponemos la introducción de una nueva letra o) en su art. 30 del siguiente tenor:

*"Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:*

....

*o)De la transmisión de una empresa, la ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el del patrimonio neto empresarial. El valor de transmisión será el resultante de aplicar la regla, general o la especial, propia del negocio jurídico en virtud del cual la misma se lleve a cabo. El valor neto contable del patrimonio empresarial será el resultado de minorar el valor neto de los*



*activos reales afectos en el importe de las deudas de la empresa.*

*Por valor neto de los activos ha de tomarse su valor de adquisición, si lo fueron a título oneroso o su valor venal si lo fueron a título gratuito, menos las amortizaciones fiscalmente practicadas o la mínima y menos las provisiones por depreciación individualmente dotadas.*

*El valor de los bienes inmuebles afectos habrá de actualizarse aplicándole los coeficientes de corrección monetaria establecidos a los efectos del art. 15.10 LIS".*

**TERCERA.**-El estudio realizado de la tributación de la transmisión de la empresa en el Impuesto de Sociedades nos permite concluir afirmando:

1º.-Una persona jurídica puede ser titular de una empresa, de la misma forma que una persona física. Como ésta, aquélla puede transmitirla a través de los mismos actos o negocios jurídicos: venta, permuta, aportación a otra sociedad o transmisión a título gratuito (donación). Pero, además, la empresa perteneciente a una sociedad puede cambiar de titular no por la existencia de un acto o negocio jurídico cuyo objeto inmediato sea ese cambio, sino a través de la realización de determinadas operaciones típicamente societarias, tales como la fusión, la escisión, la aportación de

## *Conclusiones*

---

activos y el canje de valores. En estos supuestos, estamos ante actos o negocios jurídicos cuyo objeto inmediato es la creación o modificación de la configuración jurídica de una sociedad, sin perjuicio de que, indirectamente, provoquen además un cambio en la titularidad de la totalidad o parte de un patrimonio societario y, por lo tanto, también de una empresa.

2º.-En todos los casos en que la empresa cambia de titular, ya lo sea en virtud de un negocio cuyo objeto principal sea llevarla a cabo -transmisión directa-, ya lo sea en virtud de una operación societaria, al igual que cuando el titular de la empresa transmitida es una persona física, la transmisión generará una ganancia o pérdida patrimonial. No obstante, cuando se opera a través de una de las operaciones societarias citadas, si se cumplen ciertos requisitos, se difiere la tributación, en cuanto que, en virtud del régimen especial que las regula, las mismas tributarán en la persona del adquirente cuando transmita los elementos recibidos. Un estudio completo de la tributación de la transmisión de la empresa en el Impuesto de Sociedades requeriría, pues, analizar también el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Sin embargo, nuestro trabajo se limita al estudio del régimen tributario de aquéllos negocios jurídicos que tienen como objeto específico la transmisión de una empresa -léase, la venta, la permuta, la aportación a otra sociedad o la transmisión gratuita-.

3º.-La incidencia que la transmisión de la empresa tiene en el Impuesto de Sociedades del transmitente deriva de su repercusión sobre el resultado contable, de los ajustes extracontables que con ocasión de ella han de practicarse sobre el mismo, de su posible incidencia en el periodo impositivo y en el devengo del impuesto y de la eventual aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

4º.-Cuando la empresa es transmitida por precio, el último abono -o cargo, en su caso- del apunte que refleja la transmisión es el de la cuenta de pérdidas y ganancias, que recoge la diferencia positiva -o negativa- entre el precio recibido y los activos minorados en el importe de las amortizaciones, provisiones por depreciación y deudas. La ganancia que normalmente se generará representa, en definitiva, el exceso del precio recibido sobre la diferencia entre los "activos netos" -es decir, minorados en las amortizaciones y provisiones por depreciación- y las deudas de la empresa.

5º.-A diferencia de lo que ocurre en la venta, en la permuta nunca se generará una ganancia contable; tan sólo, excepcionalmente, cabe contabilizar una pérdida. La razón está en que los activos recibidos se dan de alta por el valor contable de lo transmitido -en nuestro caso de la empresa-, con el límite máximo del valor de mercado de lo recibido. Es decir, en definitiva, que lo recibido se contabiliza por el valor contable de lo entregado, en cuyo caso no

## *Conclusiones*

---

hay ganancia ni pérdida o por su valor de mercado, cuando es inferior al contable de lo entregado, en cuyo caso habrá una pérdida. Ahora bien, cuando lo recibido se contabilice por el valor contable de lo entregado, si este último se encontraba depreciado al haberse dotado la correspondiente provisión, procederá minorarla abonando la cuenta correspondiente al exceso de dotación sobre la depreciación.

6°.-Por su parte, cuando la empresa se transmite de forma gratuita, la contabilización de la operación refleja, al no haber precio, una pérdida patrimonial que viene determinada por la diferencia entre los activos reales netos -que se integran, como sabemos, por su valor contable minorado en el importe de amortizaciones y provisiones por depreciación- y las deudas.

7°.-Finalmente, cuando la sociedad transmite su empresa mediante su aportación a otra sociedad, da de alta, como inversión financiera permanente, por el valor neto contable de dicha empresa -activos reales minorados en amortizaciones y provisiones por depreciación, menos las deudas- los títulos recibidos. Tal es la razón de que, como regla general y al igual que en la permuta, no se genere ganancia o pérdida alguna. No obstante, excepcionalmente, cuando la sociedad adquirente valore los títulos entregados por debajo del valor neto contable de la empresa adquirida, la sociedad aportante ha de valorar los títulos por aquél valor atribuido por la sociedad adquirente, en cuyo caso

se generará una pérdida patrimonial. Además, cuando en la empresa aportada existan elementos por los que se hubieran dotado provisiones por depreciación, si el valor dado por la sociedad adquirente a los títulos entregados, supera el valor neto contable real de la empresa transmitida, dichas provisiones habrán de eliminarse realizando el correspondiente abono a las cuentas correspondientes de exceso de provisión; de esta manera se estará contabilizando un ingreso y, además, se estará incrementando el valor dado a los títulos recibidos en el importe de las provisiones canceladas.

8º.-Ahora bien, la incidencia que según las normas contables presenta la transmisión directa de una empresa en el resultado de la sociedad transmitente, puede no coincidir con la que presente en la base imponible del impuesto, en la medida que ésta se determina corrigiendo el resultado contable mediante los ajustes extracontables que procedan, de los que inciden directamente sobre aquél la corrección de la amortización acumulada, los derivados de ciertas reglas especiales de valoración -las relativas a la valoración fiscal de elementos revalorizados contablemente, adquiridos o transmitidos a título gratuito, aportados a entidades o transmitidos por permuta, así como a la deducción de la depreciación monetaria de los inmuebles o a la valoración de las operaciones vinculadas- o, finalmente, los correspondientes a la imputación temporal en los casos de venta de empresa con precio aplazado.

## *Conclusiones*

---

9°.-Cuando la empresa es transmitida, la amortización acumulada de los activos ha de ser corregida, al objeto de adaptar la amortización fiscal a la contable, para lo que habrá que practicar el correspondiente ajuste positivo o negativo. Positivo si el elemento fue amortizado fiscalmente de forma acelerada. Ello es así porque la ganancia patrimonial derivada de dicha transmisión se determina por diferencia entre el valor de transmisión -el precio, por ejemplo, si es una compraventa- y el valor neto contable -que no es otro que el valor de adquisición minorado en la amortización acumulada hasta la fecha de transmisión-. Así pues, si el bien se ha amortizado fiscalmente de manera acelerada, la ganancia que resultará reflejada en la cuenta de pérdidas y ganancias será inferior, en el importe del exceso de la amortización fiscal sobre la contable, a la realmente obtenida a efectos tributarios; por tanto, la base habrá de ser aumentada en el importe de la diferencia entre ambas amortizaciones, practicando el pertinente ajuste. Por el contrario, por la misma razón, habrá de practicarse un ajuste negativo al tiempo de transmitir un activo cuando éste se haya amortizado fiscalmente por debajo de la amortización contable.

10°.-Si en la empresa que se transmite existen elementos revalorizados y dicha revalorización no hubiera de imputarse preceptivamente a resultados, habrá que practicar tantos ajustes positivos como elementos revalorizados existan, siendo el importe de los mismos equivalente al valor de la revalorización de cada

uno de ellos pendiente de amortizar desde el punto de vista contable. La razón no es otra sino que la ley fiscal establece que el importe de las revalorizaciones no se incluye en la base imponible, ni incrementa a ningún efecto -por ejemplo amortizaciones- el valor de los elementos revalorizados, más que en el supuesto de que la revalorización se haya efectuado en virtud de una norma que obligue a llevarla a resultados.

11°.-Cuando entre los activos del patrimonio de la empresa que se transmite figuren elementos adquiridos a título gratuito, sólo habrá que practicar ajustes sobre el resultado contable resultante de la transmisión, cuando dichos elementos no sean amortizables, en cuyo caso su importe será el valor venal de dichos elementos por el que en su día se dieron de alta contablemente. La razón está en que si bien contablemente los elementos adquiridos a título gratuito se dan de alta en el activo por su valor venal y se imputan a resultados de la misma forma que las subvenciones de capital, es decir, a medida que se van amortizando, si son amortizables o íntegramente cuando se enajenen o den de baja, si no son amortizables, fiscalmente se integra en la base imponible del ejercicio en el que se produce la donación el importe íntegro de su valor de mercado.

12°.-Fiscalmente, cuando un elemento se transmite a título gratuito, la entidad donante ha de incluir en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento donado y su

## *Conclusiones*

---

valor neto contable. Como quiera que éste último aparece minorando el resultado contable, para conseguir el efecto deseado por la ley fiscal, bastará con incrementarlo en el valor de mercado de lo donado. La regla resulta, por tanto, plenamente aplicable a las transmisiones de empresas a título gratuito. Ahora bien, su aplicación ha de realizarse a todos y cada uno de los activos transmitidos y no a la universalidad empresarial, pues ésta es una realidad desconocida para la LIS. Por ello, en definitiva, cuando la sociedad transmita la empresa a título gratuito, habrá que practicar en la liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio de la transmisión un ajuste positivo equivalente a la suma del valor de mercado de todos los activos reales comprendidos en el patrimonio de la empresa transmitida.

13.-En la permuta de empresa o en su aportación a sociedad, fiscalmente, la sociedad permutante o aportante ha de integrar en su base la diferencia entre el valor de mercado de los elementos aportados y su valor neto contable, lo que implicará que siempre que el valor de mercado de los elementos transmitidos sea superior a su valor neto contable, habrá que practicar un ajuste positivo por la diferencia. Así pues, una vez más, la regla fiscal de valoración se aplica elemento a elemento de los activos empresariales pero no, en ningún caso, a la universalidad empresarial.

14.-Sobre el resultado contable determinado por la transmisión de



la empresa habrá que practicar también, cuando en su activo existan inmuebles, un ajuste negativo que recoja la depreciación monetaria a ellos correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 15.10 LIS y en la Ley de Presupuestos de cada año.

15.-Si la transmisión de la empresa se ha realizado entre partes vinculadas y de acuerdo con el valor convenido entre ellas se produce una minoración o un diferimiento de tributación, teniendo en cuenta todas las partes intervinientes, la Administración podrá valorarla de acuerdo con el normal de mercado, prescindiendo por tanto del acordado. En tal caso, obviamente, la Administración habrá de fijar el que corresponda a la empresa como universalidad patrimonial funcionando en el mercado y no a la mera agregación del de sus distintos activos.

16.-La ganancia derivada de la venta de la empresa ha de imputarse al ejercicio en el que la transmisión se verifique; no obstante, si el precio ha resultado aplazado, la sociedad transmitente podrá optar entre imputarla a ese ejercicio o hacerlo a medida que resulte exigible el cobro de cada una de las cantidades aplazadas.

17.-Cuando una sociedad transmite de forma directa una empresa, ya sea a través de su venta, su permuta, su donación o su aportación a otra sociedad, incluso en el supuesto de que la empresa transmitida constituya el único patrimonio empresarial,

## *Conclusiones*

---

la personalidad jurídica del transmitente subsiste sin alteración en su forma jurídica, por lo que no se produce incidencia alguna sobre el periodo impositivo ni sobre el devengo. Por el contrario, en las transmisiones indirectas de empresas, es decir, en aquéllas que se producen a consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial, concluirá el periodo impositivo de la sociedad transmitente cuando la misma se extinga a consecuencia de la operación societaria realizada, lo que ocurrirá, por ejemplo, en los casos de fusión o escisión total.

18.-La deducción en la cuota íntegra del impuesto por reinversión de beneficios extraordinarios se aplica a las transmisiones onerosas de elementos en las que, además, la contraprestación haya sido monetaria, es decir, únicamente en las ventas, por lo que ha de ser excluida respecto de las transmisiones empresariales operadas en virtud de permuta, aportación a sociedad o donación. Además, respecto de la venta de empresa, una vez más, la deducción está pensada para la transmisión de elementos aislados, por lo que sólo cabría aplicarla elemento a elemento, respecto de todos aquéllos que formen parte del patrimonio empresarial y reúnan las características exigidas por el art. 42.2 LIS; lo que no cabría, pues, es aplicarlo a la transmisión de la universalidad empresarial.

19.-Por lo que se refiere a la incidencia que la transmisión de la empresa tiene en el IS del adquirente, la regla general es que la

misma no genera inmediatamente una renta gravable para él, más que en el supuesto en el que la adquisición se opere a título gratuito; así es desde el punto de vista contable. Sin embargo, fiscalmente, existen determinadas normas que pueden incidir en la futura tributación de la entidad que adquiere. Concretamente, la adquisición de la empresa puede incidir, respecto de la sociedad adquirente, en la valoración de los activos afectos a la empresa adquirida -que podría generar rentas futuras-, en las amortizaciones a practicar o en la compensación de bases imponibles generadas por aquélla -la empresa adquirida-.

20.-El donatario de la empresa ha de practicar sobre el resultado contable tantos ajustes positivos como activos se encuentren afectos a ella, siendo su importe el valor de mercado de los elementos del circulante y del inmovilizado no amortizables o la diferencia entre el valor de mercado de los elementos del inmovilizado amortizables y la amortización dotada el primer año. El resto de ejercicios habrá que practicar un ajuste negativo respecto de los elementos amortizables, para neutralizar el ingreso contable que ha de computarse respecto de los mismos. El mismo signo tendrá el ajuste que haya de practicarse respecto de los elementos del circulante o del inmovilizado no amortizable cuando los mismos se transmitan; el importe de este último será el valor de mercado de los mismos el día de su adquisición, con lo que se neutralizará igualmente el ingreso contable que se computa al enajenarlos o darlos de baja.

## *Conclusiones*

---

21.-Cuando la norma fiscal imponga al transmitente una valoración a precio de mercado, el adquirente ha de integrar en su base imponible la diferencia entre dicho valor y aquél por el que haya contabilizado la adquisición, de acuerdo con los criterios de imputación que fija el art. 18 LIS. Así pues, si la transmisión de la empresa constituye operación vinculada y concurren los requisitos para valorar a precio de mercado o se trata de un supuesto de aportación a sociedad al que no se le aplique el régimen especial de fusiones procede aplicar dicha norma, que obligará a practicar tantos ajustes positivos como elementos hubieran sido contabilizados por el adquirente de la empresa por debajo de su valor de mercado, siendo su importe la diferencia entre éste y el contable y el criterio de imputación del mismo el que proceda de acuerdo con el art. 18 LIS.

22.-El adquirente de la empresa ha de amortizar los activos registrados en la contabilidad del transmitente aplicándole las normas de los bienes usados. Por lo que se refiere al fondo de comercio hay que estar a las normas que determinan la amortización del inmovilizado inmaterial, tanto fiscal como contablemente. Las primeras establecen un porcentaje máximo de amortización para el fondo de comercio del 5%, mientras que las segundas fijan para él un porcentaje mínimo del 10%, lo que obligará a practicar los correspondientes ajustes positivos por el exceso de amortización contable sobre la fiscal.

23.-En las transmisiones directas de empresa no cabe, en ningún caso, que la sociedad adquirente compense las bases imponibles negativas generadas por la empresa adquirida, ni siquiera en el caso de que hubiera resultado aplicable el régimen especial de aportaciones de rama. La razón se encuentra en que la transmisión del derecho a compensar sólo puede producirse cuando se produzca una auténtica sucesión jurídica con extinción de la personalidad jurídica del empresario transmitente.

24.-De cualquier forma, las conclusiones anteriores referidas a la transmisión de la empresa y el Impuesto de Sociedades, pueden concretarse en las siguientes:

a)En primer lugar, que a diferencia de lo que ocurre en el IRPF, en el Impuesto de Sociedades sí se grava la ganancia patrimonial generada por la venta de una empresa, puesto que ésta determina un resultado, positivo o negativo, equivalente a la diferencia entre el precio recibido y el valor neto contable de la empresa transmitida; se gravan, pues, las plusvalías latentes de sus activos y, sobre todo, el fondo de comercio. Ahora bien, dicho efecto, en cuanto que se deriva de la contabilización de la operación, es producto no de la norma fiscal, sino de la norma contable.

b)En segundo lugar, que la transmisión de la empresa constituye una realidad desconocida para el Impuesto de

## *Conclusiones*

---

Sociedades, puesto que todas las disposiciones fiscales que se aplican con ocasión de su enajenación, afectan a los elementos que componen su patrimonio, pero, en ningún caso, a la empresa como realidad unitaria. Así pues, en los casos en los que la empresa se transmite por donación, permuta o aportación a sociedad, la norma fiscal obliga a incluir en la base imponible, practicando los correspondientes ajustes, la diferencia entre el valor de mercado y el contable, pero no de la empresa como universalidad, sino de todos y cada uno de sus activos. Ello, a su vez, significa que en todos estos casos la ley fiscal hace tributar las plusvalías latentes, es decir, no realizadas hasta ese momento, de todos y cada uno de los activos de la empresa, pero deja sin tributar la plusvalía no realizada más importante que produce una empresa y que, en caso de transmisión, constituiría, en su caso, la principal manifestación de capacidad económica susceptible de ser gravada: su fondo de comercio. Para que éste último resultara gravado, el ajuste positivo a practicar tendría que ser, no la diferencia entre valores de mercado y valores contables de los distintos elementos, sino entre el valor de mercado de la empresa y su valor neto patrimonial.

c) Lo mismo ocurre con el resto de normas fiscales con incidencia en la transmisión o adquisición de la empresa

-léase deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, adquisición de empresa en virtud de donación, efectos de la sustitución del valor contable por el de mercado...-, que se aplican, en su caso, sobre los distintos elementos que componen el activo empresarial, pero no sobre la empresa como realidad unitaria.

d)Por tanto, para que la transmisión empresarial recibiera un tratamiento adecuado a la verdadera realidad comercial y económica que la misma representa, sería necesario que fuera contemplada como la enajenación de una realidad unitaria, cuyo valor ha de integrarse por el valor neto contable actualizado, más el fondo de comercio. Para ello bastaría con la introducción de un precepto que dispusiera lo siguiente: "*Cuando se lleve a cabo la transmisión de una empresa se considerará, a efectos del presente impuesto, que se ha operado una única enajenación. Como valor de mercado de la empresa transmitida se considerará, en su caso, el que estaría dispuesto a pagar un comprador neutral en condiciones normales de mercado*".

**CUARTA.**-En el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes tributarán las rentas que la transmisión de una empresa radicada en España genere para el transmitente o para el adquirente que sean no residentes y ello con independencia de si son personas físicas o jurídicas.

## *Conclusiones*

---

La tributación va a depender, fundamentalmente, de que la renta obtenida por el no residente se perciba a través de un establecimiento permanente, o no. Dado el concepto legal de establecimiento permanente, no hay más remedio que reconocer que una empresa será siempre un establecimiento permanente. De este modo, la renta generada para el no residente por la transmisión de la empresa radicada en España, se considerará siempre percibida a través de establecimiento permanente. Por su parte, si el no residente es el adquirente de la empresa, las rentas derivadas de su adquisición se considerarán percibidas a través de establecimiento permanente, cuando se continúe con el desarrollo de la actividad. Si no se continúa con dicho desarrollo, la renta no se entenderá percibida a través de establecimiento permanente y, por tanto, quedará sometida a las normas que regulan las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

**QUINTA.-**El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título. Esto quiere decir que cuando entre los activos de la empresa que se transmite se incluyan terrenos de naturaleza urbana, se realizará su hecho imponible y ello con independencia del negocio jurídico a través del cual se opere la transmisión -sea venta, donación, sucesión o aportación a sociedad-. Sin embargo, en este último caso se declara su exención siempre que la operación tenga derecho a disfrutar del régimen especial del Impuesto de Sociedades, sin perjuicio de que cuando se transmita



ulteriormente el terreno urbano se entienda que el número de años a través de los cuales se ha producido el incremento no se ha visto interrumpido por la aportación a la sociedad

**SEXTA.**-El estudio de la tributación de la transmisión de empresa en el ISD puede concretarse en las siguientes conclusiones:

1º.-La donación de una empresa en favor de una persona física realiza el hecho imponible del ISD y, por lo tanto, habrá de tributar en él. Sin embargo, dado su esquema de liquidación, resulta que lo que se grava cuando se transmite una empresa a título gratuito e inter vivos no es la adquisición de ésta como entidad con individualidad propia, sino, una vez más, la de los activos que integran su patrimonio. La razón, nuevamente, vuelve a ser doble:

a) No se grava uno de los principales valores de la empresa -su fondo de comercio- y ello porque lo que se somete a tributación son los bienes y derechos transmitidos y entre ellos aquél no existe aún, pues sólo se registra cuando la empresa es objeto de adquisición onerosa.

b) Las deudas asumidas por el donatario no van a minorar el valor de su adquisición a efectos tributarios; sólo lo hacen las garantizadas con derecho real.

## *Conclusiones*

---

2°.-Del mismo modo que ocurre con la donación de la empresa, cuando el empresario individual fallece, la transmisión mortis causa de la misma supone también el devengo del ISD, de cuyo esquema de liquidación cabe también extraer algunas conclusiones sobre el gravamen de la misma cuando es objeto de transmisión mortis causa:

a)En primer lugar, resulta evidente que no se grava la empresa como un bien con individualidad propia, pues la determinación de la base sólo contempla la adquisición de bienes y derechos aislados. No obstante, siendo ello así, existe una importantísima diferencia con respecto al gravamen de la donación de empresa, pues mientras para liquidar ésta última son irrelevantes las deudas asumidas por el donatario, para liquidar la sucesión la base resultará minorada en el importe de las deudas pendientes del causante. De este modo, el efecto último será someter a gravamen el valor actual del patrimonio neto empresarial: Se grava el valor real actual de los activos, pero se minora en el importe de las deudas pendientes. Aun así, continúa sin ser gravado el valor más importante de la empresa transmitida: el fondo de comercio.

b)En segundo lugar, siendo cierto que el efecto

económico último es el gravamen del valor actual del patrimonio neto empresarial, el mismo se produce para todos los herederos globalmente considerados, prorrateándose su importe entre ellos, siendo irrelevante, en principio, el que resulte adquirente de la empresa. En efecto, en virtud del principio de igualdad en la partición, el valor del neto empresarial se considerará al objeto de determinar la base teórica que corresponda a todos los herederos, sobre la que se aplicará, para determinar las bases imponibles, la cuota que a cada uno corresponda. Dicho llanamente, todos los herederos, hayan resultado o no adjudicatarios de la empresa, tributarán por igual respecto del neto patrimonial. Sólo se exceptúan de esta regla, los supuestos de legatario de empresa, de heredero *ex re certa* o de heredero universal al que el propio testador le hubiera adjudicado la empresa en la partición testamentaria; en todos ellos, pero sólo en ellos, el adquirente mortis causa de la empresa tributará sobre la base del valor del neto patrimonial actual.

3º.-El verdadero interés que el ISD ofrece respecto del gravamen de la transmisión de la empresa se encuentra, no obstante, en la reducción en la base imponible que establece en favor de la

## *Conclusiones*

---

transmisión, tanto inter vivos, como mortis causa, de la "empresa familiar". Su regulación se integra, en el ámbito estatal, por el art. 20.2.c) y 20.6 LISD, así como, por remisión de ellos, por el art. 4.ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y por el desarrollo reglamentario del mismo, contenido en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, posteriormente modificado por el Real Decreto 25/2000, de 14 de enero.

4º.-La aplicación de las reducciones por transmisión de empresa ha planteado desde su instauración innumerables dudas interpretativas que provocaron, y continúan provocando, un sinnúmero de consultas a la DGT. Por ello y con el fin de dar una mayor difusión a los criterios sentados por ella en las contestaciones a dichas consultas, la DGT dictó la resolución 2/1999, de 23 de marzo, sobre reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar. La regulación de dichas reducciones se completaría, de este modo, con la referida Resolución de la DGT. Sin embargo, dicha Resolución, ni tiene carácter normativo, pues no se encuentra entre las fuentes del Derecho tributario, ni siquiera tiene un carácter interpretativo o aclaratorio, en cuanto que en nuestro ámbito no hay más disposición interpretativa o aclaratorio que aquélla que dicta el Ministro de Hacienda. De este modo, ni vincula a los tribunales de justicia, ni a los obligados tributarios, ni a los órganos de la Administración, por lo que su

único efecto ha de limitarse, conforme al art. 179.2d) LGT, a excluir la responsabilidad por infracción tributaria del obligado que actúa de acuerdo con el criterio sostenido en la misma.

5º.-Junto a las fuentes estatales, cabe apreciar la existencia de fuentes autonómicas reguladoras de la reducción por transmisión de empresa familiar en la base imponible del ISD. La razón no es otra sino que el ISD es un impuesto cedido, sobre el que las CCAA tienen competencia para regular las reducciones de la base, pudiendo establecer nuevas o mejorar las estatales. En uso de dicha competencia, la mayor parte de ellas han establecido nuevas reducciones por transmisión de empresa o han mejorado la regulación estatal, de lo que se da cumplida cuenta en el capítulo tercero.

6º.-Por lo que se refiere a la regulación estatal de la reducción por transmisión mortis causa de empresa, su aplicación exige la concurrencia de los siguientes presupuestos, de los que se realiza un exhaustivo análisis en el capítulo tercero:

a) De carácter objetivo. Ha de existir una liquidación del ISD, por transmisión mortis causa, en cuya base imponible se haya computado:

\*Una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que todo ello

## *Conclusiones*

---

esté exento en el Impuesto sobre el Patrimonio.

\*Un derecho de usufructo sobre cualquiera de los objetos del párrafo anterior.

\*El valor de la extinción de dicho usufructo.

b) De carácter subjetivo. Que la transmisión se realice en favor de los cónyuges, descendientes o adoptados del causante o, en defecto de descendientes y adoptados, en favor de ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado.

c) De carácter temporal. Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante y sin alterar sustancialmente su valor, salvo fallecimiento anterior del causahabiente.

7º.-Cuando concurren los presupuestos anteriores será aplicable la reducción en la base imponible del ISD, pero no necesariamente en la correspondiente al adjudicatario de la empresa, puesto que:

a) Si es el causante el que ha atribuido expresamente la empresa a un sucesor determinado, todo el valor de la misma se imputa al mismo, quien también se beneficia

íntegramente de la reducción. De igual forma, el requisito de mantener la inversión sólo le obliga a él.

b) Si el causante no ha atribuido expresamente la empresa a ninguno de sus sucesores, el valor de la misma, en virtud del principio de igualdad en la partición, se prorratea entre todos en proporción a su cuota y, del mismo modo, se prorratea también el importe de la reducción. No obstante, el requisito de permanencia se impone al adjudicatario, sin perjuicio de que si lo incumple perjudique también a los no adjudicatarios.

8º.- Respecto a la cuestión de si para que opere la reducción es necesario que la empresa se haya adjudicado en la liquidación del régimen económico matrimonial al causante, el Tribunal Supremo ha declarado:

a) Que la Administración Tributaria es competente para determinar el verdadero valor neto de los bienes gananciales inventariados, la mitad del cual constituye el haber ganancial del cónyuge viudo y la otra mitad el haber hereditario. Así resulta del art. 27 LISD que se considera aplicable a la liquidación de los gananciales

b) Que las exenciones -y, por tanto, las reducciones- que afectan a bienes concretos se calculan "al 50% para cada

## *Conclusiones*

---

masa" -la del premuerto y la del supérstite-, lo que supone, en definitiva, que su importe se reduce a la mitad.

c)Que las adjudicaciones de bienes al caudal hereditario y al haber del supérstite son irrelevantes a efectos de la liquidación del impuesto.

d)Que, igualmente, es irrelevante la disposición hecha por el testador de bienes gananciales, en cuanto que sólo puede hacerlo sobre el 50% de los mismos.

9º.-No podemos, sin embargo, compartir la doctrina del TS. En primer lugar, no consideramos que el art. 27 LISD se pueda aplicar a la liquidación de la sociedad de gananciales. Cuando el régimen de gananciales se disuelve por muerte de uno de los cónyuges y, en la liquidación posterior, se adjudican bienes concretos en pago del haber correspondiente a cada uno de ellos, no estamos ante un supuesto de adquisición mortis causa, ni siquiera inter vivos, sino ante un caso de especificación de derechos, es decir, de concreción sobre bienes concretos de la cuota abstracta que hasta ese momento se ostentaba sobre la totalidad del patrimonio ganancial. Esa es, precisamente, la razón de que el art. 45.B.3 del TR ITPAJD declare exentas -realmente están no sujetas- las adjudicaciones a los cónyuges en pago de su haber en la liquidación de los gananciales. Lo que es claro es que la liquidación de los gananciales es previa a la sucesión, que se



opera exclusivamente respecto de los bienes asignados en ella al caudal hereditario. Así las cosas, las normas de un impuesto destinado a gravar los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito, mal pueden aplicarse a un supuesto de especificación de derechos como el que se opera en la liquidación de los gananciales, donde no existe incremento patrimonial alguno y menos a título gratuito. Por ello, estimamos que ha de aplicarse el 100% de la reducción cuando la empresa se adjudique al caudal del premuerto, resultando inaplicable cuando se adjudique al caudal del supérstite y siendolo al 50% cuando se adjudique una mitad indivisa a cada uno de ellos.

10°.-Tampoco compartimos la afirmación del Tribunal Supremo de que a efectos de la reducción son irrelevantes las disposiciones de bienes concretos de carácter ganancial realizadas por el causante. Las mismas son plenamente operativas, puesto que si el bien ganancial sobre el que ha dispuesto el causante no es adjudicado a su haber en la liquidación de los gananciales su disposición se entenderá referida al valor del mismo, surtiendo plenos efectos en el caso de que se hubiese adjudicado a dicho haber.

11°.-El importe de la reducción que se practica en la base imponible en los casos de transmisión mortis causa consiste, según la literalidad del art. 20.2, en un 95% del valor de la empresa, del negocio, de las participaciones, del derecho de

## *Conclusiones*

---

usufructo o derechos económicos derivados de la extinción del mismo. Sin embargo, el criterio administrativo sobre el particular, en definitiva, se traduce en que el importe de la reducción para cada uno de los beneficiarios será igual al 95% de la cuota hereditaria a ellos correspondiente aplicada sobre el valor real de los activos afectos a la empresa, menos las cargas reales que aparezcan directamente constituidas sobre ellos y menos la parte de deudas del causante y de gastos generales que proporcionalmente corresponda al valor de dichos activos.

12°.- Desde nuestro punto de vista, el criterio indicado en el ordinal anterior no respeta el tenor del precepto que establece como cuantía de la reducción el 95% del valor de la empresa, negocio o participación, que, de acuerdo con las conclusiones que alcanzamos en el primer capítulo, debería ser el correspondiente al valor real neto de la empresa, es decir, al valor real de los activos, menos las deudas de la empresa; lo que, en ningún caso, parece admisible es minorar la base de la reducción en un porcentaje de deudas y gastos generales.

13°.-Por ello, la conclusión global, una vez más, que cabe extraer de la tributación de la transmisión mortis causa de la empresa es que el ISD no la contempla como una realidad única perfectamente definida, puesto que cuando hace referencia a la transmisión de la empresa, a lo que realmente se está refiriendo es la transmisión de los activos afectos a ella. La prueba está en

que la reducción no se aplica sobre el valor real neto de la empresa. Las deudas no se tienen en cuenta para determinar el verdadero valor de lo transmitido, sino para evitar que por efecto de la reducción pudiera resultar una base negativa. Ello es así, porque las deudas que, según la interpretación administrativa, minoran la base de la reducción no son las derivadas de la actividad empresarial, sino las que proporcionalmente correspondan al valor de dichos activos.

14°.-Por su parte, la reducción por transmisión lucrativa e inter vivos de la empresa -también aplicable a la transmisión de negocio profesional, participación en entidades o cuota de participación en negocio explotado en régimen de comunidad- exige la concurrencia de los siguientes presupuestos, de los cuales se da cumplida cuenta en el mismo capítulo tercero:

a) Que la donación se realice a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del empresario.

b) Que el donante:

\*Viniera desarrollando la actividad de forma personal, habitual y directa, constituyendo su principal fuente de renta.

\*Que tuviese sesenta y cinco o más años o se

## *Conclusiones*

---

encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

\*Que dejare de ejercer funciones de dirección en la empresa y de recibir remuneración alguna por ello.

c)Que el donatario mantenga la empresa sin transmitirla y exenta del impuesto sobre el Patrimonio durante diez años, plazo durante el que tampoco podrá realizar actos de disposición que puedan dar lugar a una minoración sustancial de su valor.

15°.-Cuando concurren los requisitos anteriores, la reducción a practicar en la base imponible del ISD es del 95% del valor de adquisición, por lo que de acuerdo con el art. 9 LISD y aplicando el mismo criterio sentado por la DGT a propósito de la reducción por transmisión mortis causa, hay que interpretar que será del 95% del valor real de los activos transmitidos, menos las cargas de naturaleza real que disminuyan su valor y menos las deudas que sean asumidas por el donatario, pero únicamente en el caso de que estén garantizadas con derecho real sobre los bienes transmitidos.

16°.-La conclusión general de la reducción por transmisión inter vivos de empresa en el ISD vuelve a ser, una vez más, que pretendiendo establecer un beneficio fiscal en favor de ella, lo

que realmente se contempla es un beneficio a la transmisión de los activos afectos a la empresa.

**SÉPTIMA.**-Las cuestiones que suscita la transmisión de la empresa en el IVA, pueden concretarse en los siguientes puntos:

1º.-Como sabemos, están sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial. De este modo, la sujeción a IVA de la transmisión de la empresa plantea dos interrogantes:

a)¿Puede considerarse, en todo caso, realizada en el desarrollo de la actividad empresarial?, es decir, ¿el empresario que transmite su empresa con motivo de su jubilación, por ejemplo, lo hace en el desarrollo de dicha actividad o, precisamente, porque ya ha cesado en ella?¿Es la transmisión de la empresa en ese caso el último acto realizado en el desarrollo de la misma? o, por el contrario, ¿constituye el primer acto no empresarial del titular?. La cuestión es fundamental porque si la transmisión de empresa no se entiende realizada en el desarrollo de la actividad no estará sujeta al IVA.

## Conclusiones

---

b)¿Está sujeta al IVA la transmisión de la empresa a título gratuito, *inter vivos* o *mortis causa*?

2°.-A la primera cuestión responde con total contundencia el art. 4.dos.b) LIVA que establece que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al impuesto. Queda claro, pues, que la transmisión de la empresa tendrá en todo caso a efectos del impuesto la consideración de acto realizado en el desarrollo de la actividad y, por lo tanto, estará sujeta al mismo.

3°.-A la segunda cuestión también responde la ley en sentido afirmativo, en la medida que constituye autoconsumo de bienes -y por tanto entrega-, la transmisión del poder de disposición, aun realizada sin contraprestación, sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto, siendo autoconsumo de servicios -y, por tanto, prestación- la transmisión de bienes incorporeales. Así pues, la transmisión de la empresa a título gratuito, ya sea *inter vivos* o *mortis causa*, en cuanto que se integra por la transmisión de bienes materiales e inmateriales queda sujeta al impuesto.

4°.-Queda, pues, claro que la transmisión de la empresa, ya se realice a través de su venta, donación, sucesión mortis causa, aportación a sociedad o permuta, realiza el hecho imponible del IVA, quedando sujeta a él.

5°.-No obstante, la transmisión total del patrimonio empresarial, o de una parte autónoma, es declarada por el art. 7.1ª LIVA, en determinados supuestos, como un acto no sujeto. Con ello se pretende proteger la liquidez del adquirente de la empresa, evitándole tener que soportar la repercusión de una cantidad importante de IVA, cuya devolución podría solicitar posteriormente. Sin embargo, a pesar de la calificación legal de acto no sujeto, debe tratarse de un acto exento, puesto que la enajenación de la empresa realiza el hecho imponible del Impuesto, por lo que la exoneración de la tributación sólo puede producirse, pues, en virtud de una norma que así lo declare expresamente, es decir, en virtud de una exención. La calificación como acto no sujeto va a permitir que el transmitente no vea reducida su prorrata. De este modo, estableciéndose una exención se califica como no sujeción para no limitar el derecho del transmitente a deducir el IVA.

6°.-Los supuestos en los que la transmisión de la empresa va a quedar exenta son los siguientes:

a) Cuando se transmite la totalidad del patrimonio

## *Conclusiones*

---

empresarial del sujeto pasivo en favor de un único adquirente que continúa el ejercicio de la misma actividad de aquél. Los requisitos para que opere esta exención son:

\*Ha de transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial, es decir, todos los bienes y derechos de todas y cada una de las actividades económicas que realice el sujeto pasivo, dentro y fuera de España. Este requisito exige, pues, que el transmitente cese, al menos momentáneamente, en el ejercicio de cualquier actividad económica.

\*El adquirente ha de ser único y continuar con el desarrollo de la misma actividad que realizaba el transmitente.

\*Los bienes han de mantenerse afectos a dicha actividad; la desafectación de los mismos determina automáticamente la sujeción al impuesto de la transmisión de la empresa.

b) Cumpliendo los demás requisitos de la letra anterior está exenta la transmisión mortis causa realizada en favor de varios adquirentes (herederos o legatarios).

c) Cuando se aporta la totalidad del patrimonio empresarial



o de una rama de actividad a una sociedad, llevando el empresario aportante su contabilidad conforme al Cco., dicha aportación está exenta en el IVA, siempre que en la escritura pública en la que se documente la aportación se haga constar la opción por la aplicación del régimen especial del Impuesto de Sociedades. Así resulta del art. 7.1ª.b) LIVA en relación con la disposición adicional 8ª LIS, conforme a los cuales no está sujeta al impuesto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad cuando la operación tenga derecho al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el art. 83 LIS.

7º.-En todos los supuestos del ordinal anterior el adquirente se va a subrogar en la posición del transmitente respecto de los bienes de inversión comprendidos en la transmisión a un doble efecto:

\*La aplicación de las normas relativas a la exención de las segundas entregas de edificaciones; así pues, la ulterior transmisión que realice el adquirente de la empresa tendrá la misma consideración -primera o segunda- que hubiera tenido si la hubiera realizado el transmitente sin mediar la enajenación de la empresa.

\*La regularización de bienes de inversión, respecto de la

## *Conclusiones*

---

que siguen siendo de aplicación para el adquirente las mismas reglas que lo eran para el transmitente, sin solución de continuidad, con la sola excepción de que la prorrata aplicable tras la transmisión es, obviamente, la que corresponda a la actividad del adquirente.

8º.-De cualquier forma, el art. 7.1ª LIVA es contrario en determinados aspectos al art. 5.8 de la Sexta Directiva, según la interpretación que del mismo ha realizado el TJCE. Por tanto, en virtud del efecto directo de dicho precepto y del principio de primacía del Derecho comunitario, el artículo de la ley española ha de entenderse modificado en el sentido que deriva del precepto comunitario. De esta manera, a pesar de lo dispuesto en el art. 7.1ª cabe considerar exenta cualquier transmisión de la totalidad de una empresa o de una parte de la misma susceptible de desarrollar una actividad económica autónoma, siempre que el o los adquirentes tengan la intención de continuar explotando los elementos adquiridos, ya sea desarrollando la misma u otra actividad.

9º.-Cuando la transmisión de la empresa no quede exenta, habrá de tributar en el impuesto, cuya liquidación habrá de atenerse a las siguientes reglas:

a)En primer lugar, dado que no se contempla la transmisión de la empresa como una realidad única,

existirán tantas entregas de bienes y prestaciones de servicios como bienes -entregas- y derechos -prestaciones- integren el activo real de la empresa.

b) Por lo tanto, el IVA a repercutir, en principio, será el correspondiente a la suma del devengado por todas y cada una de las operaciones en que puede descomponerse la transmisión empresarial, cada una de las cuales resultará gravada al tipo específico que le resulte aplicable.

c) En los supuestos de venta de empresa, la base imponible correspondiente a cada una de esas operaciones será la que resulte de prorratear el precio satisfecho, incrementado en el importe de las deudas asumidas, entre el valor de mercado de cada uno de los bienes y servicios recibidos.

d) En el caso de que la transmisión se realice a través de su aportación a sociedad, a través de permuta o a través de donación la base de todas y cada una de las entregas o prestaciones que se verifican vendrá determinada, en definitiva, por el valor de mercado de cada una de ellas.

10°.- Es pues evidente, una vez más, que en los excepcionales casos en los que la transmisión de una empresa no quede exenta de IVA, lo que va a tributar no va a ser la entrega de esa realidad económica única, sino una multiplicidad de operaciones distintas,

## *Conclusiones*

---

representadas por la transmisión de todos y cada uno de los bienes y derechos que integran su activo, quedando gravada cada una de ellas al tipo que le corresponda. En definitiva, lo que se somete a tributación en los supuestos en los que la transmisión se realiza a través de un operación sin contraprestación dineraria -permuta, aportación o donación- es el valor de mercado de los activos transmitidos y en los casos de venta de empresa, el precio pagado, más las deudas asumidas, suma esta última que podría entenderse equivalente al valor de mercado de los activos, más el fondo de comercio.

**OCTAVA.-**Por lo que se refiere a la tributación de la transmisión de la empresa en el ITPAJD cabe destacar:

1º.-El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava las transmisiones de bienes y derechos realizadas a título oneroso, por lo que la transmisión de la empresa a través de una venta o una permuta podría suponer la realización de su hecho imponible. No obstante, dicha transmisión, tribute o no en IVA, es un acto no sujeto al ITP, en la medida que el art. 7.5 del TR del Impuesto declara no sujetas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y la transmisión de la empresa es en todo caso un acto realizado en el desarrollo de la actividad. Sin embargo cuando la transmisión de la empresa no tribute en IVA, podría tributar en el ITP, por disponerlo

expresamente así el art. 7.5 citado, la transmisión de los inmuebles que formen parte del patrimonio empresarial transmitido; es decir, que cuando la empresa se transmita a título oneroso a un único titular que continúe con la actividad, dicha transmisión no va a tributar ni en IVA, ni en ITP, sin perjuicio de que pudieran tributar en este último los inmuebles integrantes del patrimonio empresarial. De cualquier modo, esta última tributación tampoco debería producirse por ser contraria al art. 5.8 Sexta Directiva.

2º.-La doctrina del TS considera, sin embargo, que la transmisión de la empresa, cuando se realice a título oneroso y no tribute en el IVA por aplicación del art. 7.1ª de su ley reguladora, queda plenamente sujeta al ITP. La base de la fundamentación del TS descansa en considerar que la transmisión de la empresa no es un acto realizado en desarrollo de la actividad empresarial; sin embargo, el art. 4.dos.b) LIVA nos obliga a discrepar de dicha doctrina. No obstante, son muy interesantes las consideraciones que el TS hace a propósito de la base imponible de la transmisión de la empresa en el citado impuesto considerando, en definitiva, que la misma será el valor real de la empresa, es decir, su valor neto contable actualizado.

3º.-Del mismo modo, cuando la transmisión de la empresa se opere a través de su aportación a una sociedad se está realizando el hecho imponible del impuesto en su modalidad de Operaciones

## *Conclusiones*

---

Societarias, puesto que ésta última grava tanto la constitución como el aumento de capital de sociedades. Así pues, cuando el empresario crea una sociedad a la que aporta su empresa o cuando dicha aportación la realiza a una sociedad ya existente que amplía su capital, se liquidará el 1% del capital social de la sociedad que se crea o del aumento que experimenta la preexistente, más, en su caso, la prima de emisión, si se trata de sociedades capitalistas, mientras que para las personalistas la base será el valor neto actualizado de la empresa aportada. De cualquier forma, cuando la aportación goce del régimen especial del Impuesto de Sociedades, está también exenta del Impuesto de Transmisiones en su modalidad de Operaciones Societarias.

4º.-Finalmente, la escritura pública en la que se documente la transmisión de la empresa puede estar sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados -cuota variable-, en la medida en que éste grava la documentación de actos que tengan objeto valuable, sean inscribibles en un Registro Público y no estén sujetos a la modalidades Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, ni al ISD. Esto quiere decir que se devengará el impuesto, respecto de aquéllos activos inscribibles en un Registro Público -inmuebles y derechos de propiedad industrial-, solamente cuando la empresa se transmita a través de una venta. La razón es doble: por una parte porque la venta ya hemos visto que no está sujeta al ITP, al tratarse de una operación realizada en el ámbito de la actividad empresarial y, por otra,

porque la transmisión realizada a título gratuito o a través de la aportación a sociedad está sujeta al ISD y a la modalidad Operaciones Societarias, respectivamente. No obstante, de esa regla general habría que exceptuar el caso de que la venta de la empresa quede no sujeta al IVA, en cuyo caso no se devengaría tampoco el impuesto respecto de la documentación de la transmisión de los inmuebles, en el caso, claro está, de que se exigiera el ITP correspondiente a ellos.

**NOVENA.-**La Comisión Europea recomienda a los Estados miembros:

1º.-La exoneración de impuestos sobre la renta de las plusvalías o de las ganancias de capital realizadas sobre los activos de una empresa en caso de transferencia por fallecimiento, compraventa o reorganización empresarial. Esta exoneración únicamente podrá ser concedida bajo condición de que la empresa continúe con sus actividades, en el caso de transferencia por fallecimiento o de que el precio obtenido por la transferencia sea reinvertido en la empresa en el caso de compraventa u otra forma cualquiera de reorganización.

2º.-Reducción o aplazamiento de los derechos de sucesión que gravan los activos de la empresa cuando los herederos de la misma continúan con la actividad empresarial.

## *Conclusiones*

---

Pues bien, la legislación española ha seguido las recomendaciones anteriores, yendo incluso más allá: Las plusvalías generadas por la transmisión mortis causa no tributan en ningún caso, como tampoco lo hacen las generadas por la donación de la empresa cuando el donante tiene la edad de jubilación o está incapacitado, supuesto en el que tampoco nace la obligación de pagar el ISD. Sin embargo, queda un punto en el que la legislación española no ha seguido las recomendaciones europeas, en la medida que las ganancias patrimoniales generadas por la venta de la empresa van a tributar en todo caso, aun cuando el precio recibido se reinvierta en otra actividad. Por lo tanto, sería conveniente la modificación de la ley para declarar la exención de las plusvalías generadas en tal supuesto.

**DÉCIMA.**-Por último, a propósito de la responsabilidad por las deudas tributarias pendientes de la empresa transmitida, hemos alcanzado las siguientes conclusiones:

1ª.-La determinación de quién haya de responder de las deudas tributarias de la empresa anteriores a su transmisión ha de realizarse de acuerdo con el derecho común en la materia -léase, de acuerdo con el Derecho civil-, modificándolo, en su caso, con aquellas especialidades que establece la normativa tributaria.

2ª.-Así pues, cuando la empresa se transmite inter vivos, ya sea a título oneroso o lucrativo, las deudas permanecen inalteradas



desde el punto de vista de las relaciones entre el empresario deudor y sus acreedores. No obstante, el adquirente -comprador, donatario o la sociedad a la que se aporta- puede asumir el cumplimiento de las deudas de la empresa, bien expresamente o bien de forma tácita, lo que acontecerá naturalmente cuando consiente la adquisición del patrimonio contable sin excluir alguna o todas las deudas anotadas.

3ª.-Ahora bien, en tanto los acreedores no consientan la asunción realizada por el adquirente, no pasa de ser una simple asunción de cumplimiento cuyos efectos se limitan al ámbito de las relaciones entre el transmitente y el adquirente de la empresa. Sólo mediando el consentimiento de los acreedores se operará una asunción de deuda, es decir, una novación subjetiva por cambio de deudor.

4ª.-Cuando la transmisión de la empresa se opera *mortis causa* y existen herederos, éstos responden frente a los acreedores del causante personal e ilimitadamente, si aceptaron la herencia pura y simplemente, o hasta donde alcancen los bienes hereditarios, si lo hicieron a beneficio de inventario, siendo su responsabilidad de carácter solidario.

5ª.-No obstante, pero con afectos únicamente, a menos que medie el consentimiento de los acreedores, en el ámbito interno de las relaciones de los causahabientes -herederos y legatarios- entre sí,

## *Conclusiones*

---

cabe que todas o parte de las deudas -por ejemplo las de la empresa- sean asumidas, por disposición testamentaria o particional, por uno o varios de ellos -por ejemplo por el legatario o adjudicatario del negocio. Dicha asunción, dado el carácter unitario del patrimonio empresarial, puede entenderse implícita en la propia disposición testamentaria o particional que atribuye la empresa a uno o varios herederos o legatarios. En cualquier caso, la obligación de estos últimos -legatarios- queda limitada al valor de los bienes legados.

6ª.-Cuando por distribuirse toda la herencia en legados no hay herederos, son los legatarios los que responden frente a los acreedores del causante, pero limitadamente al valor de los bienes recibidos. Igualmente, cabe entender que en el ámbito de las relaciones entre los distintos legatarios el de la empresa se obliga frente a los demás, hasta donde alcancen los activos de la misma, a hacer frente a las deudas empresariales. De la misma forma, en tanto los acreedores no consientan esa asunción, sería simplemente una asunción de cumplimiento, no de deuda.

7ª.-Frente a las reglas anteriores que determinan el régimen común de las deudas empresariales cuando la empresa es objeto de transmisión, el Derecho tributario establece tres peculiaridades: el carácter indisponible de la obligación tributaria, la equiparación entre los herederos y los legatarios cuando son de parte alícuota o toda la herencia se distribuye en legados y el

supuesto de responsabilidad solidaria que establece el art. 42.1.c) LGT.

8º.-El carácter indisponible de la obligación tributaria va a impedir que la Hacienda Pública pueda consentir una novación subjetiva por cambio de deudor en las obligaciones tributarias, por lo que la asunción que se haya operado, expresa o tácitamente, en los distintos supuestos de transmisión de la empresa, habrá de quedar reducida necesariamente respecto de las deudas tributarias a una simple asunción de cumplimiento.

9ª.-De acuerdo con el Derecho común, el legatario es un sucesor a título particular, es decir, un adquirente de elementos patrimoniales concretos -legado ordinario- o de una cuota del patrimonio relicto neto, es decir, del que reste una vez satisfechas las deudas -legado parciario o de parte alícuota-; por ello no responde, en principio, de las deudas del causante. Sólo lo hará cuando se lo imponga el testador o cuando toda la herencia se distribuya en legados; en el primer caso, se trata de una simple responsabilidad frente a los herederos, mientras que en el segundo lo es frente a los acreedores, pero en ambos es *intra vires*, es decir, limitada al valor del legado. Por ello, la nueva LGT, al equiparar el legatario al heredero cuando aquél es parciario o toda la herencia se ha distribuido en legados, ha adulterado la esencia de una figura perfectamente definida en nuestro derecho sucesorio desde hace siglos.

## *Conclusiones*

---

10ª.-Una de las consecuencias derivadas del hecho de que Hacienda no pueda consentir una novación subjetiva por cambio de deudor en los supuestos de transmisión de empresa sería la imposibilidad de reclamar las deudas de la misma previas a la transmisión al nuevo titular, manteniéndose el anterior como único obligado. A paliarlo, añadiendo al principal un nuevo obligado, va destinada la regulación del artículo 42.1.c) LGT, cuyas conclusiones serían las siguientes:

A)En cuanto a su presupuesto, la principal novedad la constituye el hecho de que ha dejado de referirse a la transmisión de la empresa para hacerlo a algo mucho más amplio, el cambio en su titularidad. Así pues, el presupuesto de hecho del precepto lo integra cualquier cambio en la titularidad de una actividad económica, es decir, que el mismo será de aplicación siempre que una empresa o actividad perteneciente a una persona haya pasado a depender en su gestión y en sus resultados de otra distinta, cualquiera que fuese el medio jurídico que provocó ese efecto y, por tanto, con independencia de las relaciones existentes entre uno y otro titular y de una eventual interrupción temporal de la actividad. Se exceptúan, no obstante, los supuestos de adquisición empresarial en el seno de un proceso concursal o mortis causa; siendo coherente el primero con la normativa reguladora de los concursos, el segundo, amén de ser

innecesario, es paradójico, pues va a provocar que el legatario de la empresa no responda en modo alguno de las deudas tributarias anteriores, siendo los herederos, ajenos a la empresa, los únicos obligados a su pago.

B) Las consecuencias jurídicas que origina realizar el presupuesto de hecho señalado se resumen en los siguientes puntos:

\*El nuevo titular de la empresa adquiere la condición de responsable solidario, zanjándose definitivamente la polémica acerca de su condición subjetiva. Con ser positivo desde el punto de vista de la seguridad jurídica, no lo es tanto desde el punto de vista de la justicia tributaria, resultando excesivo otorgar la condición de responsable solidario a alguien que ni ha intervenido en el hecho imponible ni ha contribuido de forma activa a dificultar la íntegra satisfacción de la obligación tributaria.

\*Los tributos a los que se extiende la responsabilidad son no sólo aquéllos cuyo hecho imponible recae directamente sobre factores o elementos de la actividad empresarial, sino, en general, cualquiera que sea consecuencia de la

## *Conclusiones*

---

misma en el sentido de que no se hubiera devengado sin su ejercicio; por tanto, se incluyen contribuciones especiales devengadas por obras públicas o establecimiento de servicios de los que la actividad empresarial se hubiera beneficiado especialmente, tasas originas por actividades referidas a la empresa, impuestos indirectos originados en el desarrollo de la actividad -IVA, ITPAJD, Impuestos Especiales, Renta de Aduanas e ICIO-, impuestos directos de carácter real o de producto originados en el ámbito empresarial -IAE, IBI, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana-, e, incluso, por declaración expresa del art. 42.1.c, retenciones e ingresos a cuenta practicadas o debidas practicar en el desarrollo de la actividad. La duda, quedando claro que cuando existen distintas fuentes de rendimientos no se incluyen los impuestos sobre la renta, sólo subsiste cuando el único rendimiento gravado sea el procedente del desarrollo de la actividad; sin embargo, en cuanto que ello supondría una disparidad de trato difícilmente justificable y además sería contrario a la jurisprudencia recaída sobre el art. 72 LGT del 63, idéntico en este punto al vigente art. 42.1.c, parece

coherente excluirlos también en ese caso.

\*Los tributos incluidos en el ámbito de la responsabilidad lo están siempre que se hayan devengado al tiempo de producirse el cambio en la titularidad empresarial, estén liquidados o no en ese momento.

\*Como tal responsable que es, el nuevo titular, respecto de los tributos a los que alcanza su responsabilidad, responde de las deudas exigidas al obligado principal -el anterior titular- en período voluntario, es decir, de las cuotas, de los eventuales recargos sobre las bases o las cuotas, de los recargos por presentación extemporánea y, finalmente, de los intereses de demora que se hubieran devengado durante el mismo. Por el contrario, de los componentes propios del período ejecutivo -recargos e intereses- sólo responde de aquéllos que se hayan devengado frente a él por no haber ingresado en el plazo voluntario que hubo de concedérsele, pero nunca de aquéllos otros devengados frente al obligado principal en el período ejecutivo que para él se hubiera iniciado.

\*Como norma específica para este supuesto de

## Conclusiones

---

responsabilidad, el nuevo titular responde además de los conceptos anteriores, de las sanciones impuestas o que pudieran imponerse al anterior por infracciones relativas a los tributos a los que alcanza su responsabilidad. Esta disposición es, lisa y llanamente, inconstitucional por infringir el principio de personalidad de la pena.

\*No obstante, la responsabilidad del nuevo titular quedará limitada exclusivamente a los tributos, componentes de la deuda y sanciones que aparezcan cuantificados en la certificación a la que tiene derecho. Si la misma no se expide en el plazo de tres meses queda exento de responsabilidad.

\*De cualquier forma, cuando una empresa cesa aparentemente en su actividad para continuarla realmente bajo otra apariencia distinta, pero utilizando buena parte de los elementos de aquélla, sin perjuicio de que el art. 42.1.c) LGT resulte de aplicación, es posible aplicar la teoría del levantamiento del velo y considerar obligados tributarios principales *in solidum* no sólo al titular originario y al actual -uno de los cuales al menos será una sociedad- sino también a quienes se esconden bajo el velo de la/s sociedad/es



implicada/s. En tal caso se podría exigir a cualquiera de ellos el importe íntegro de las deudas originadas por la actividad empresarial, con todos sus componentes y prescindiendo de los requisitos procedimentales establecidos para la figura del responsable.

## **BIBLIOGRAFÍA**

*C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".*

---

## **BIBLIOGRAFÍA.**

A.S.A.J.A:

"La actual tributación de los Agricultores y Ganaderos", en *Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004.

AA.VV.:

*La fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Monografía 16, Marzo, 2001.

AA.VV:

*La fiscalidad de la empresa familiar Monografía n ° 15 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, Madrid, 1999.

AA.VV.:

*Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 18º Edición, Marcial Pons, Madrid, 2002.

ABELLA POBLET, E.:

"La fiscalidad indirecta de la actividad agraria", en *Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004.

ADAME MARTÍNEZ, F.D.:

"La sucesión y el impuesto sobre sucesiones y donaciones : análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión", Alcabala nº 31, 2003.

*Turismo y financiación autonómica y local. Comentarios sobre la llamada ecotasa y otras alternativas de financiación*, Comares, 2001.

"Las transmisiones de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en pública subasta administrativa o judicial ante el IVA y el ITPAJD", Crónica Tributaria 99.

"Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", Tributos Locales nº 13, 2001.

*Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*, Instituto de Estudios Fiscales, Documentos nº 21, 2001.

"Incentivos fiscales para la financiación de la innovación: límites

## Bibliografía

---

y nuevas alternativas desde el régimen económico y fiscal de Canarias”, Actualidad Financiera monográfico 2º trimestre año 2001.

“ Los establecimientos de enseñanza ante el IBI y el IAE”, Tributos Locales nº 11, 2001.

“ ¿Deben practicar retención quienes alquilen azoteas o terrazas para la instalación de anuncios luminosos, antenas de telefonía móvil o cámaras de televisión cuando abonen las rentas pactadas?”, Carta Tributaria. Monografías 320 (1999).

*El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general*, Comares 1998.

¿Qué ha pasado con los beneficios fiscales prometidos en la Disposición Final cuarta de la Ley de Arrendamientos Urbanos ?, Carta Tributaria, Monografías, nº 294.

“Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001”, Palau nº 14, 1997.

*Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, 1996.

“En torno al art. 29 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 29 de mayo de 1995”, Alcabala nº 2, 1995.

“Las adjudicaciones en pago y para pago. Posición sistemática y régimen vigente de la llamada adjudicación con asunción de deudas”, Impuestos nº 22, 1995.

“El expediente de dominio ante los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre el incremento del valor de los terrenos”, Crónica Tributaria nº 70.

“Consideraciones acerca del Impuesto Balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente (comentarios a propósito de la Sentencia del TSJ de Baleares de 4 de febrero de 1994)”, Crónica Tributaria nº 71.

“El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares”, Revista Española de Derecho Financiero nº 79, 1993.

AGULLÓ AGÜERO, A.:

"El Impuesto de Sociedades ante el Derecho Comunitario", Impuetos, 1986, Tomo II.

AGUSTÍN TORRES, C.:

## Bibliografía

---

*Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*, CISS, Valencia, 1999.

"Transmisiones "mortis causa" del derecho de usufructo sobre acciones y participaciones sociales y fondos de inversión mobiliaria de carácter acumulativo. Su alcance sustantivo y fiscal", *Revista Jurídica de Catalunya* núm. 2/2000.

ALBALADEJO GARCÍA, M.:

"La responsabilidad del heredero por deudas del causante, antes de la partición", *A.D.C.*, 1967.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.:

"Subvenciones, exenciones y otros estímulos fiscales en el impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal", *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

*Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986.

"Exención del impuesto", en *Nueva Enciclopedia Jurídica Seix*, vol. IX, F. Seix, Barcelona, 1958.

"Los derechos adquiridos por exenciones tributarias suprimidas", *La Ley*, nº 2, 1981.



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"Los gastos fiscales": naturaleza y evaluación", *PGP*, nº 1, 1979.

"Régimen tributario de los fondos de pensiones: el tipo cero", en la obra colectiva *Estudios sobre Planes y Fondos de Pensiones*, Ariel, Barcelona, 1989.

"El presupuesto de gastos fiscales", *PGP*, núm. 1, 1979.-  
Tributación de las ganancias de capital en España, Guadiana, Madrid, 1970.

ALBIOL MONTESINOS, CAMPS RUIZ, LÓPEZ GANDÍA, SALA FRANCO: *Derecho del Trabajo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.

ALCAÍN MARTÍNEZ, E.:

*La declaración de propiedad de bienes matrimoniales*, Mac Graw Hill-Interamericana de España, 1996.

ALEMANY Y SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F.:

"Sujeción al IGTE, de las operaciones empresariales realizadas por el Estado y demás entes públicos", *Impuestos*, nº 1, 1985.

ALMUDÍ CID, J.M.:

"La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Transmisión de la totalidad del

## Bibliografía

---

patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorrata", Quincena Fiscal Aranzadi, nº 15/2005, BIB 2005\1634.

ALONSO ALONSO, R.:

"Guía práctica sobre el nuevo Régimen de Tributación de Agricultores y ganaderos", Revista de Estudios Financieros, nº 141.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN J.R., VALERA TABUEÑA, F.:

*La armonización fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, 1999.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.:

"La fiscalidad de la pequeña empresa agropecuaria", en *Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004.

ALONSO UREBA, A.:

"Voz empresario", en VV.AA., *Enciclopedia Jurídica Básica*, Ed. Civitas, Madrid 1995, 11.

*La empresa pública*, Montecorvo, Madrid, 1985.

ALVAREZ ARROYO, F.:

"Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades. Sentencia comentada: STSJ Cantabria de 21 enero 2002", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 12/2002.

ALVAREZ MARTÍNEZ, J.:

"El recurso a los procedimientos mercantiles como vía para el cobro de las deudas tributarias: análisis del problema en relación a la responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas que han cesado en sus actividades", Civitas Revista española de Derecho Financiero núm 126/2005.

*La Responsabilidad de los Administradores de las personas jurídicas en la Nueva Ley General Tributaria*, Monografías Aranzadi, 2004.

ALVAREZ MELCON, S.:

"Fomento fiscal al empleo", en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, IEF, Madrid, 1987.

AMATUCCI, A.:

*L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario*, Jovene, Napoli, 1965.

"Qualita della vita, interessi diffusi e capacita contributiva", *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1975.

## Bibliografía

---

ANDRÉS AUCEJO, E.:

*La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable.* Tirant lo Blanch, 2000.

APARICIO PÉREZ, A. y MONASTERIO ESCUDERO, C.:

*Las deducciones de la cuota en el impuesto sobre la renta de las personas físicas,* CT, núm. 38.

ARANA LANDÍN, S.:

"Operaciones simuladas en el marco de reestructuraciones empresariales", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 2/2006.

ARGENTE ALVAREZ, J.:

"Corrección fiscal de la renta derivada de la transmisión de inmuebles, en el importe de la depreciación monetaria (art. 15.10 Texto Refundido LIS)", RDFHP, 271.

ARGILES GARCÉS DE MARCILLA, J.L.:

"Sociedades Agrarias de Transformación", Gaceta Fiscal, nº 93.

ARGUELLO REGUERA, C., y CORTÉS DOMÍNGUEZ, S.A.:

*El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Pirámide, Madrid, 1984.

ARIAS, A.I.:

"El IVA y la financiación de entidades participadas por Administraciones", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 3/2006.

ARIAS ABELLÁN, M. D.:

"El Decreto-ley en materia tributaria; notas a una sentencia del Tribunal Constitucional", en *REDF*, núm. 41.

"La Contribución Territorial Urbana", en *Manual de Derecho tributario local*, Escola d'Administrado Pública de Catalunya, Barcelona, 1987.

Impuesto sobre Sociedades: la deducción por doble imposición de dividendos e internacional en las entidades financieras", en *REDF*, núm. 53, 1987.

ARNAL SURÍA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.:

*Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales*, El Consultor, 2001.

ARNAU ZOROA, F.:

"Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de acciones (Derecho español Ley 29/1991-Directiva comunitaria 90/434/CEE), *Gaceta Fiscal*, 1992, 96.

ARZAMENA POVES, R.:

"La afección registral en los Impuestos de Sucesiones y

## Bibliografía

---

Transmisiones Patrimoniales", en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, IEF, Madrid, 1977.

ARRIBAS LEÓN, M. y HERMOSÍN ALVAREZ, M.:

"La transmisión *inter vivos* de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 255, 2004.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.:

"Algunos aspectos en la determinación de la deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades: el tipo cero en los fondos de pensiones, las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones en cuota", en AA. W., *Presente y futuro de la imposición Directa en España*, AEDAF-Lex Nova, Valladolid, 1997.

*Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw Hill, Madrid, 1999.

"Tributación de los no residentes respecto de los inmuebles y las ganancias patrimoniales", en *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, dirigidos por COLLADO YURRITA, M.A., Colex, 2005.

AVILÉS CUCURELLA, G. y POU DE AVILÉS, J.M.:

*Derecho Mercantil*, Bosch, Barcelona, 1953.

AZPEITIA GAMAZO, M.:

"El IVA y las SICAVs: posición del TJCE, de la DGT y del Abogado General del Tribunal", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 2/2006.

BAENA AGUILAR, A.:

"Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes*, AA.VV., Civitas, Madrid, 1999.

BAEZ MORENO, A.:

*Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, 2005.

BAJO FERNÁNDEZ, M.:

*Manual de Derecho penal. Parte Especial. Delitos políticos y económicos*, II, CEURA, Madrid, 1987.

BALLESTER COLOMER, J.:

"La escisión y operaciones de similar alcance", en *Las operaciones societarias de modificación estructural*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

BANACLOCHE, J.:

Los incentivos fiscales a la inversión en España", en *Círculo de Empresarios*, nº 28, 1985.

BANACLOCHE PALAO, C.:

## Bibliografía

---

*Transmisión de la empresa familiar en el ISD*, Aranzadi, 2002.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.:

*Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*, dentro de la colección *Leyes tributarias comentadas*, dirigida por CALVO ORTEGA, EDERSA, 2005.

BARBERANA BELZUNCE, I.:

"La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo RGR", *Impuestos*, nº 23, 1991.

"Régimen aplicable a las Sociedades Agrarias de Transformación en el Impuesto sobre Sociedades con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 20/90, de 19 de diciembre", *Jurisprudencia Tributaria*, nº 25.

BARRACHINA JUAN, A.:

"Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad", *Gaceta Fiscal* núm. 168.

"Responsabilidad tributaria del adquirente de una empresa: supuesto irregular de sucesión", *Impuestos*, nº 19, 1998.

"La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades", *Gaceta Fiscal*, nº 159, 1997.



BAS Y RIVAS, F:

"La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales", RDFHP, nº 27.

BASANTA DE LA PEÑA, J.:

"Tributación de las plusvalías dentro del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en RDFHP, nº. 88, 1970.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J.:

*El patrimonio del Estado*, IEF, Madrid, 1977.

BEIRAS CAL, A.:

"Sociedades inactivas: ¿no sujetas al IVA?", Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 698/2006.

BEJARANO VAZQUEZ, V.:

"El fondo de comercio: últimas aportaciones", Revista de Contabilidad y Tributación, nº 240, marzo 2003.

BELLEVER SÁNCHEZ, A.:

"Perspectivas de la política fiscal de la CEE: Aspectos fiscales del mercado interior", Impuestos, Tomo I, 1986.

BELLO JANEIRO, D.:

*La defensa frente a tercero de los intereses del cónyuge en la sociedad*

## Bibliografía

---

*de gananciales*, Bosch, Barcelona, 1993.

BELLVER SÁNCHEZ, A. y PORTÁBALES GONZÁLEZ CHOREN, O.:

"Perspectiva constitucional de la tributación familiar en el IRPF", en *Impuestos*, 1989/5.

BENÍTEZ CASTELAR, C.:

"Tributación" en *Régimen jurídico de las Adquisiciones de empresas*, AA.VV., Aranzadi, Pamplona, 2001.

BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLEN, F.:

*El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones*, Gomares, Granada, 1992.

BERCHÉ E.:

"El principio de neutralidad fiscal y su aplicación efectiva", en la obra colectiva *"Las operaciones societarias de modificación estructural"*. Editorial Tirant Lo Blandí, Valencia, 2001.

BERLÍN, D.:

"Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario", *Noticias CEE*, n.º 32, 1987.

BERLIRI, A.:

*Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Traducción, Estudio

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

preliminar y Notas por F. Vicente-Arche, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

*Principi di diritto tributario*, vol. II, Milán, 1957.

BLASCO DELGADO, C.:

*Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.:

Las reestructuraciones familiares a través de escisiones subjetivas mediante acciones sin voto y motivo económico válido, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 21/2005, Parte Opinión Profesional.

"La responsabilidad tributaria del administrador de hecho en la LGT/2003 (I y II), Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 1 y 2/2005.

BLESA BÁGUENA, A.:

"Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores", en *Todofiscal.com 2005*, Editorial CISS.

BOAL VELASCO N. y LÓPEZ NAVARRO M.L.:

"Tratamiento contable y fiscal de las permutas de inmovilizado material", *Impuestos*, septiembre 2001, núm.17.

## Bibliografía

---

BOSCH YGUALADA, M.:

"Fiscalidad de la transmisión de la empresa española": (Gaceta Fiscal, Abril 1998, nº164).

"La fiscalidad de la empresa internacional": (Impuestos, Abril 1999, nº 7).

BROSETA PONT, M.:

"La empresa como objeto de tráfico jurídico. Problemas previos", en VV. AA., *Problemática jurídica actual de la empresa*, Publicaciones del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia, 1965.

"La compraventa de empresa", en la misma obra colectiva anterior.

BUEYO DÍAZ TALÓN, M.:

"La simulación contractual y su tratamiento en los procedimientos tributarios", Fiscal Mes a Mes, Ediciones Francis Lefebvre, nº 51, mayo 2000.

BUIREU GUARRO, J.:

"Política fiscal de estímulo al empleo", en *Medidas urgentes de reforma fiscal*, vol. I, IEF, Madrid, 1977.

CAAMAÑO ANIDO, M.A y CALDERÓN CARRERO, T.M.:

"La contabilidad, el establecimiento permanente y el Derecho

Comunitario: El caso Futura Participations", Quincena Fiscal, Octubre 1998, nº 18.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.:

"Comentarios al régimen jurídico de las operaciones de fusión empresarial y figuras afines", en la obra colectiva "*Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*", Editorial Gomares, Granada 1998.

"Las opciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", La Ley. Revista Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía, nº 97, 1984.

CALATRAVA ESCOBAR, M.J.:

"Tratamiento fiscal de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Régimen actual y bases para una nueva regulación", La Ley. Revista española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía , nº 1224, 1985.

"Las funciones financieras del Parlamento Europeo", CISS.Noticias/CEE, nº 45, 1988.

"Desarrollo del principio de protección a la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Introducción a los Derechos Fundamentales*, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Madrid, 1989.

## Bibliografía

---

“Sanciones: Extinción”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons- Diputación de Barcelona, 1993.

“Gastos Públicos. Principios Constitucionales”, en *Manual General de Derecho Financiero*, Comares, 1998.

“Título Cuota líquida estatal”, en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998)*, Comares, 1999.

“Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca”, en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, 2001.

“Régimen especial del Recargo de equivalencia”, en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, 2001.

CALDERÓN CARRERO, T. M:

"Reorganizaciones societarias, ITP y AJD y principio de interdicción de las discriminaciones por razón de la nacionalidad:

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

notas a STJCE 12 abril 1994 (Asunto Halliburton Services)",  
Quincena Fiscal, Febrero 1996, nº 3.

CALERO GALLEGO, J.:

*Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,*  
*Apuntes de Cátedra, 1992, pág. 10.*

CALERO GARCÍA, M.L.:

"La estimación objetiva de bases por módulos en la agricultura y ganadería", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Monográfico nº 20.

CALERO, T.:

"Informe de la Ponencia constituida en el seno de la Comisión de Hacienda en el Senado respecto a la problemática de la empresa familiar", Diciembre de 2001.

CALLE SAIZ, R. y CONDE FERNÁNDEZ, E..

"La fiscalidad de la transmisión y tenencia del negocio agrario", en *Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004.

CALLE SAIZ, R.:

*Inflación y Hacienda pública*, IEF, Madrid, 1978.

*El impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica*

## Bibliografía

---

*Europea. Diecisiete años de efectiva armonización fiscal*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.

CALVO ALFAGEME, A.:

"La empresa mercantil como objeto de negocios jurídicos", Anuario de la Academia Matritense del Notariado, 1945.

CALVO ORTEGA, R:

"La responsabilidad tributaria subsidiaria", HPE, nº 5, 1970.

*Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Estudios y Comentarios Legislativos Civitas, 2005.

"Obligados tributarios" en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, 2004.

*Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario (Parte General)*, Cuarta Edición, CIVITAS, Madrid, 2000.

"Las exenciones tributarias en la jurisprudencia", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3, 1974.

CALVO VERGEZ, J.:

"La deducción por doble imposición interna en el ámbito de determinadas operaciones societarias: aspectos problemáticos",



Quincena Fiscal Aranzadi núm. 7/2005-8/2005.

"Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP. Transmisión de Empresa: En torno a la STS de 23 de junio de 2001", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, nº 265.

"La necesaria delimitación IVA-TPO en los supuestos de transmisiones realizadas a través de subastas públicas y transmisiones de la totalidad de un Patrimonio Empresarial: Cuestiones conflictivas", Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, nº 33/2005, Parte Comentario, BIB 2005/2728.

"En torno al régimen fiscal especial de las agrupaciones de interés económico españolas y europeas en el Impuesto sobre Sociedades: análisis normativo y práctico", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 5/2006.

"El Régimen Fiscal especial de las uniones temporales de empresas en el Impuesto de Sociedades: evolución normativa y cuestiones actuales", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 22/2005, Parte Estudio.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.:

"IVA y Actos Jurídicos Documentados en Operaciones de Préstamos", RDFHP, nº 216.

## Bibliografía

---

CÁMARA ALVAREZ, M.:

"La venta de la empresa mercantil: principales problemas que plantea",  
*Anales de la Academia Matritense del Notariado*, t. XXIV, Madrid, 1981.

CAMMEO, F.:

*Corso di Diritto amministrativo*, Cedam, Padova, 1960.

CAMPS RUIZ, L.M.:

*Régimen laboral de la transmisión de empresa*, Tirant lo Blanch,  
Valencia, 1993.

*Puntos críticos del cambio de titularidad de la empresa*, Tirant lo  
Blanch, Valencia, 1997.

CANO MATA, A.:

"Devolución de ingresos tributarios indebidos" en *Revista de  
Administración Pública*, nº. 92, 1980.

CAPDEVILA, M.:

"La base imponible", en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*,  
Tomo I, Régimen General del Impuesto, Civitas, 1998.

CARBAJO VASCO, D.:

"La responsabilidad tributaria de los administradores de las  
sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT 1963",  
*Crónica Tributaria* núm. 76.

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"Transmisión y sucesión en la empresa. Algunas cuestiones fiscales", Crónica Tributaria, nº 70, 1994.

"Los supuestos de no sujeción en el IVA", RDFHP, nº 175.

"Beneficios fiscales para las fusiones y reorganizaciones empresariales", Praxis Fiscal, 1993, 2/225).

CÁRDENAS ORTIZ, R.M.:

"Régimen fiscal aplicable a la transmisión de fincas rústicas: análisis de la Ley 19/95, de modernación de explotaciones agrarias y de las normas que la desarrollan", Revista Información Fiscal, 18, págs. 45 y ss.

CARLI, M.:

*Sujeción del Estado a sus impuestos y capacidad contributiva*, traducción española en "HPE", núm. 54, 1978, pág. 315.

CARO CEBRIÁN, A.:

"Amortización del fondo de comercio financiero", Carta Tributaria, Monografía 327, 2000.

CARO ROBLES, V.:

*Beneficios fiscales a la tenencia y transmisión lucrativa de la empresa familiar y la vivienda habitual en el I.P., I.S.D. e I.R.P.F.*, Tesis Doctoral inédita, Granada, 2003.

## Bibliografía

---

"La transmisión de la empresa y la vivienda habitual en el I.S. y D.",  
*Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios  
Financieros, nº 223, Madrid, octubre 2001.

CARRASCO PARRILLA, P.J.:

"La sucesión tributaria en los procesos de fusión y escisión",  
Noticias de la Unión Europea núm. 239/2004 AÑO XX.

CARRASQUER CLARÍ, M.:

"Fiscalidad de la sucesión y transmisión de la empresa familiar",  
*Tribuna Fiscal*, nº 150, CISS, Madrid, 2003.

CASADO OLLERO, FALCON Y TELLA, LOZANO SERRANO y  
SIMÓN AGOSTA, E.:

"Cuestiones tributarias prácticas" *La Ley*, Madrid, 1989.

CASADO OLLERO, G.:

*El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una  
aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad  
de Granada, 1981.

"El I.V.A. y las operaciones de los entes públicos", en  
*"Impuestos"*, 11, 1986

CASANA MERINO, F.:

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

CASTAN TOBEÑAS, J.:

*Derecho Civil Español, Común y Foral, Tomo V: Derecho de familia*, Editorial Reus, Madrid, 1987.

*Situaciones jurídicas subjetivas*, Ed. Reus, Madrid, 1963.

*Derecho Civil español, Común y Foral*, 16ª ed, Madrid, 1992, t. III (*Derecho de Obligaciones. La Obligación y el Contrato en general*).

CASTILLO CASTILLO, J.:

"Comentarios a los arts. 35 y ss RGR" en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XVI-B-I, Edersa 1991.

CASTILLO SOLSONA, M.M.:

"El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (I)", Car. T., 1999.

CASTRO MUÑOZ, C.:

"La incidencia del IVA en la agricultura", Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 107, págs. 340 y ss.

CASTROMIL SÁNCHEZ, F.:

## Bibliografía

---

"El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores", *Impuestos*, nº 10, mayo 1992.

CAYÓN GALIARDO, A.:

"La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la ley 18/1991", en *RTT*, nº 14, 1991.

"Las Haciendas locales (Comentario al artículo 142 de la Constitución)", en *Comentarios a las Leyes políticas*, EDERSA, Madrid, 1985.

"La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991", en *R77*, nº 14, 1991.

"La empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado", en *La fiscalidad de la empresa familiar Monografía nº 15 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, Madrid, 1999.

CAZORLA PRIETO, L. M.:

"El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas" en *HPE*, nº. 59, 1979.

Los principios constitucionales-financieros en el nuevo orden jurídico, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, 1979.

CENCERRADO MILLÁN, E.:

"Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades (comentarios a la Sentencia del TS de 26 de junio de 1996)", en *Quincena fiscal*, nº 7, abril de 1997.

CERVERA GONZÁLEZ, J.:

"Exención tributaria provisional. Consecuencias del incumplimiento de condiciones", en *Crónica Tributaria*, nº. 36, 1981.

"Exención temporal en la Contribución Urbana de instalaciones para el fomento del deporte" en *Crónica Tributaria*, nº. 36, 1981.

CERVERA TORREJON, F.:

"La retroactividad de la norma tributaria", en *REOF*, nº. 10, 1976.

CHECA GONZÁLEZ, C., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., DE LA PEÑA, G. FALCÓN Y TELLA, R.:

*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Marcial Pons, 2000.

CHECA GONZÁLEZ, C.:

*Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

## Bibliografía

---

"Exenciones en materia de Impuestos Locales", *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm 9, Aranzadi, Pamplona, 1998.

"Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en *REDF*, nº 40.

"Análisis de las exenciones subjetivas de que goza la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras", en *Impuestos*, nº. 12, 1987.

"Regímenes especiales: bienes usados, objetos de arte, colección y antigüedades. Agencias de viaje", en *El I.V.A. en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987.

"La empresa familiar en nuestro Ordenamiento Tributario (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas)", en *La fiscalidad de la empresa familiar*, Monografía nº 15 de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1999.

Los incentivos tributarios a la inversión (análisis de su viabilidad constitucional y problemática de los derechos adquiridos)", en *Impuestos*, 1985-11.

*Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Impuesto sobre la*



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

*Renta de las Personas Físicas*, Tomo III, Editorial de Derecho Financiero, 1983.

"Exenciones y bonificaciones en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos", *Impuestos*, 1988, Tomo I.

*La supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*, Marcial Pons-Idelco, Madrid, 1996.

"El IVA y la agricultura, ganadería y pesca", *Noticias CEE*, nº 14.

*IVA: Supuestos de no sujeción y exención en operaciones interiores*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.:

"Observaciones sobre las desgravaciones fiscales a las exportaciones desde las Islas Canarias", en *Crónica Tributaria*, nº 17.

"Régimen fiscal de las fusiones y agrupaciones de las entidades de seguros", *Estudios sobre tributación del seguro privado*, dirigidos por Martínez Lafuente, Editorial Civitas, Madrid 1986.

COCIVERA, B.:

*Corso di Diritto tributario*, Cacucci, Bari, 1965.

## *Bibliografía*

---

*Principi di Diritto tributario*, vol. I, Giuffre, Milano.

COELLO DE PORTUGAL MARTÍNEZ DEL PERAL, I.:

"La amortización del fondo de comercio que se genera cuando una sociedad adquiere el 100% de otra", *Impuestos* 19, 2000.

COLMENAR VÁIDAS, S.:

"La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, 1997, Tomo II.

"Los leveraged buy-outs, las fusiones y la deductibilidad de los gastos financieros", *Impuestos*, 1989, Tomo I.

CORCHUELO MARTÍNEZ-AZÚA, B.:"

Beneficios fiscales para las Pymes", *Impuestos*, Tomo I, 2002.

CORRAL DUEÑAS, F.:

"Las sociedades agrarias de transformación en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 584, págs. 135 y ss.

"Régimen Fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 571, págs. 1471 y ss.

CORRAL GUERRERO, L:

"La desgravación fiscal a la exportación y el Derecho financiero (II):

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

Derecho positivo", en *REDF*, nº. 7, 1975.

"La afectación tributaria de bienes", en *Boletín del I. Colegio de Abogados*, León, 1972.

"Derecho financiero y Derecho natural", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana*, Madrid, 1987, vol I.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.:

"Los sujetos de la obligación tributaria", *RAP*, 48.

*Ordenamiento Tributario Español*, 4ª Edición, Civitas, Madrid, 1985.

"El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", en *RDFHP*, nº. 60, 1965.

COSCIANI, C.:

*Stato dei lavori della Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria*, Milán, Giuffré, 1964.

CUBERO TRUYO, A.M.:

"Una manifestación de inseguridad jurídica: las incongruencias entre el régimen jurídico material y el nomen iuris", *Impuestos*, 1997, Tomo I.

## Bibliografía

---

D' AMATI, N.:

"Las exenciones y la subjetividad tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 81, vol. 19-1, 1969.

"Fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno", en *DPT*, 1968,1.

"Agevolazioni ed esenzioni tributarie", *Nov. Dig.*, I, Turín.

"Sulla revocabilità delle agevolazioni per le importazione di macchinari industriali destinati alle regioni meridionali", en *DPT*, 1974, II.

"Incostituzionalità delle norme che disciplinano la decadenza dei benefici tributari per le industrializzazione del Mezzogiorno", en *DPT*, 1975, II.

D'AYALA VALVA, F.:

"Capacità contributiva e presupposto dell'obbligo doganale", en *RDFSDF*, 2, 1986.

DAMAS SERRANO, A.J.:

"Afección de bienes y derechos", en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, op. cit., Vol.I, 1991.

DÁVILA GARCÍA:

"La empresa mercantil individual en la sucesión hereditaria",  
A.A.M.M., 1946, tomo III.

De la Rosa Vargas, G.R.:

"Las garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de  
bienes" (I y II), Car.T. nº 211 y 212.

DE AGUIAR, E.:

*Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y  
sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998.

DE CASTRO, F.:

*Derecho Civil de España*, 3ª. ed., Madrid, 1975.

DE COSSÍO Y CORRAL, A.:

"La transmisión pasiva de las obligaciones a título singular",  
en AAMN, 1945.

DE DIEGO, C.:

*Transmisión de las Obligaciones según la Doctrina y  
Legislación española y extranjera. La transmisibilidad de las  
Obligaciones*, Madrid, 1912.

DE JUAN Y PEÑALOSA, J. L. y DE LUIS DÍAZ MONASTERIO,  
F.,:

## Bibliografía

---

"Consideraciones sobre la teoría de las exenciones fiscales", en *XI Semana de Estudios de Derecho financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

DE LA CÁMARA ALVAREZ, M.:

"La venta de empresa: Principales problemas que plantea", AAMN, 1981.

DE LA CÁMARA, M.:

*"Estudios de Derecho Mercantil"*, Vol. II, Centro de Estudios Tributarios, Madrid, 1972.

DE LA CHICA FLEISCHER, J. R.:

"El sujeto pasivo", en *RDFHP*, n.º. 147, 1980.

DE LA GARZA, S.:

*Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1968.

DE LA HUCHA CELADOR, F.:

"Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983", en *REDF*, núm. 39.

*El proceso de armonización de los Impuestos Especiales en la CEE y su incidencia en el sistema tributario español* (inédito), Madrid, 1987.

DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.:

"Estudio jurídico de las exenciones fiscales en el Derecho tributario español", en *XI Semana de Estudios de Derecho financiero*, Madrid, 1964.

DE LA PEÑA VELASCO, G.:

"La tortuosa historia de las deducciones de la cuota en el IRPF", en *Impuestos*, 1986,1.

"Los recargos como recurso de las Comunidades autónomas", en *REDF*, nº 43, 1984.

"Consideraciones en torno a la noción de incremento patrimonial en el IRPF", *Civitas REDF*, nº 32, 1981.

*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Marcial Pons, 2000.

"Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF", *Impuestos* nº 22, 1999.

"La delimitación del contenido constitucional de la parte dispositiva de las leyes de presupuestos en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero* nº 99.

"La liquidación provisional de oficio y la comprobación

## Bibliografía

---

abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)", *Impuestos* nº 1, 1996.

"La propiedad inmobiliaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Española de Derecho Financiero* nº 75.

"La base imponible y las bases liquidables en el IRPF", *Impuestos* nº 20.

"El derecho a deducir el I.V.A. soportado por empresarios y profesionales antes del inicio de su actividad", *CISS* nº 68, 1989.

"El nuevo sistema impositivo local (comentario de urgencia)", *CISS* nº 72, 1989.

"Las tasas y los precios públicos: Su proyección en la Hacienda Local", *Palau* 14, nº 8, 1989.

"Evolución de las presunciones y ficciones en el I.R.P.F. (1978-1987)<sup>2</sup>, en *Estudios de derecho y hacienda. Volumen I, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987.

"Las empresas de seguros y los deberes de colaboración e información tributaria", en *Estudios sobre tributación del*



*Seguro Privado*, Civitas, 1986.

"El delito de fraude o malversación de subvenciones o desgravaciones", *Crónica Tributaria* nº 56.

"Notas acerca de los delitos contemplados en el artículo 350 bis del Código Penal", *Revista Española de Derecho Financiero* nº 49, 1986.

"Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal", *Crónica Tributaria* nº 53, 1985.

"Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Financiero* nº 43, 1984.

*Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Región de Murcia. Consejería Economía y Hacienda, 1984.

"La prohibición de crear Tributos por las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas", en *Organización Territorial del Estado (CC. AA)*, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.

"Breves comentarios a la tercera sentencia condenatoria por delito fiscal", *Crónica Tributaria* nº 51.

## Bibliografía

---

"El impuesto sobre el patrimonio neto como medio de la financiación de las entidades territoriales autonómicas", en *La financiación de las autonomías*, Conselleria de Economía y Hacienda del País Valenciano, 1979.

DE LAS ALAS-PUMARIÑO CIMA:

"El ámbito temporal de las leyes tributarias", en *Estudios de Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1979.

DE LOS MOZOS, J.L.:

"Artículo 1380", *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigido por Manuel Albaladejo, Tomo XVIII, volumen 2, Edersa, Madrid, 1984.

DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, F.:

"Notas sobre valoración de incentivos y exenciones en el sistema fiscal español", en *HPE*, nº 4.

"Alternativas que ofrece el IVA", e *HPE*, núm. 29, 1974.

"Nota sobre la valoración de incentivos e inversiones en el sistema fiscal español", en *HPE*, nº. 4, 1967.

"Dictámenes sobre exenciones de tasas académicas para funcionarios del MEC" en *CT*, nº 46, 1983.

DE MIGUEL CANUTO, E.:

"Sentencia de amparo constitucional sobre acumulación de rentas de un matrimonio celebrado a fines de año", en *CISS Comunicación*, nº 66, 1989.

DE PABLO VARONA, C.:

*El Impuesto sobre Operaciones Societarias. Análisis de su régimen jurídico*. Editorial Aranzadi, Pamplona 1995.

DEBRÉ, M.:

"L'ilégalité des ménages face a l'impôt sur revenu", en *Revue française de Finances publiques*, 14, 1986.

DELGADO GONZÁLEZ, A. F.:

"Beneficios fiscales en la fusión de empresas: El Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", *Impuestos*, Tomo II.

"La Sentencia del TC sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 61.

DELGADO PACHECO, A:

*Las Normas antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Editorial Aranzadi, 2004.

DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.:

## Bibliografía

---

"El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Civitas, Madrid, 1986.

DÍEZ PICAZO, L.:

*Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, 5ª ed., Madrid, 1996,  
Vol. II.

DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A.:

*Sistema de Derecho Civil*, I, 4ª. ed., Tecnos, Madrid, 1981.

DÍEZ PICAZO, L.:

*Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Tecnos, Madrid,  
1986.

DÍEZ YANES, I.:

"Base imponible", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, AA.VV.,  
CISS, 1996.

"Reglas de valoración", en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, op.  
ult. cit.

DOCAVO ALBERTI, L.:

"Abuso o evasión fiscal en la fusión por intercambio de acciones",  
*Quincena Fiscal*, Septiembre 1998, nº 15.

"Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las

Comunidades Europeas de 21 de octubre de 2004 ( TJCE 2004\309) , sobre el tratamiento del IVA a las SICAV", Quincena Fiscal Aranzadi núm. 5/2006.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F. y LÓPEZ LABORDA, J.:

"¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de empresa?", Hacienda Pública Española, núm. 174/2005.

DOMÍNGUEZ RODICIO:

"La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación en ciertas entidades y la bonificación en el I.S. y D. derivada de la misma, tras la modificación llevada a cabo por la Ley 13/1996", *Impuestos*, 1997.

DORAL GARCÍA, J.A.:

"Posesión y empresa", en AA. VV., *Estudios en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, t. I, Ed. Civitas, Madrid, 1996.

DUQUE DOMÍNGUEZ, J.F.:

"Concepto y funciones de la empresa en la doctrina del profesor Garrigues", en VV.AA., *Joaquín Garrigues jurista y universitario ejemplar*", Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid, 1996.

D'ANGELO, A.:

*La donazione rimuneratoria*, Giuffré, Milano, 1942.

## Bibliografía

---

EL AZAZ MARTÍNEZ, M. A.:

"Algunas reflexiones acerca del mínimo exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *CT*, nº 36, 1981.

ELIZALDE Y AYMERICH, P. DE:

"Exenciones tributarias y competencias de las Comunidades Autónomas (dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 24 de agosto de 1984), en *CT*, nº. 51, 1984.

"La interpretación de las normas tributarias; en especial las exenciones", en *CT*, nº. 39, 1981.

ENNECERUS, L./LEHMANN, H.:

*Tratado de Derecho Civil*, 2ª edición, Barcelona, 1954, t. II (*Derecho de las Obligaciones*).

ESCRIBANO LÓPEZ, F.:

"Fomento fiscal al empleo: el fondo de previsión para inversiones", en *REDF*, nº 15-16, 1977. -El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1985.

*La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.

"Reforma tributaria y aprobación de presupuestos. Análisis de

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

una experiencia (1978 - 1981)", en *Funciones financieras de las Cortes*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1985.

ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA:

*Impuesto sobre Sociedades: comentarios al Reglamento*, Madrid, 1984.

ESEVERRI, E. y GÓMEZ CABRERA, C.:

"Ganancias y pérdidas patrimoniales", en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, 2000.

ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.:

*Temas Prácticos de Derecho Tributario (Parte General)*, Comares, Granada, 2000.

ESEVERRI, E.:

"La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades", en *REDF*, nº 30, 1981.

"IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras", en *Carta Tributaria*, nº. 79.

"Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo", en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. II, M.E.H., Madrid, 1987.

## Bibliografía

---

"Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: De la presunción a la ficción jurídica", *Gaceta Fiscal*, nº 108, Marzo 1993.

FALCÓN Y TELLA, R.:

"La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y su materialización en SICAV: una consulta «desaparecida»", *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 19/2005.

"La Ley 19/2005( RCL 2005\2199) , de la Sociedad Anónima Europea, y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 20/2005.

"El Decreto-ley en materia tributaria", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, enero-abril, 1984, nº 10.

"El I.V.A. en la jurisprudencia comunitaria", en *REDF*, nº 50, 1986.

"La ejecución de las Directivas de armonización fiscal a través de la ley anual de presupuestos: fundamento y límites de esta técnica", en *Impuestos*, nº. 3, 1988.

*Análisis de la transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984. -La



*compensación financiera interterritorial*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986.

"La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, nº 72.

"La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos", en *REDF*, nº. 33, 1982.

"El arrendamiento de locales de negocio a la luz de la jurisprudencia comunitaria en materia de I.V.A.", en *Noticias CEE*, nº 15, 1986.

*Introducción al Derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, UCM y Civitas, Madrid, 1988.

"Las reducciones en la base imponible del I.S. y D. en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos", en *Quincena Fiscal*, nº 8, abril de 1999.

"La deducción por reinversión y el régimen transitorio de las rentas diferencias: algunos puntos conflictivos", *Quincena Fiscal*, nº 22, 2001.

"Imputación temporal de las bases imponibles de las UTE: el

## *Bibliografía*

---

disparatado criterio de la inspección y del TEAC", Quincena Fiscal Aranzadi núm. 14/2005.

"La compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. STJCEE de 16 de diciembre de 1991", Impuestos, Tomo II, 1993.

"El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art 6.4 CC", Quincena Fiscal, Octubre 1995, 17.

"El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura", Quincena Fiscal, Octubre 1995, nº 18.

"Las reglas especiales sobre determinados incrementos en el Impuesto sobre Sociedades: la subsistencia, con modificaciones, del Art. 15.7 de la Ley 61/1978", Quincena Fiscal, Mayo 1996, nº 10.

"Los incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades", Quincena Fiscal, Mayo 1996, nº 9.

"Las obligaciones a cuenta y la capacidad contributiva: especial referencia a la nueva regulación de los "pagos fraccionados" en el Impuesto sobre Sociedades", Quincena Fiscal, Febrero 1997, nº 4.

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario", Impuestos, Diciembre 1998, nº 24.

"La nueva redacción de la cláusula antiabuso en el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos. Artículo 110.2 LIS", Quincena fiscal, nº 4, Febrero de 2001.

"Los responsables en la nueva Ley General tributaria", Impuestos, nº 15-16, Agosto 2003.

"Las garantías del crédito tributario", en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La ley, 2ª edición.

FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO ÁLVAREZ OSORIO, M.C.:

*Cogestión de los bienes gananciales*, Pons, Madrid, 1997.

FERNÁNDEZ DEL POZO, L.:

"La cesión global de sociedades anónimas (arts.266 LSA y 246 RRM). Un caso de incorrecta trasposición de la III y VI Directivas", en la obra colectiva: *"Las operaciones societarias de modificación estructural"*. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001".

"Derecho Contable y libre configuración de la estructura financiera del capital en fusiones y escisiones", en la obra colectiva: *"Las operaciones societarias de modificación"*

## Bibliografía

---

*estructural*. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.:

*La subvención, concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid, 1983.

FERNÁNDEZ GARCÍA, F.:

"Aportaciones no dinerarias en la constitución de Sociedades Anónimas y en las ampliaciones de capital. Normativa actual y modificaciones previstas en el nuevo Proyecto de Ley de Sociedades Anónimas", Impuestos, Tomo II.

FERNÁNDEZ GIMENO, J. P.:

*Problemas de la transmisión de la empresa familiar*, Tirant lo Blanch / Universidad de Valencia, 1999.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.:

"Rendimientos de actividades económicas. Ganancias y pérdidas patrimoniales", en *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, AA.VV., Lex Nova, Valladolid, 1999.

*Los incrementos de patrimonio y el concepto de renta*, Lex Nova, 1988.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.:

*Las liquidaciones tributarias*, Comares, 2000.

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

*La liquidación provisional de oficio*, Tirant lo Blanch, 1998.

FERNÁNDEZ NOVOA, C.:

"Reflexiones preliminares sobre la empresa y sus problemas jurídicos", RDM, 19645.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.:

*Los derechos históricos de los territorios forales. Bases constitucionales y estatutarias de la Administración Foral Vasca*, CEC y Civitas, Madrid, 1985.

FERNÁNDEZ RUIZ, J.L.:

*Elementos de Derecho mercantil*, Ed. Deusto, Bilbao, 1994.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN QUERALT, J.; LASARTE ALVAREZ, J.; y PALAO TABOADA, C.:

*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; PÉREZ ROYO, F.; y MARTÍN QUERALT, J.:

*Curso de Derecho tributario*, 3º ed., Marcial Pons, Madrid, 1986.

FERREIRO LAPATZA, J. J.:

*La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Catalunya, Barcelona,

## Bibliografía

---

1985.

"Delimitación normativa del I.V.A. en España y su conexión con las directrices comunitarias", en *REDF*, nº. 49, 1986.

*Curso de Derecho financiero español*, 11º ed., Marcial Pons, Madrid, 1989.

"Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directivas comunitarias", Civitas *REDF*, nº 49, 1986.

*La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2004.

"Sobre la Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, Marzo 1996, nº 5.

FONT GALAN, J.L.:

"El concepto de empresa relevante en el Derecho de la Competencia de la Comunidad Europea. Exposición y crítica", *Noticias CEE*, nº 29, Junio 1987.

FRAGUAS MASSIP, R.:

"El usufructo de empresa", en VV.AA., *problemática jurídica actual de la empresa*, op. cit.,.

GÓMEZ ACEBO, F.:

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"La hipoteca del establecimiento mercantil", RDM, nº 55.

FUENTES QUINTANA, E.:

*Los incentivos fiscales, tema y problema de la Hacienda contemporánea*, prólogo a la obra de LAGARES CALVO, J.M., *Incentivos fiscales a la inversión privada*, IEF, Madrid, 1974.

GAFFURI, F.:

*L'attitudine alla contribuzione*, ed. Giuffré, Millan, 1969.

GAGO RODRÍGUEZ, A.:

La Sentencia del Tribunal Supremo sobre la exención de las rentas, desempleo: una valoración fiscal", en *CT*, nº 51, 1984.

GALÁN CORONA, E.:

"La empresa como destinataria de las normas de defensa de la competencia", en *ADI*, 1975.

GALÁN SÁNCHEZ, R.M.:

*Las ganancias y pérdidas patrimoniales en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

GALAPERO FLORES, R.:

"La referencia al valor de mercado en los tributos que gravan la renta y la titularidad de elementos patrimoniales", *RDFHP.*, nº

## Bibliografía

---

257.

GALLI, R.:

"Esenzioni ed esclusioni tributarie. Conseguenze per l'imposta complementan e per l'impota sulle societtá, en *Giur. imp.*, 1962.

GALLO, M.A.:

*La sucesión en la empresa familiar* , Colección de Estudios e Informes de la Caixa, nº 12, 1998.

GARCÍA AMIGO, M.:

*La cesión de contratos en el Derecho español*, Madrid, 1964.

GARCÍA AÑOVEROS, J.:

"La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto", en *RDFHP*, nº. 39.

GARCÍA AZCÁRATE, R.:

"El IVA y la agricultura española. Unos primeros resultados", *H.P.E.*, nº 99.

GARCÍA BELESUNCE, H.A.:

"El principio de legalidad", en *Revista de Direito Tributario*, nº 38, 1986.

GARCÍA BRAGADO DALMAU, A.:



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales", en *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1979, vol. II.

GARCÍA CANTERO:

"Comentarios a los arts. 1526 y ss", en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBALADEJO, M., t. XIX, Madrid, 1980.

GARCÍA CARACUEL, M.:

"Beneficios fiscales de las PYME en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones", en *Estudio sobre la Fiscalidad de las PYMES*, Comares, 2005.

GARCÍA CARRERA, J.:

*Beneficios fiscales a las empresas*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.:

*Curso de Derecho Administrativo*, II, Civitas, Madrid, 1982.

GARCÍA MARGALLO, J. M.:

"Régimen de las pequeñas empresas en el IVA", en *HPE*, nº 63.

GARCÍA MARTÍN, A.:

"Las deducciones de la cuota", en *RDFHP*, nº 142, 1979.

## Bibliografía

---

GARCÍA MARTÍN, J.A.:

*El IVA y las actividades agrarias*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985.

GARCÍA MORENO, A.:

*La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, TECNOS, 1999.

GARCÍA NOVOA, C.:

"La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS" (En la obra colectiva "Estudios sobre el Impuesto de Sociedades, coordinadores: Yebra Martul- Ortega P., García Novoa C. y López Díaz A., Editorial Gomares, Granada 1998, Págs. 187 a 267).

GARCÍA TORRES, M.J.:

"Valoración y deducibilidad fiscal de la depreciación de los bienes inmuebles", en *Estudios sobre Fiscalidad Inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, 2005.

*La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF*, Caja Rural de Granada, 1995.

"La amortización en el IRPF", *Crónica Tributaria*, 77/1996.

"Gastos deducibles en el nuevo Reglamento del Impuesto sobre

Sociedades: La amortización", Tribuna Fiscal nº 82, 1983.

"Los programas de ordenador: Análisis de su imposición directa", Revista Iberoamericana de Derecho Informático nº 23-25, *Actas de las Jornadas sobre el marco legal y deontológico de la informática*.

"Análisis del canon de vertidos de la ley 7/1994 de 18 de mayo de protección ambiental de la comunidad autónoma andaluza tras la ley 25/1998, de 14 de julio", Diario La Ley-Andalucía, nº 4772.

"Tratamiento tributario de las Juntas de Compensación", en la obra *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares-DODECA, 2000.

"Valoración y deducibilidad de la depreciación en los bienes inmuebles", en la obra *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares-DODECA, 2000.

"Las importaciones de bienes", en la obra *El Impuesto sobre el Valor Añadido, Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, 2001.

"El régimen de atribución de rentas a personas físicas: Algunos supuestos particulares de comunidades de bienes", Diario La Ley nº 5268.

*El deber de contabilidad en Derecho Tributario*, Marcial Pons,

## Bibliografía

---

2001.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.:

"La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la sentencia del TS de 1 de octubre de 1996)", *Quincena Fiscal*, 1997, nº 13.

"Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el Impuesto de Sociedades", IEF, 2001. CALDERÓN CARRERO, J.M., "Precios de transferencia e Impuesto de Sociedades", *Quincena Fiscal*, nº 9, 2005.

GARRIGUES, J.:

"En torno a la reforma de la empresa", en *Temas de Derecho Vivo*, Madrid, 1978.

GAVIDIA SÁNCHEZ, J.V.:

*La cesión de créditos*, Tirant, Monografías, Valencia 1993.

GELOSA, G.:

*Conseguenze derivanti dall'applicazione del tasso nullo ad operazioni IVA nell Regno Unito*, en *DPT*, vol. Lili, 1982, I.

GIANNINI, A. D.:

"Nascita del debito de imposta ed esenzione nell'imposta di fabbricazione", en *RDFSDF*, II.

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

Istituzioni di Diritto Tributario, ristampa della 9ª ed., Giuffrè, Milano, 1968.

*Iconcetti fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Tormo, 1956.

GIANNINI, M.S.:

"La interpretación y la integración de las leyes tributarias", en HPE, nº 85, 1984.

GIARDINA, E.:

*Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, ed. Giuffrè, Milano, 1968.

GINOT LLOBATERAS, F.:

"La responsabilidad del heredero simple por deudas y legados en Derecho Común y Foral", A.D.C., 1950.

GISPERT PASTOR, Mª. T.:

"La noción de empresa en la Constitución española", en VV.AA., *La empresa en la Constitución española*, Ed. Aranzadi, 1989.

GOLLONET CARNICERO, P.:

"Las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido", en *El IVA y la Inspección de Hacienda* (XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero), IEF, Madrid, 1984.

## Bibliografía

---

GÓMEZ DE AYALA, A.:

"Aspetti Tributari dell Accordo tra lo Stato Italiano e la Santa Sede",  
en *DPI*, I, 1984.

GÓMEZ VERDESOTO, M.:

"Concepto comunitario de fraude o evasión fiscal en relación con  
operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje  
de valores (A propósito de la STSJCE de 17 de julio de 1997)":  
(Impuestos, nº 1, Enero 1999).

GÓMEZ-LIMÓN RODRÍGUEZ, J.A. y BERBEL VECINO, J.:

"La aplicación del régimen especial del IVA para la agricultura y sus  
repercusiones en los mercados agrarios comunitarios", *Hacienda Pública  
Española*, nº 141-142.

GONDRA ROMERO, J.M.:

"La estructura jurídica de la empresa (El fenómeno de la empresa desde la  
perspectiva de la Teoría general del Derecho)", *RDM*, nº 228, 1998.

GONZÁLEZ BIEDMA, E.:

"El sujeto pasivo de la relación tributaria sucesor en la actividad  
empresarial", *La Ley*, 1985, nº 1125.

GONZÁLEZ BIEDMA, E.:

*El cambio de titularidad de la empresa en el Derecho del Trabajo*, MTSS,  
Madrid, 1989.

GONZÁLEZ CAYUELA, M.C.:

"Algunas reflexiones sobre la importancia del resultado contable en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades", Gaceta Fiscal, Mayo 1996, nº 143.

GONZÁLEZ GARCÍA, A.L.:

"Comentarios acerca del régimen fiscal de las fusiones de empresas", Impuestos 1985, Tomo II.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.:

"El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en *La Constitución y las fuentes del Derecho*, IEF, Madrid, 1979, tomo II.

GONZÁLEZ GARCÍA, J.:

"Responsabilidad del heredero simple por deudas y legados en Derecho Común y Foral", A.D.C. 1950.

*Responsabilidad del heredero y derechos de los acreedores sobre el patrimonio hereditario*, Montecorvo S.A., Madrid, 1989.

GONZÁLEZ PÁEZ, E.:

"Exención temporal en la Contribución Urbana de instalaciones para el fomento del deporte en las empresas", en *CT*, nº.36, 1981.

GONZÁLEZ POVEDA, V.:

## Bibliografía

---

"El Impuesto de Sociedades y las fusiones de empresas", Impuestos, 1985, Tomo II.

GONZÁLEZ ROSELL-LÓPEZ, A.:

"El empresario ante la sucesión del patrimonio empresarial", Praxis Fiscal, 1997, Tomo II.

"Comentarios al nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", Praxis Fiscal, 3, 1993.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.:

"Sucesión en la deuda tributaria: subrogación de una sociedad en la posición de otra que se disuelve", JT, 1995, nº 58.

"Los derechos adquiridos y la Constitución Urbana", en *CT*, nº 39.

"Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos", en *PGP*, nº. 5.

"La relación jurídica del gasto público", en *PGP*, nº. 1, 1979.

"Presupuesto de hecho y justificación de las deducciones en la cuota del IRPF por gastos personales", en *REDF*, nº. 25.



GONZÁLEZ-BLANCH, F. :

"Los problemas de evaluación de los "gastos fiscales" en los países miembros de la OCDE", en *PGP*, nº. 22.

GORI MONTANELLI:

"Proposte americane per incentivi fiscali agli investimenti all'estero", en *Riv. internaz., Se. Ec. Comm.*, 1959.

GRACIA ESPINAR, E. Y PALACIOS PÉREZ, T.:

"¿Es necesaria la armonización de la fiscalidad directa en un Mercado Único?", *Gaceta Fiscal*, Mayo 1995, nº 132.

GRAU RUIZ, M.:

"Naturaleza y extensión de la responsabilidad en los supuestos de transmisión de empresa", *Revista Fac. Der. Univ. Comp.*, 1997, nº 20.

GRIZIOTTI, B.:

"II Principio della capacità contributiva e sue applicazioni", en *Saggi per il rinnovamento delle studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milán, 1953.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.:

"Conclusión del período impositivo y deducción por reinversión en las transformaciones societarias", *Gaceta Fiscal*, 228.

## Bibliografía

---

HERNANDO CEBRIÁ, L.,

*La empresa como objeto de negocios jurídicos (Un estudio a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2002.

HERRERA MOLINA, P.M.:

*"La exención tributaria"*, Editorial Colex, Madrid, 1990.

*Capacidad Económica y sistema fiscal*, Fundación Oriol Urquijo-Marcial Pons, Madrid, 1998.

HERRERA NIETO, J. L.:

*El presupuesto de gastos fiscales en España*, Monografía nº 13 del IEF, Madrid, 1981.

HERRERO MADARIAGA, J.:

"El responsable tributario", CREDF, 1986, nº 26.

*Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (Supuestos Prácticos Comentados)*, Comares, 1984.

*Estimación Objetiva Singular (Nuevo Régimen)*, Comares, 1985.

*Supuestos prácticos comentados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Comares, 1993.

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

*Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Comares, 1994.

"Tratamiento tributario de la cesión de capitales entre personas físicas y jurídicas (los préstamos sin intereses)", TRIBUNA FISCAL, 1994.

"El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos", CIVITAS, R.E.D.F., núm.10.

"Las deducciones de la cuota por adquisición de vivienda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Cívitas, R.E.D.F., nº 23.

"Algunas observaciones sobre el derecho de retención del art. 75 de la Ley General Tributaria, Hacienda Pública Española", nº 59, 1979.

HUESCA BOADILLA, R.:

"Procedimientos Tributarios", Impuestos, nº 14, julio 2000.

IBÁÑEZ GARCÍA, L:

"La traslación de la carga tributaria en el ordenamiento jurídico español", Impuestos, nº 8, Abril 1990.

ILLESCAS ORTIZ, R.:

## Bibliografía

---

*Los arrendamientos de local de negocio*, Ed. MacGraw-Hill, Madrid, 1996.

JÉZE, G.:

*Principios generales del Derecho Administrativo*, traducción de la 3ª. ed. francesa, Buenos Aires, 1984.

JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G. J.(Coordinador):

*Derecho Mercantil*, Ariel Derecho, Barcelona, 1990.

"Aproximación al tema del concepto de Derecho mercantil", en *Estudios de Derecho mercantil en homenaje a Rodrigo Uría*, Madrid, 1978.

JORDANO, J.B.:

"Asunción de deuda", ADC, 1950.

JUÁREZ GONZÁLEZ, J.:

*El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales*, Ciss, 2000.

JULIÁ IGUAL, J.F. y DEL CAMPO GOMIS, F.J.:

"El IVA de la agricultura española. Análisis de la neutralidad o beligerancia del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca", Hacienda Pública Española, 131.

KALDOR:

*An expenditure tax*, George Allen and Unwin, Londres, 1955, traducida al castellano en *Impuesto al gasto*, Méjico, Fondo de Cultura Económica, 1963.

KRUSE, H. G.:

*Derecho tributario, Parte General*, traducción de la 3ª ed. alemana por Perfecto Yebra y Manuel Izquierdo, Edersa, Madrid, 1978.

LA ROSA, S.:

"Voz Esenzione (dir. trib.)", en *Enc. del dir.*, vol XV, 1966.

*Eguaglianza tribuiría ed esenzioni fiscali*, Ed. Giuffre, Milano, 1968.

LABATUT SERER, G. y MARTÍNEZ VARGAS, T.:

"Tratamiento contable y fiscal de las fusiones en España. Evidencia empírica para el período 1992-1996", *Impuestos*, Mayo 2001, nº 9.

LACRUZ BERDEJO, J.L., SANCHO REBULLIDA, F., LUNA SERRANO, A., DELGADO ECHEVERRÍA, J., RIVERO HERNÁNDEZ, F y RAMS ALBESA, J.:

*Elemento de Derecho Civil, t. V, Derecho de Sucesiones*, Quinta edición, Bosch, Barcelona, 1993.

## Bibliografía

---

LAGARES CALVO, J. M.:

*Incentivos fiscales a la inversión privada*, en IEF, Madrid, 1974.

LAGUNA IBAÑEZ, F.:

"La transmisión de empresa mercantil y sus obligaciones", ADC, 1962.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.:

"Régimen fiscal aplicable a la constitución de la Societas Europea", Impuestos, Septiembre 2004, nº 17.

LANG, J.:

"Tributación familiar", en *HPE*, nº 94, 1985.

LANGLE Y RUBIO, E.:

*Manual de Derecho mercantil español*, t. II, Bosch, Barcelona, 1954.

*El contrato de compraventa mercantil*, Ed. Bosch, Barcelona 1958.

LANZIANO, V.:

*Teoría general de la exención tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1979.

LARGO GIL, R.:

La fusión de sociedades mercantiles. Fase preliminar. Proyecto de fusión e informes, Editorial Civitas, 2000.

LASARTE ALVAREZ, J.:

"La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido", Revista de Contabilidad y Tributación, nº 254.

"Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial", en *RDFHP*, Vol. XVIII, nº 78, noviembre-diciembre 1968.

"Impuesto sobre el Lujo: efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención", en *CT*, nº 8, 1974.

"El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.

LASARTE ÁLVAREZ, J. y CALERO GALLEGO, J. M.:

"Aplicación de beneficios tributarios en el régimen de transparencia fiscal voluntaria", en *C7*, nº 52, 1985.

LAURÉ, M.:

*Tratado de Política Fiscal*, versión castellana de M. García Margallo Rianza, Editorial Revista de Derecho Financiero, Madrid, 1960.

## Bibliografía

---

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.:

"Comentario al artículo 123 LGT", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, 1983, vol.II.

"La base liquidable (comentario al artículo 53 LGT)", en *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, vol. I.

LEÓN GARCÍA, R.:

"Comentarios al Impuesto sobre Sociedades: incentivos a la inversión, reinversión en activos fijos y actualización de valores", en *RDFHP*, nº. 173.

LETE ACHIRICA, C.:

"Supuestos de período impositivo anticipado: el nuevo art. 24 LIS", *Impuestos*, nº 1, 2001.

"La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales, en *Quincena fiscal*, nº 9, mayo de 1999.

*La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Aranzadi, 2000.

"La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales", *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 9/1999.



LIZCANO ÁLVAREZ, J.:

"El I.V.A. y las entidades sin ánimo de lucro", en *RDFHP*, enero-febrero de 1987.

LLANSÓ SOCIA, M.:

"El concepto de rama de actividad: El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña corregiría a la Dirección General de Tributos", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 4/2005.

"La reinversión de beneficios extraordinarios en participaciones: una restrictiva interpretación de la Administración Tributaria, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 10/2005.

LLEBOT MAJO, J.O.:

"Doctrina y teoría de la empresa en el Derecho mercantil. (Una aproximación al significado de la teoría contractual de la empresa)", *RDM*, nº 220, 1996.

LOMBARDI:

*Contributo allo studio de doveri costituzionali*, Milán, 1967.

"Problemi costituzionali in materia tributaria", *Temì Tributaria*, 1961.

LÓPEZ CARBAJO, J. M.:

"El Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio en las Leyes 21/1993

## Bibliografía

---

y 22/1993, de 29 de diciembre", en *Estudios financieros*, nº 131, 1994.

LÓPEZ FRÍAS, A.:

"Estado actual de los trámites y requisitos administrativos que son necesarios para que las fundaciones y las personas o entidades que las favorecen gocen de los beneficios fiscales establecidos con carácter general en las normas que integran nuestro sistema tributario", en *RDFHP*, nº. 173.

LÓPEZ GARCÍA, R.:

"La responsabilidad tributaria por adquisición de empresa", *RHL*, nº 85/99.

LÓPEZ GETA, J. M.:

"Regímenes especiales de agencias de viaje y de bienes usados", en *impuestos*, número extraordinario, diciembre 1959.

"El Impuesto sobre Sociedades y la nueva legislación mercantil: El caso concreto del artículo 15 LIS", *Impuestos*, nº 8, Abril 1990.

"La adecuación a las Directivas y Reglamentos CEE de nuestros conceptos impositivos: Ley 29/1991", *Impuestos*, 1992, Tomo I.

"Responsabilidad y sucesión en las deudas tributarias", *Impuestos*, 1989, Tomo II.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y GÓMEZ CABRERA, C.:

"La sucesión de empresa en la Jurisprudencia Tributaria", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, nº 3, 2000.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.:

"Tributación de la nueva sociedad europea: Normas generales, constitución y traslado del domicilio social", Fiscal Mes a Mes, Ediciones Francis Lefebvre, nº 69, Diciembre 2001.

"Las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades introducidas por la Ley de Presupuestos y la de Acompañamiento para 1998", Impuestos, 1998 Tomo II.

LÓPEZ SÁNCHEZ, J.:

*El embargo de empresa*, 1999.

LÓPEZ SÁNCHEZ, M.A.:

"La empresa mercantil y la sociedad de gananciales tras la ley de 13 de mayo de 1981", RJD, 1983.

LÓPEZ SANTACRUZ MONTES, I. A.:

"El Impuesto sobre Sociedades en la Ley 31/1991, de 30 de Diciembre, de Presupuestos Generales del estado para 1992", Impuestos 1992, Tomo I.

"Operaciones societarias", capítulo XI de la obra colectiva:

## Bibliografía

---

Guía del Impuesto sobre Sociedades. Editorial CISS, Valencia, 1996.

"Compensación de bases imponibles negativas": Capítulo XIV de la obra colectiva Guía del Impuesto sobre Sociedades. Editorial CISS, Valencia, 1996.

"Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores", capítulo XXIX de la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Editorial CISS, Valencia, 1996.

"Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades introducidas por normas aprobadas a lo largo del año 1999", Fiscal Mes a Mes, Revista Práctica Mensual, nº 50 Febrero 2000, Ediciones Francis Lefebvre).

"Cuestiones más relevantes ante una reforma del régimen fiscal de los grupos de sociedades", Impuestos, nº 10, mayo 1992.

*Operaciones de reestructuración empresarial. Régimen fiscal especial de: Fusiones, Escisiones, Aportaciones de rama de actividad, Canjes de valores. Grupos de sociedades*, Dossier Práctico Francis Lefebvre.

Memento Práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades 2004. Ediciones Francis Lefebvre.

LÓPEZ-MELENDO LANNES, T.:

"Modificación del régimen fiscal de la escisión por la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del estado para el año 2001", Impuestos, Marzo 2001, nº 6.

"Modificaciones del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, por la Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del estado para el año 2002", Impuestos, Abril 2002, nº 7.

LOZANO ARAGÜES, R.:

*Manual de contabilidad para juristas*, Ibidem, Madrid, 1994.

"Criterios contables y fiscales a la luz de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", Quincena Fiscal, Abril 1996, nº 8.

LOZANO SERRANO, C.:

"La resistencia a asumir la doctrina del Tribunal Supremo sobre el art. 72 LGT", J.T., nº 33/2001.

LOZANO SERRANO, C.:

*Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 11, Aranzadi, Pamplona, 1998.

"La concesión de exenciones de tributos municipales", en *REDF*, nº .

## Bibliografía

---

44, 1984. *-Exenciones y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1989.

LUQUE TORRES, G.:

*Crisis matrimoniales, consecuencias registrales y sucesorias*, Comares, Granada, 2002.

MADRIDEJOS SARASOLA:

"La cesión de créditos", RDN, 1961.

MAFFEZZONI, F.:

*Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Turín, 1970.

MALVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, M.P.:

"El método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas de remisión a las normas contables", en *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, ° 182, 1998.

MALVÁREZ PASCUAL, L.A:

*La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes Especiales*. Ediciones CEF, Tomo II, Centro de Estudios Financieros.

MANGAS MARTÍN, A.:

Derecho comunitario europeo y derecho español, Tecnos, Madrid, 1986.

MANTERO SAENZ, A.:

"Las Cortes y el Presupuesto de Gastos Fiscales", en *Funciones financieras de las Cortes*. Congreso de los Diputados, Madrid, 1985.

MANZONI:

*Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichello, Turin, 1986.

MARÍ VIDAL, S. y JULIÁ IGUAL, J.F.:

"Modelos de medición de la eficiencia tributaria de los regímenes especiales en la imposición agraria", *Revista de Estudios Financieros* nº 242.

MÁRQUEZ y MÁRQUEZ, A. :

"Las medidas de coyuntura económica y el fomento de la exportación", en *REDF*, nº 6.

MARTÍN DELGADO, J. M.:

"Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española", en *HPE*, nº 6 (abril-junio 1975).

## Bibliografía

---

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.:

"La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el Derecho español: IVA e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", RDFH, nº 213, 1991.

"El régimen tributario de la agricultura en España", en *Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004.

"Los supuestos de no sujeción en el IVA", Noticias CEE, nº 107, Diciembre/93.

"El carácter vinculado de las operaciones de los socios con las sociedades mercantiles profesionales", Quincena Fiscal Aranzadi núm. 9/2005.

"Las sociedades holding como instrumento de reorganización del patrimonio familiar (I)", en *La fiscalidad de la empresa familiar Monografía nº 15 de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, Madrid, 1999.

*Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley Actualidad, Madrid, 1996.

"Resultado contable y correcciones de valor en el Impuesto Sobre Sociedades", en la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto de*



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

*Sociedades*, Editorial Gomares, Granada 1998.

"Las operaciones vinculadas en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, nº 15, septiembre 1996.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. Y GRAU RUIZ, A.:

"Algunas notas sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades en el proceso de integración europea: especial referencia a la base imponible", *Impuestos 1997*, Tomo II.

MARTÍN MELÉNDEZ, M.T.:

*Compra financiada de la vivienda familiar y sociedad de gananciales: artículo 1.357, párrafo 2, del Código Civil*, Civitas, Madrid, 2002.

MARTÍN OVIEDO, J.M.:

*Fiscalidad de las empresas*, 2ª Edición, 1997.

MARTÍN QUERALT, J.:

*Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, I, Madrid, Civitas, 1984.

"El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias", en *REDF*, nº 5.

"La Constitución Española y el Derecho financiero", en *HPE*,

## Bibliografía

---

nº 63, 1980.

"La institucionalización de la Hacienda pública en los Estatutos de Autonomía", en *HPE*, nº 59. "Tasas", en *Manual de Derecho Tributario local*, Generalitat de Cataluña, Barcelona, 1987.

MARTÍN REYES, M<sup>a</sup>. A.:

*El usufructo de empresa*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999.

MARTÍN VEGA, A. y VIERA JIMÉNEZ-ONTIVEROS, E.:

"Tributación Agraria", en *Operación Jovellanos. Propuesta de reforma para la agricultura española*, Consejo General del Notariado. Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L:

Interpretación de las normas según la Ley General Tributaria, en *RDFHP*, nº 54, 1964.

MARTÍNEZ ARIAS, A.:

*Contabilidad de los impuestos empresariales*, Tratados y Manuales Civitas, 2005.

MARTÍNEZ ESPINOSA, A.:

"La compatibilidad entre la deducción por reinversión y el

criterio de imputación en las operaciones a plazo",  
Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 19/2004.

MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, O.:

"La tributación de la agricultura ante la entrada en la CEE",  
*XXXIII Semana de estudios de Derecho financiero*, I.E.F.,  
1989.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.:

"La prelación del art. 73 LGT en relación al Impuesto de  
Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos  
Documentados", CT, nº 24, 1978.

"La cuestión terminológica en la nueva Ley General  
tributaria", *Impuestos*, nº 23-24, Diciembre 2004.

"Comentarios de Jurisprudencia", *Impuestos* nº 15-16, Agosto  
2003.

"La Ley 29/1991, de 16 de diciembre y su incidencia en el  
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos  
Documentados", *Revista Jurídica del Notariado*, núm.1, 1992.

"Perspectivas actuales de la bifurcación del principio de legalidad  
financiera", en *Funciones financieras de las Cortes*, Congreso de  
los Diputados, Madrid, 1985. -*Derecho tributario. Estudios sobre*

## Bibliografía

---

*la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985.

"Exención tributaria y capacidad contributiva de las fundaciones", en *CT*, nº 51, 1984.

"La exención del patrimonio familiar agrícola en el Impuesto General sobre las Sucesiones", en *CT*, nº 4, 1972.

"Las exenciones en los tributos locales y su concesión por el Estado", en *Organización Territorial del Estado, Administración local*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, IEF, Madrid, 1985, vol. III.

"El tipo cero y las exenciones tributarias", en *HPE*, nº. 84, 1983.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.:

"Un tipo de operación exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la luz del Derecho Comunitario", en *Impuestos*, nº 11, 1986.

"Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", en *REDF*, nº. 55, 1987.

MARTÍNEZ MURO, J.A.:

"El ámbito de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio en caso de titularidad de empresas familiares a través de sociedades

holding", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 20/2005, parte Opinión Profesional.

MARTÍNEZ PÉREZ, A.:

"Las mutuas de seguros y el Impuesto de Sociedades", en *Impuestos*, nº 1, 1985.

MARTÍNEZ SERRANO, A.:

"La compensación de bases imponibles negativas: valoración crítica y propuestas de reforma a la luz del Derecho comparado", *Impuestos*, nº 9, 2005.

MARTÍNEZ SIMANCAS y SÁNCHEZ, J.:

"Los fondos de pensiones: especial consideración de su tratamiento tributario", en *Estudios sobre tributación bancaria*, Civitas, Madrid, 1985.

MASSAGUER, J.:

"La cesión global del activo y el pasivo como supuesto de liquidación en el Derecho español de sociedades de capitales", en la obra colectiva *"Las operaciones societarias de modificación estructural"*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

MATEU DE ROS, R.:

"Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria", *Gaceta Fiscal*,

## Bibliografía

---

Octubre 1996, nº 147.

MATEU-ROS CERREZO, R.:

"Interpretación conflictiva de la nueva legislación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en *CT*, nº 36, 1981.

"Fondos de pensiones: aspectos sustantivos y fiscales", en *CT*, nº 46, 1984.

MENÉNDEZ GARCÍA, G.:

*Comentarios a la Ley del Impuesto de Sociedades*, Macgraw-Hill, Madrid, 1996.

MENÉNDEZ GARCÍA, G.:

"Regímenes especiales en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (II)", *Quincena Fiscal*, Diciembre 1995, nº 22.

MENÉNDEZ GARCÍA, G:

"Definición fiscal de escisión parcial: análisis crítico del proyecto de modificación del art. 83.2RCL 2004\640 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 19/2005, Parte Estudio.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.:

"Exenciones fiscales de las viviendas de protección oficial", en *CT*,

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

nº 4, 1972.

"Los límites de las exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales", en *CT*, nº 44, 1983.

MERINO ANTIGÜEDAD, T.M.:

"La compensación fiscal de pérdidas", *Impuestos*, nº 6, Junio 1988.

MERINO JARA, I.:

"La operación societaria de fusión (especial consideración de la bonificación del artículo 9 de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre sobre Régimen fiscal de las Fusiones de Empresas)", en *Impuestos*, nº 11, 1985.

MICHELI, G.A.:

*Curso de Derecho tributario*, Edersa, Madrid, 1975.

"L'art. 20 della Costituzione e il Potere di imposizione", en *RDFSDF*, 1975.

MINISTERIO DE HACIENDA (DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS):

*Estudios sobre los beneficios fiscales en los tributos de competencia de la Dirección General de Impuestos*, tomo I, Madrid, 1973.

## Bibliografía

---

### MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA:

*Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del I.R.P.F. de 13 de febrero de 1998*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1998.

### MIRANDA SERRANO, L.M.:

"La rule of reason en el Derecho de la Competencia: a propósito de la transmisión de empresas", en VV.AA. *Estudios de Derecho mercantil en homenaje al Profesor Broseta*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1995, II.

### MOCHÓN LÓPEZ, L.:

*El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Comares, Granada, 1999.

"La posición del IVA en el sistema de la imposición indirecta", en *El Impuesto sobre el Valor Añadido, Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, 2001.

"Modificaciones en los tipos impositivos aplicables a los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones lucrativas", *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia: Impuestos*, La Ley nº 12, junio 1999.

### MONASTERIO ESCUDERO, C.:



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"Un análisis de la política de deducciones en el IRPF (1979- 85)", en *RDFHP*, nº 183.

MONCHE MARISTANY, A. y NIN ROS, T.M.:

"El nuevo régimen legal de las fusiones y escisiones de empresas, aportación de activos y canjes de valores (Posibilidades prácticas)", *Revista Impuestos*, nº 14, julio 1992.

MONEREO PÉREZ, J. L.:

*Las relaciones de trabajo en la transmisión de la empresa*, MTSS, Madrid, 1987.

*Fusión de sociedades y previsión voluntaria en la empresa*, Ibidem, Madrid, 1996.

*La noción de empresa en el Derecho del Trabajo y su cambio de titularidad*, Ibidem, Madrid, 1999.

*Transmisión de empresa en crisis y derecho concursal*, Comares, Granada, 1999.

MONTES GUERRERO, M., NAJERA HIDALGO, R. y SILES CANTERO, A.:

*El IVA: Guía práctica de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca*.

## Bibliografía

---

MONTESINO OLTRA, S.:

*La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, 2000.

MORALEJO IMBERNÓN, N.:

"Estudio jurisprudencial del arrendamiento de empresa: concepto y distinción de figuras afines", Aranzadi Civil, nº 12, 1999.

MORENO CEREZO, F.:

"Estímulos fiscales a la inversión empresarial", en C7, nº. 37.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I.:

*La tributación de las operaciones vinculadas*, Aranzadi, 2003.

MORILLO MENDEZ, A.:

"Las sociedades de profesionales tras la reforma de la imposición directa por Ley 46/2002, de 18 de diciembre (RCL 2002, 2972)", Tribuna Fiscal núm. 152.

"Sucesiones y compensaciones de bases negativas en el régimen especial de fusiones y otras operaciones societarias. Un análisis del art. 104 de la LIS", Tribuna Fiscal núm. 144.

"Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos", Gaceta Fiscal num. 192.

MORÓN PÉREZ, C.:

"La fiscalidad del automóvil", *Revista Tráfico y Seguridad Vial*, nº 59, Editorial La ley, 2003.

"Régimen tributario de la transmisión de la empresa individual", en la obra colectiva *Estudio sobre la Fiscalidad de las pymes*, Editorial de la Universidad de Granada, 2004.

"Los tributos propios de la Ciudad Autónoma de Ceuta", en la obra colectiva *El régimen fiscal de la Ciudad Autónoma de Ceuta (Estudio de un privilegiado pero desconocido régimen impositivo)*, Editorial Interservicios, Ceuta, 2005.

"Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación: Gravamen de las operaciones interiores localizadas en Ceuta", en la obra colectiva *El régimen fiscal de la Ciudad Autónoma de Ceuta (Estudio de un privilegiado pero desconocido régimen impositivo)*, Editorial Interservicios, Ceuta, 2005.

"El gravamen de las transacciones comerciales entre la Ciudad Autónoma de Ceuta y la Unión Europea a la luz del ordenamiento comunitario. Análisis de las nuevas reglas para determinar el origen ceutí", en la obra colectiva *El régimen fiscal de la Ciudad Autónoma de Ceuta (Estudio de un privilegiado pero desconocido régimen impositivo)*, Editorial Interservicios, Ceuta, 2005.

## Bibliografía

---

"Régimen fiscal de la actividad agraria", en *Introducción al Derecho Agrario. Régimen jurídico de las explotaciones agrarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.

MOSCHETTI, F.:

"Las exenciones fiscales como "normas-límite" susceptibles de interpretación analógica", en *HPE*, nº 86, 1984.

"La exencioni fiscali como "norma limite" suscettibili di interpretazione analógica", *Giur. it.*, 1976.

*El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980.

MOTOS GUIRAO, M.:

"El arrendamiento de la empresa", en *Estudios Jurídicos en Homenaje a Joaquín Garrigue*, Ed. Tecnos, 1971.

MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, J.:

"Las obligaciones y responsables tributarios en sus distintas formas y modalidades: Hipoteca legal tácita, afección de bienes y derecho de prelación de la Hacienda", *RCEF*, nº 89, 1990.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.:

"Deducción por adquisición de vivienda habitual en el IRPF, posibilidad de su aplicación a varias", en *La ley*, 16 de noviembre de 1984.

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"La exención en el I.P. de las participaciones sociales", *RTT*, nº 40, 1998.

NAPOLITANO, F.:

"La esenzione degli interessi dei finanziamenti esteri", *en RDFSDF*, 1971.

NART:

"Notas sobre los contratos a favor de terceros", *AAMN*, t V.

NAVARRO EGEA, M.:

*Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

"La fusión de sociedades en la Unión Europea a resultas de la Directiva 90/434/CEE (LCEur 1990, 920)", *Civitas Revista española de Derecho Financiero* núm. 101.

*Fiscalidad de la reestructuración empresarial*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997.

"La transmisión onerosa de elementos afectos a la actividad empresarial en el IIVTNU", *Quincena Fiscal*, Mayo 1998, nº 9.

NAVARRO FAURE, A.:

"La armonización contable en el seno de la Unión Europea.

## Bibliografía

---

Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad", Impuestos, nº 4, 2003.

NAVARRO FERNÁNDEZ, G.:

"Régimen Fiscal de las Sociedades Agrarias de Transformación", Crónica Tributaria, nº 52, págs.

NAVARRO PÉREZ, J.A.:

*La cesión de créditos en el Derecho Civil Español*, Granada, 1998.

NAVAS VÁZQUEZ, R.:

"La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades", Quincena Fiscal, Marzo 1997, nº 6.

"El principio de calificación tras la reforma de la LGT", Quincena fiscal, Marzo 1996, nº 6.

NEUMARK, F.:

*Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

NIEVES BORREGO, J.:

"Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención", en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, vol. I.

NIEVES MANCHÓN, N.:

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"Las actividades agrarias en el IRPF", *Crónica Tributaria*, nº 34.

NOVAL PATO, I.:

*La cesión global del activo y pasivo en las sociedades de capital*, Cuadernos Mercantiles, Editoriales de Derecho reunidas, Madrid 2003.

NÚÑEZ GRAÑÓN, M.:

*Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998.

NÚÑEZ LAGOS, R.:

"Cesión de Contrato", en RDN, 1956 (abril-junio).

NÚÑEZ MUÑIZ, M.C.:

*El legado de parte alícuota*, Edijus, Zaragoza, 2001.

NÚÑEZ PÉREZ, G.:

"Hecho imponible. No sujeción y exención", *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma*, en *Libro homenaje al profesor F. Sáinz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

"La especialidad canaria en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas", *Canarias Fiscal*, nº 18, 2001.

"El régimen fiscal de las Cooperativas y otros entes en el Impuesto de

## Bibliografía

---

Sociedades. Ley 43/95, de 27 de diciembre”, en *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Comares, 1998.

“Análisis jurídico-económico de las condiciones de adhesión de Canarias a la Unión Europea”, *Noticias Unión Europea* nº 166.

*El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal de Canarias*, Cedecs, 1996.

“¿Estatuto Permanente o Estatuto Especial de Canarias en la Unión Europea?”, *Noticias Unión Europea* nº 130.

“Las medidas fiscales en la reforma del régimen económico y fiscal de Canarias: una reflexión jurídico-política”, *Impuestos* nº 4, 1995.

“El principio constitucional de igualdad y la deducibilidad de los gastos de empleada/o del hogar como gastos necesarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas “, *Información Fiscal*, nº 6, 1994.

“Los beneficios fiscales reconocidos a las sociedades cooperativas y su adaptación a la Ley de Modificación del Régimen Económico-Fiscal Canario”, *Noticias CEE* nº 94, 1992.

“La prohibición constitucional de tributos confiscatorios: Dos supuestos”, *Impuestos* nº 22, 1991.



“Algunas reflexiones en torno a la distinción de tasas y precios públicos en el Derecho español”, en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

“La actividad administrativa de comprobación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* 53, 1987.

“El régimen tributario de las Comunidades de Aguas canarias ante el Impuesto de Sociedades”, *Revista Española de Derecho Financiero* nº 31, 1981.

NÚÑEZ VILLAVEIRÁN OVILO, R.:

"Consideración general de las exenciones en el I.V.A., en *RDFHP*, nº 157-1, 1982.

NUZZO, E.:

"Agevolazioni fiscali e fusione di società", en *RDFSDF*, 1977.

ORÓN MORATAL, G.:

"Los beneficios fiscales en la transmisión de empresas: en especial la transmisión gratuita inter vivos por empresario individual a sus hijos", *El Fisco*, nº 85, marzo, 2003.

OTERO NOVAS:

"¿Están vigentes las exenciones de Telefónica?", en *HPE*, nº 3.

## Bibliografía

---

PABÓN DE ACUÑA, J.M.:

"Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa", en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, IEF, Madrid, 1979.

PALACIOS CASTELLANOS, J.:

"Contribución urbana: exenciones y bonificaciones", en *CT*, nº 49.

PALAO, C.:

"Ley de Adecuación a la normativa comunitaria (Ley 29/1991, de 16 de Diciembre)", *Impuestos*, 1992, Tomo I.

PALAO TABOADA, C.:

"Reserva de ley y reglamentos en materia tributaria. Consideraciones en torno al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en *Funciones financieras de las Cortes*", *Congreso de los Diputados*, Madrid, 1985.

"Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976.

"La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria", *CT*, nº 43, 1972.

"La distribución del poder tributario en España", en *CT*, nº 52,

1985.

*Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980.

"El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta", en *REDF*, nº 29, 1981.

"La unidad familiar ante el Tribunal Constitucional", en *La Ley*, nº 1, 1989.

"La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria" en *HPE*, nº 9.

PALAZÓN GARRIDO, M.L.:

*La sucesión por causa de muerte en la empresa mercantil*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.:

"Tratamiento tributario de las revalorizaciones contables en el Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Fiscal*, Mayo 1998, nº 10.

PANIAGUA ZURERA, M.:

"Empresa y empresario agrícola individual y Derecho Mercantil", en *Libro Homenaje al Profesor Jaime Loring Miró*, ETEA, Córdoba, 2000.

## Bibliografía

---

PANTALEÓN PRIETO:

"Cesión de créditos", ADC, 1988.

PAREDES PÉREZ, E.:

"Las plusvalías patrimoniales. Su tratamiento en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas", CT, nº 21.

PARRA DE MAS, S.:

"La retroactividad de la ley fiscal y el principio de la capacidad contributiva", en la *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, ed. de Derecho Financiero, Madrid.

PARRA GARCÍA, A.G.:

"Comentario al art. 175", en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit.

PASCUAL BALAGUER, S.:

"La reforma del artículo 42 del Código de Comercio: implicaciones fiscales", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 1/2006.

PASCUAL PEDREÑO, E.:

"La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores en el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, nº 13, Julio 1999.

PÉNDÓN MELÉNDEZ, M.A.:

"El nuevo arrendamiento de local de negocio", en *Derecho de los*

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

Negocios, 1995, nº 55, págs. 1 y ss y *Empresa en alquiler: arrendamiento de empresa o de local de negocio*", Colección Jurisprudencia Práctica, Ed. Tecnos, Madrid, 1991.

PEÑA ALONSO, J. L.:

*Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Fiscales /Marcial Pons, Madrid, 1992.

PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS:

*La herencia y las deudas del causante*, Madrid, 1967.

PEREA HERRERO, L.:

"El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Actualidad Tributaria*, nº 19.

PÉREZ DE AVALA, J. L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.:

*Curso de Derecho tributario*, tomo I, 4ª ed., Edersa, Madrid, 1986.

PÉREZ DE AVALA, J. L.:

"El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976", en *RDFHP*, nº 127, 1977.

"Las cargas públicas: principios para su distribución", en *HPE*, nº 59, 1979.

## Bibliografía

---

PÉREZ DE AVALA, C.:

*La unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta*, Tecnos, Madrid, 1986.

*Temas de Derecho Financiero*, UCM, Madrid, 1988.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.:

"El devengo en las operaciones a plazo: consecuencias respecto a la normativa aplicable", *Quincena Fiscal*, 14, 2003.

PÉREZ DE LA CRUZ, A.:

"Efectos de la transmisión del establecimiento mercantil sobre las deudas pendientes", *RDM*, nº 134, 1974.

PÉREZ PASCUAL:

"La responsabilidad por la insolvencia del deudor en la cesión de créditos", *RDP*, 1989.

PÉREZ ROYO, F.:

*Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Thomson, Civitas, Madrid, 2005.

"La sucesión de la deuda tributaria por el Impuesto de Sociedades ante el art. 72 LGT", en *C.T.*, 1972, nº 3.

"Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en

materia tributaria", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 13, enero-abril 1985.

*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.

"Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", en *HPE*, nº 14, 1972.

PÉREZ ROYO, I.:

*Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.:

"Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", en *Tribuna Fiscal*, CISS, 1998.

PETREL SERRANO, J.J.:

"Artículo 1380", *Comentario del Código Civil*, Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.

PETTITI, D.:

*Il trasferimento volontario d'azienda (notazioni esegetiche e sistematiche)*, Nápoles, 1970.

PICAZO DIOS, J.A.

## Bibliografía

---

"Problemas en la tributación de las Sociedades Agrarias de Transformación", Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 129.

PINA GARRIDO, D:

"Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

PIQUERAS BAUTISTA, J. A.:

"Duración de las exenciones y derechos adquiridos: el artículo 15 de la Ley General Tributaria", en *Estudios de Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1979, vol. I.

PISATURO, M. M.:

"Estensione della esenzione venticinquennale ai terrane adibiti ad autorimesse", en *RDFSDF*, 1965.

POLO DÍEZ:

*Traducción anotada al Manual de Cosack, Tratado de Derecho mercantil, 1932.*

POLO SÁNCHEZ, E.:

"La transmisión *mortis causa* de la empresa en el Derecho Catalán", RDM, nº 123, 1972.

POMINI, R.:



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"Interpretazione delle norme tributarle di favore nel caso della ricostruzione edilizia", en *RDFSDF*, 1950, vol. II.

PONS ALBENTOSA, L.:

"La deducción por inversiones en el Impuesto sobre sociedades", en *CT*, nº 48, 1984.

PONT CLEMENTE, J. F.:

*La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al I.V.A.)*, Edersa, Madrid, 1986.

PONT MESTRES, M.:

*Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 6ª ed.*, Civitas, Madrid, 1987.

"Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del Art. 148 de la Ley 45/1995 del Impuesto sobre Sociedades", *Gaceta Fiscal*, octubre 199, nº 147.

POTITO, E.:

"In tema di esenzione soggettiva, prevista da una clausola del Trattato di Pace", en *RDFSDF*, 1956.

POVEDA BLANCO, F.:

"Pérdida de los beneficios tributarios por incumplimiento de los

## Bibliografía

---

requisitos para su disfrute", en CT, nº 45, 1983.

POZUELO ANTONI, F.:

"Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Leyes 13 y 14 de 1996)", en *Revista del Centro de Estudios Financieros*, nº 172, 1997.

PUELLES PÉREZ, J.A.:

"La fiscalidad de la empresa agropecuaria", en *Libro blanco de la agricultura y el desarrollo rural*, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid, 2004.

PUIG BRUTAU:

"El testamento del empresario", R.D.P., 1960.

*Fundamentos de Derecho Civil*, tomo V, volumen 1º, 3ª ed., Bosch, Barcelona, 1990.

*Fundamentos de Derecho Civil*, 3ª ed., Barcelona, 1985, t. I, vol. II.

PUIG PEÑA:

"Cesión de Créditos", en *Nueva enciclopedia jurídica*, Seix, t. IV, 1952.

QUINTAS BERMÚDEZ, J.:

*Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Civitas,

Madrid, 1984.

RAMALLO MASSANET, J.:

"Incidencia de la Constitución en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.

"Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", en *REDF*, nº 20, 1978.

*Guía de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.

RECIO ADRADOS, J. G.:

"El régimen de transparencia fiscal", en *RDFHP*, nº 147, 1980.

RAVENTÓS CALVO, S.:

"La sentencia Marks & Spencer: una ocasión perdida", *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 6/2006.

RIVA GARRIGA, F. J.:

"Régimen de tributación en los servicios de la Sexta Directiva de las Comunidades Europeas", en *CT*, nº 32, 1980.

RIVAS MARTÍNEZ, J.J.:

*Derecho de Sucesiones Común y Foral*, Tomo I, Dykinson, Madrid,

## Bibliografía

---

1989.

*Derecho de Sucesiones Común y Foral*, Tomo II, 2ª edición, Dykinson, Madrid, 1992.

RIVERA FERNÁNDEZ, M.:

*La comunidad postganancial*, Bosch, Barcelona, 1997.

ROBLEDO GÓMEZ, R.:

"La exención de incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de activos empresariales por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades", en *Impuestos*, nº 3, 1988.

ROBLES ALVAREZ DE SOTOMAYOR:

"El principio de conservación de la empresa en la transmisión hereditaria", RCDI, nº 233, 1947.

ROCA LÓPEZ, M.:

*Principales beneficios fiscales para la empresa familiar*, CISS, Valencia, 2000.

ROCA SASTRE MUNCUNILL, L.:

"La vida jurídica de la empresa individual", R.D.N., 1980.

ROCAFORT PÉREZ, G.:

"La inseguridad jurídica de la responsabilidad tributaria subsidiaria de

los Administradores por cese de la actividad de la Sociedad",  
Actualidad Administrativa núm. 6/2005.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.:

"Las garantías del crédito tributario", CREDF, nº 30, 1980.

"La sucesión en las relaciones tributarias", RDFHP, nº 57, 1981,

"Comentarios a los artículos 73 y 74, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, T. I la Ley General Tributaria*, Edersa, 1982.

"La ley de presupuestos en la Constitución de 1978", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.

"Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 5, nº 5, septiembre-diciembre 1985.

RODRÍGUEZ MIRANDA, S., y SEMPERE RODRÍGUEZ, F.:

*Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio*,  
Ediciones del Foro, Madrid, 1980.

RODRÍGUEZ PIÑERO BRAVO-FERRER, M.:

"El carácter indisponible del artículo 44 ET", *Relaciones Laborales*, 1988-I.

## Bibliografía

---

ROMANI BIESCAS, A.:

"Efectos de las liquidaciones caucionales con nota registral de afección de bienes", en *CT*, nº 12.

ROSEMBUJ, T.:

"Las operaciones vinculadas y la subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, 1997 Tomo II.

ROSSI, N.:

"Caratteristiche familiari e redistribuzione", en *RDFSDF*, 1986, 3, I.

ROZAS VALDES, J.A.:

"Armonización de la base imponible de los Impuestos sobre beneficios societarios. Traducción del Anteproyecto de Propuesta Directiva concerniente a la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles, de marzo de 1988", *Impuestos*, 1989, Tomo I.

*La armonización de los impuestos sobre los beneficios societarios en la Comunidad Europea*, IEF, Madrid, 1989.

RUANO FAJARDO, A.:

"El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo", *Impuestos*, Marzo 2004, nº 5.

RUBIO VICENTE, P.J.:

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

*La aportación de empresa en la Sociedad Anónima*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

RUIBAL PEREIRA, L.,:

*Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, 2004.

*La Sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*. Editorial LexNova, Valladolid, 1997.

"Concepto y régimen jurídico de la operación de aportación de rama de actividad", en la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Editorial Comares, Granada 1998.

RUIZ GARCÍA, J. R.:

"Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local", en *CREDF*, nº 46, 1985.

RUIZ HIDALGO, C.:

"Comentario a la Sentencia del TJCE de 13 de diciembre de 2005 ( TJCE 2005\372) : Asunto Marksa&Spencer", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 7/2006-8/2006.

RUIZ TOLEDANO, T.I.:

*El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Editorial Ciss, Monografías fiscales, 1998.

## Bibliografía

---

"El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y otros mecanismos antielusión en la nueva Ley General Tributaria", *Fiscal Mes a Mes*, Ediciones Francis Lefebvre, nº 105, marzo 2005.

RUIZ ZAPATERO, G.:

"La escisión de sociedades y el Iva", *Impuestos*, 1989 Tomo I.

RUSSO, M.:

"Le esenzioni fiscali quali manifestazioni di privilegio político", *Bollet. Trib.*, 1975.

SAINZ DE BUJANDA, F.:

"Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992.

"Análisis jurídico del hecho imponible", en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

"El Derecho, instrumento de Política Económica", en *RDFHP*, nº. 29, 1958.

"Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio", en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973.

*La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987.

*Sistema de Derecho Financiero. I Introducción vol. 2º*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1987.

*Lecciones de Derecho financiero*, UCM, Madrid, 1986 (4ª ed.).

"Teoría jurídica de la exención tributaria", en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

"La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas, *Civitas Revista española de Derecho Financiero* núm. 70.

SÁNCHEZ BELLA, A.:

"La repercusión en el derecho tributario español", en *Estudios de Derecho Tributario*, IEF, Madrid, 1979.

SÁNCHEZ CALERO, F.:

## Bibliografía

---

*Instituciones de Derecho Mercantil*, 22ª ed., McGraw Hill, Madrid, 1999, pág. 172.

SÁNCHEZ CAÑETE, C.:

*Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Hipotecarios, Madrid, 1988.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.:

“Las PYMES y los Impuestos Locales”, en *Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada, 2004.

“El lugar de realización del hecho imponible en el IVA: la adaptación española a la normativa comunitaria”, *Noticias Unión Europea* nº 220.

“La tributación sobre el vino: la adaptación española a la normativa comunitaria”, *Impuestos* nº 19, 2001.

“Tasas y precios públicos que afectan a los bienes inmuebles en el ámbito local”, en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares-DODECA, 2000.

“Tasas y precios públicos que afectan a los bienes inmuebles en el ámbito local”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 257.

“La amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión en el Impuesto sobre Sociedades”, Aranzadi Fiscal 3 (1999).

“El nuevo Impuesto sobre Sociedades: Cuestiones prácticas”, Aranzadi, 1998.

“La subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades y su compatibilidad con los Convenios de Doble Imposición”, Revista Técnica Tributaria (AEDAF), nº 43.

“Los sujetos pasivos: concepto y definición legal”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1997.

“El nuevo modelo de cesión de tributos y la financiación autonómica”, Revista de Contabilidad y Tributación (CEF), nº 177.

*El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas*, Aranzadi, 1996.

“Los Monopolios Fiscales tras el Tratado de la Unión Europea “, en *Sistema Fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995.

“Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección Tributaria”, Impuestos nº 23, 1995.

## Bibliografía

---

“Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios “, Revista Española de Derecho Financiero, nº 87.

“Los monopolios fiscales tras el Tratado de la Unión Europea”, Impuesto nº 12, 1995.

*Impuesto sobre Sociedades. Supuestos prácticos comentados. Consultas. Jurisprudencia*, Comares, 1993.

“El aspecto espacial del elemento objetivo del Impuesto sobre el Valor Añadido”, Noticias CEE 107, 1993.

“El Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, 1993.

“La armonización fiscal de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos”, Palau 14 nº 16, 1992.

“El responsable”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje al Prof. D.Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

“La Legitimidad constitucional de la tasa sobre el juego”, *Tasas y*

*precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales 1991.

“El lugar de realización del hecho imponible en el IVA y la Sexta Directiva Comunitaria”, Noticias CEE 67-68, 1990.

“La Legitimidad Constitucional de los Monopolios Fiscales”, Revista Española de Derecho Financiero nº 67, 1990.

“La adaptación de los Impuestos Especiales españoles a las exigencias de la normativa comunitaria”, Documentos de Trabajo F.I.E.S. nº 63.

“La evolución legislativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de deducciones de la cuota (1979-1986)”, *XXXIV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, 1989.

“Ambito de aplicación territorial del I.V.A.. El lugar de prestación del servicio de transporte “, Noticias CEE 17, 1986.

“Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios”, Impuestos 1985, págs. 372 y ss.

“Consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos”, Revista Española de

## Bibliografía

---

Derecho Financiero nº 42.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., PALLARÉS R. y CRESPO MIEGIMOLLE,  
M.:

*El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones Prácticas.*  
Editorial Aranzadi.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y RANCAÑO MARTÍN, A.:

"Las PYMES y los impuestos locales", en *Estudio sobre la  
fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada, 2004.

SÁNCHEZ GARCÍA, E.:

*Las aportaciones patrimoniales a la Sociedad Anónima*, Editorial  
CISS, Colección Monografía Mercantiles, Monografía mercantil  
nº 1, Mayo 1999.

SÁNCHEZ MANZANO, J.D.:

*Fiscalidad de las operaciones de reestructuración empresarial.  
Fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canjes de valores*,  
Tesis Doctoral inédita, Granada, 2006.

SÁNCHEZ OLIVAN, T.:

*La fusión y la escisión de sociedades. Aportación de activos y Canje de  
valores. Cesión global del activo y del pasivo. Estudio económico,  
jurídico fiscal y contable*, Editorial EDERSA, 1998.

SÁNCHEZ RAMOS, E.:

"Consideraciones fiscales sobre adquisición y concentración de empresas", Impuestos, 1986, Tomo II.

SÁNCHEZ SERRANO, L.:

"El poder tributario de las Comunidades Autónomas", en REDF, nº 29.

SÁNCHEZ-CRESPO CASANOVA, A.:

"La organización del grupo familiar de empresas", *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 12, 1999.

SANCHO CALABUIG, J.:

"El IVA en la empresa agraria y agroalimentaria", en *Fiscalidad de las actividades agrarias y agroalimentarias*, Universidad Politécnica de Valencia, 1997, págs. 79 y ss.

"El IRPF: determinación de los rendimientos de la actividad agraria y agroalimentaria", en *Fiscalidad de las actividades agrarias y agroalimentarias*, Universidad Politécnica de Valencia, 1997.

SÁNTOS HERNÁNDEZ, J.:

"Consideraciones fiscales en torno al Proyecto de Ley reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus entidades gestoras", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 7/2005-8/2005.

## Bibliografía

---

SANZ GADEA, E.:

"Reglas de valoración", Revista de Contabilidad y Tributación (CEF), nº 212.

"La base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Reflexiones sobre el proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades", en Partida Doble, nº 56, 1995.

"El nuevo Impuesto de sociedades. Incidencia General", en la obra colectiva *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Editorial Gomares, Granada 1998.

Prólogo a la obra colectiva *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Editorial CISS, Valencia, 1996.

"La coordinación de la imposición sobre la renta", Revista de Contabilidad y Tributación, junio de 1999, nº 195.

"Aspectos internacionales de la política fiscal (I)", Impuestos, julio 2001, número 13.

"Aspectos internacionales de la política fiscal (II)", Impuestos, julio 2001, nº 14.

"Aspectos internacionales de la política fiscal (III)", Impuestos, Agosto 2001, nº 15-16.



SCIALPI, E.:

"La aptitud del Estado para asumirla figura de sujeto pasivo en la relación jurídico-impositiva", en *HPE*, nº. 54 (1978).

SCOCA, S.:

"Los entes públicos impositores como sujetos pasivos de la imposición", trad. española en *HPE*, nº 54, 1978.

SEGARRA TORMO, S.:

"Tratamiento fiscal del fondo de comercio en la Ley 43/95", *Gaceta Fiscal*, Octubre 1996, nº 147.

SELAN:

"Appunti per una analisi degli effecti economici deli agravi fiscal", en *Archivio finanziario*, 1955.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO UCM:

*Notas de Derecho Financiero, tomo I, vol. 2*, Madrid, 1976.

SERRANO GUTIÉRREZ, A.:

"Restricciones para la compensación de bases imponibles negativas en las operaciones de reestructuración empresarial", *Fiscal Mes a Mes*, 85.

"Valoración de las operaciones vinculadas en el régimen de tributación de los grupos de sociedades", *Fiscal Mes a Mes*, extra

## Bibliografía

---

2000.

"Operaciones de fusión impropia: comentarios sobre la aplicación del artículo 103.3 de la LIS", Fiscal Mes a Mes, Ediciones Francis Lefebvre, nº 56, Octubre 2000.

"La reforma del Artículo 103.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, según la Ley 24/2001, de medidas fiscales, administrativas y del orden social", Fiscal Mes a Mes, Ediciones Francis Lefebvre, nº 73, mayo 2002.

"El régimen de consolidación fiscal según la Ley 24/2001", Impuestos, Agosto 2002, nº 15-16.

SERRANO SOBRADO, J.A.:

"Sentencia de 1 de octubre de 1996 del Tribunal Supremo. Tributación de las Transmisiones globales", Crónica Tributaria, nº 86, 1998.

SERRANO TRIANA, A.:

"Sobre la financiación de las Comunidades Autónomas", en *REDA*, nº 29.

SERVER IZQUIERDO, R.J.:

"El régimen tributario de las Sociedades Agrarias de Transformación", Carta Tributaria, Monografías, nº 169.

SESSA, G.:

"II problema delle esenzioni nell'IVA", en *Riv. della Guardia di Finanza*, nº 5, 1968.

SEVILLA SEGURA, J.:

"Estructura de las reformas tributarias contemporáneas", en *HPE*, nº 56, 1979.

SIERRA BRAVO, R.:

"Comentarios a los artículos 37 y ss RGR", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XVI, Procedimiento Recaudatorio, Edersa 1983.

SIMÓN ACOSTA, E.:

"Sobre el régimen de operaciones vinculadas en relación con las sociedades agrarias de transformación", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 8/2001.

"El nuevo impuesto sobre sociedades", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 226.

"La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (Homenaje a Saínz de Bujanda)*, VOL. II, IEF, 1991.

## Bibliografía

---

*Comentarios a la Ley del IRPF y a la Ley del I.P. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, AAVV, Aranzadi, Pamplona, 1995.

"Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: concepto y ámbito", en *Civitas REDF*, nº 75, 1992.

*El Derecho financiero y la Ciencia jurídica*, Colegio de España, Bolonia, 1985.

"Importaciones", en AA.VV, *El IVA en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987.

"La reforma del I.R.P.F.: familia y cargas familiares", en AA. VV., *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*, Asociación Española de Asesores Fiscales-Lex Nova, Valladolid, 1997.

"Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el I.R.P.F.: concepto y ámbito", en *REDF*, nº 75, 1992.

"Actualización de cuantías del canon de superficie de minas", *Jurisprudencia Tributaria* nº 17, 2001, págs. 9-11.

"Tasas por autorización de usos especiales en las playas", *Jurisprudencia Tributaria* nº 17, 2001, págs. 11-12.

"IVA: servicios postales para terceros", Jurisprudencia Tributaria nº 17, 2001, págs. 13-14.

"Sanciones tributarias: separación entre órgano instructor y órgano sancionador", Jurisprudencia Tributaria nº 17, 2001, pág. 14.

"Cesión de usufructo de obligaciones bonificadas", Jurisprudencia Tributaria nº 17, págs. 14-16.

"Cesión de derechos de imagen", Jurisprudencia Tributaria, nº 17, 2001, págs. 16-18.

"De nuevo la Administración acude a la interpretación económica para subsanar los defectos de la Ley", Jurisprudencia Tributaria nº 21, 2001, págs. 9-11.

"Posibilidad de reabrir el procedimiento de inspección para completar actuaciones cuando se ha finalizado el procedimiento inspector y dictado la correspondiente liquidación", Jurisprudencia Tributaria, nº 21, 2001, págs. 11-13.

"Diferenciación entre la figura del responsable solidario y el avalista", Jurisprudencia Tributaria, nº 21, 2001, págs. 13-15.

"Fraude de ley y bonos austriacos", Jurisprudencia Tributaria, nº 4, 2001, págs. 9-14.

## *Bibliografía*

---

"Sobre los efectos constitutivos de la declaración de retiro por incapacidad permanente, para la exención de cantidades percibidas con anterioridad", Jurisprudencia Tributaria nº 4, 2001, págs. 14-15.

"La determinación del epígrafe del IAE es una operación de calificación jurídica que no puede formar parte de la declaración censal de inicio de actividad", Jurisprudencia Tributaria nº 4, 2001, págs. 16-17.

"Calificación de las cantidades abonadas a los profesores tutores de la UNED para sufragar los gastos de desplazamiento al centro de trabajo", Jurisprudencia Tributaria nº 4, 2001, págs. 18-19.

"Fraude de ley y bonos austriacos (II)", Jurisprudencia Tributaria nº 8, 2001, págs. 9-18.

"Incrementos no justificados de patrimonio y sanciones tributarias", Jurisprudencia Tributaria nº 8, 2001, págs. 18-19.

"Sobre el régimen de operaciones vinculadas en relación con las sociedades agrarias de transformación", Jurisprudencia Tributaria nº 8, 2001, págs. 19-21.

"El contribuyente en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", Jurisprudencia Tributaria nº 8, 2001, págs. 21-23.

"Los intereses en operaciones con precio aplazado como base imponible del IVA, a la luz de la Sentencia TJCE de 27-10-1993",

Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2001, págs. 9-12.

"Alcance retroactivo de la prescripción cuatrienal establecido por Ley 1/1998, de 26 febrero", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2001, págs. 12-15.

"El devengo del IIVTU en las aportaciones de inmuebles que forman parte de una rama de actividad, realizadas por personas físicas", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2001, págs. 15-17.

"Análisis del tipo de infracción del art. 79.D LGT antes y después de la reforma operada por Ley 25/1995", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2001, págs. 17-18.

"Las transmisiones de bienes realizadas en subasta judicial por un empresario son operaciones sujetas al IVA", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2000, págs. 9-10.

"El valor probatorio de las declaraciones complementarias de Patrimonio para enervar la presunción de los incrementos de patrimonio", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2000, págs. 10-12.

"Aplicabilidad retroactiva del plazo de prescripción de cuatro años en materia de infracciones y sanciones", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2000, pág. 13.

"La responsabilidad de los administradores cuando las sociedades hayan cesado en su actividad no es un supuesto de responsabilidad

## Bibliografía

---

objetiva", Jurisprudencia Tributaria nº 13, págs. 14-16.

"El hijo de un matrimonio divorciado puede formar unidad familiar con padre con el que convive aunque éste no tenga concedida la guarda y custodia del hijo", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2000, pág. 16.

"El concepto de actividad empresarial a efectos de considerar sujeta al Impuesto sobre Operaciones Societarias la constitución de una comunidad de bienes", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2000, págs. 17-18.

"El levantamiento de actas previas no cabe cuando se imputan incrementos no justificados de patrimonio", Jurisprudencia Tributaria nº 13, 2000, págs. 18-19.

"El sistema tributario en veinte años de Constitución", en *20 años de ordenamiento constitucional*, Aranzadi, 1999.

"Los incrementos no justificados de patrimonio", en *El ciudadano ante la hacienda pública*, XXII Congreso Nacional de la AEDAF, Diputación de Málaga, 1999-

*El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, 1999.

*Las tasas de las entidades locales (El hecho imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria nº 12, Aranzadi, 1999.



C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

"El préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados", Actualidad Jurídica Aranzadi 379 (1999), págs. 1-6.

*El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, 1998.

"El Convenio Económico", Revista Española de Derecho Financiero nº 98, págs. 213-246.

*La familia en el nuevo IRPF*, Temas Tributarios de Actualidad (AEDAF), 1998.

*El nuevo IRPF: Ganancias patrimoniales no justificadas*, Temas Tributarios de Actualidad (AEDAF), 1998.

*Notas sobre la reforma del IRPF en materia de familia*, Temas Tributarios de Actualidad (AEDAF), 1998.

*La reforma del IRPF: principales novedades*, Temas Tributarios de Actualidad (AEDAF), 1998.

"La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares", en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, 1997.

*Los incrementos no justificados de patrimonio*, Serie: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria nº 4, Aranzadi, 1997.

## Bibliografía

---

"La cesión de cupones de obligaciones fiscalmente bonificadas",  
Actualidad Jurídica Aranzadi nº 312, págs. 1-4.

"Regímenes especiales del País Vasco y Navarra", XXXIX S.E.D.F.  
(1991), Instituto de Estudios Fiscales 1994.

"Incrementos no justificados de patrimonio: su naturaleza y efectos  
de la declaración de patrimonio", en *Estudios de derecho tributario  
en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del  
País Vasco, 1993.

"Los beneficios fiscales a la actividad empresarial en los regímenes  
forales", Palau 14 nº 17, 1992.

"Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el  
IRPF: Concepto y ámbito", Revista Española de Derecho Financiero  
nº 75.

"La valoración en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de  
Valor de los Terrenos", en *La valoración en Derecho tributario*,  
Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

"Las tasas y precios públicos de las entidades locales", en *La  
Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, 1991.

"El canon de vertidos contaminantes y el principio de reserva de  
ley", en *Homenaje al Profesor Carlos G. Otero Diaz*, Universidad  
de Santiago, 1991.

"El regimen tributario de Navarra", Revista de Hacienda Autonómica y Local nº 61, 1991.

"La hipoteca legal tacita en garantia de deudas tributarias (art. 71 A 75)", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje al Prof. D.Fernando Sainz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales 1991.

"La valoracion en el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos", *Seminario de valoraciones administrativas de bienes inmuebles urbanos y comprobación de valores*, Ministerio de Economía y hacienda, 1989.

"El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles", Revista de Hacienda Autonómica y Local nº 55-56.

"El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", Revista de Hacienda Autonómica y Local nº 57

"La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988", Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 200.

"Tributos Locales", en *Tratado de Derecho Municipal*, Civitas, 1988.

"Consideraciones sobre el poder de gastar y el gasto público de enseñanza", Estudios de Derecho y Hacienda. Volumen I, Homenaje

## Bibliografía

---

a César Albiñana García-Quintana, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987.

"Tributación de la cesión de cartera de entidades aseguradoras", *Estudios sobre tributación del seguro privado*, Civitas, 1986.

"La armonización de la imposición sobre la renta del capital mobiliario", *Impuestos* 12, 1986.

"La exención de los servicios públicos postales en el I.V.A. comunitario", *Noticias CEE*, nº 22.

SIMONS, H. C.:

"El impuesto personal sobre la renta", en *HPE*, nº 3, 1970.

SOLER ROCH, M. T. .:

*Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

Los principios jurídicos constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas", en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, Madrid, 1984.

"Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al IRPF", en *REDF*, nº 25,

1980."Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España", R.E.D.F., núm. 97, enero/marzo, 1998.

"Subjetividad Tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares", *Civitas REDF*, nº 66, 1970.

*Derecho Financiero*, vol. II, 1ª Edición, Compás, Alicante, 1989.

SOPEÑA I GIL, J.:

"La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria", en *Manual de Derecho Tributario local*, Escola d'Administració pública de Catalunya, Barcelona, 1987.

SOTO GUINDA, J.:

"Las exenciones tributarias: estudio cuantitativo y cualitativo", en *Estudios conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda pública*, Madrid, IEF, 1981.

SUAREZ-LLANOS GÓMEZ, L.:

"Prohibiciones de concurrencia", en VV. AA., *Libro homenaje a Joaquín Garrigues*, Ed. Tecnos, Madrid, 1971, t. III.

SURREY, S.S.:

*Pathways to Tax Reform*, Harvard University Press, Cambridge,

## Bibliografía

---

Massachusetts, 1973.

"Tax Administration in Underdeveloped Countries", en *Readings on Taxation in Developing Countries*, de R.M. Bird y O. Oldman. The Johns Hopkins Press. Baltimore, 1967. Versión al castellano de J. Meza Nieto. Editorial Uteha, Méjico, 1968.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.:

"El fomento fiscal al empleo", en *REOF*, nº. 15-16, 1977.

"Régimen fiscal de las sociedades de inversión mobiliaria", en la obra colectiva dirigida por Martínez Lafuente, *Estudios sobre tributación bursátil*, Civitas, Madrid, 1987.

"Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", en *REDF*, nº 11, 1976.

"La base imponible en el Impuesto de Sociedades: Gastos deducibles y no deducibles", en *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, AA.VV., Comares, 1998.

TESAURO, F.:

*Istituzioni di Diritto Tributario, vol. 1, Parte generale*, UTET, Torino, 1987.

TIZZANO A:

Conclusiones presentadas el 11 de septiembre de 2001, como Abogado General, ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el caso Andersen Og Jensen, Asunto C-43/00.

TOMÉ CIDONCHA, F.:

"Problemática tributaria de la introducción en España de los fondos de pensiones", en *Estudios sobre la tributación del seguro privado*, Civitas, Madrid, 1986.

TOMÉ MUGURUZA, B.:

"Operaciones vinculadas y subcapitalización", capítulo XII de la obra colectiva, *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Editorial CISS, Valencia, 1996.

TORRALBA SORIANO:

"La responsabilidad del cedente por insolvencia anterior y pública del deudor cedido". *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Santa Cruz Tejerizo*, 1974.

TORRES CONEJO, C., REPISO LÓPEZ, F.:

"Beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual", en *Alcabala*, nº 1, 1999.

TORRES CORONAS, T.:

## Bibliografía

---

"El goodwill: una ficción precisa", *Técnica Contable*, nº 614, Febrero 2000.

TRUJILLO, J. A. y CUERVO ARANGO, C.:

*Estructura fiscal e incentivos a la inversión*, Fedea, Madrid, 1986.

TURCHI, M.:

"Crédito d'Imposta", en *RDFSDF*, 1987, I.

URÍA, R.: *Derecho Mercantil*. Marcial Pons, Madrid 1990.

UTANDE SAN JUAN, J.M.:

"Fundamento, evolución, estado actual y perspectivas de los beneficios fiscales por reinversión en el Impuesto de Sociedades", *Canarias Fiscal*, nº 22.

VADILLO GUTIÉRREZ, J.:

"Las aportaciones de rama de actividad y de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por personas físicas", *Impuestos*, nº 12, junio 2003.

VAHI SERRANO, A.:

"Efectos fiscales de la reforma agraria en las Comunidades Autónomas", XVII Congreso Nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, págs. 132 y ss.



VALDÉS DAL-RE, F.:

"Problemas de determinación del convenio colectivo aplicable en la transmisión de empresa", Relaciones Laborales, 1986-I.

"Diálogos en convergencia y divergencia entre el legislador comunitario y el Tribunal de Justicia Europeo (A propósito de la reforma de la legislación sobre transmisión de empresa)", (I) y (II), Relaciones Laborales, nº 23-24, 2000.

VANÓ, M. J.:

"Fusiones heterogéneas" en la obra colectiva, *"Las operaciones societarias de modificación estructural"*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

VANONI, E.:

"Elementi di diritto tributario", *Opere Giuridice*, II, 1962. - *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (traducido y comentado por Martín Queralt), IEF, Madrid, 1973.

VANTHIEL, S.:

"Planificación fiscal y derecho de establecimiento en Europa. El caso Daily Mail", Impuestos, 1989 Tomo I. - "La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea", Quincena Fiscal, Junio 1996, nº 12.

## Bibliografía

---

VARA DE PAZ, N.:

"EL arrendamiento de empresa", Cuadernos de Derecho y Comercio, nº 4, 1988.

VARGAS ZÚÑIGA, A.:

"El régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca en el IVA", Gaceta Fiscal, nº 30, págs. 149 y ss.

VARONA ALABERN, J.E.:

"Fiscalidad agraria y modernización rural", en *El Derecho agrario: modernización y desarrollo rural*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2001, pág. 285 y ss.

VEGA HERRERO, M.:

"El Estado como sujeto pasivo de obligaciones tributarias", en *HPE*, nº 54, 1978.

VELA, MONTESINOS y SERRA:

*Manual de contabilidad*, Ariel, Barcelona, 1991.

VELARDE ARAMAYO, M.S.:

*Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997. VELILLA CALAFELL, M., "La condición más beneficiosa. Tratamiento aplicado en relación a beneficios fiscales", en *La Ley*, 1981-1.

VERDERA Y TUELLS, E.:

"La dialéctica Empresa-Sociedad en el mercao de la democracia industrial: experiencia española y perspectivas de futuro", en VV. AA., *Estudios de Derecho mercantil en homenaje al Profesor Broseta*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1995, t. III.

VICENT CHULIÁ, F:

"Introducción" en la obra colectiva, *"Las operaciones societarias de modificación estructural"*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.:

"Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español", en *REDF*, nº 7, 1975.

"Consideraciones sobre el hecho imponible", en *RDFHP*, nº 39.

*Notas a "Principios de Derecho tributario"*, vol. I, de A. Berliri; versión española del mismo autor, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1964.

"Hacienda pública y Administración pública", en *HPE*, nº 26.

"Configuración jurídica de la obligación tributaria", en *RDFHP*, 1957.

## Bibliografía

---

"Notas sobre gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública", en *REDF*, nº 3, 1974.

"Notas en tomo al nuevo Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas", en *REDF*, nº 15 y 16, 1977.

"Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", en *RDFHP*, nº 60, 1965.

VICTORIA SÁNCHEZ, A.:

"Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 229, 2002.

VILLAR EZCURRA, M., SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. y HERRERA MOLINA, P. M.:

"No discriminación fiscal y derecho de establecimiento. Comentario a la sentencia Royal Bank del TJCE", *Impuestos*, nº 21, Noviembre 1999.

VON SCHANZ, G.:

"El concepto de renta y las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta", traducción al español en *HPE*, nº 3, 1970.

VV. AA.:

*El empresario individual de responsabilidad limitada en el Derecho*

C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".

---

*comparado*", Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, año LXV, noviembre-diciembre, nº 595.

WEBER, P. J. y GILBERT, D. A.:

*Private churches and public money*, Greenwood Press, Connecticut, 1981.

WEBER:

*Tratado de Economía Política*, Barcelona, 1935, t. II.

WELLER, P. H.:

"El concepto de renta gravable", en *HPE*, nº 48, 1977.

YEBRA, P.:

"Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la LGT", en *HPE*, nº 32, 1978.

"La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones locales", en *Impuestos*, 1985-11.

YUSTE JORDÁN, A.:

"La aportación societaria del dominio desmembrado sobre acciones o participaciones sociales en el ITPyAJD", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 10/2004.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. Y DAGO

## Bibliografía

---

ELORZA, I.:

Recaudación: Aspectos Sustantivos y Procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990, CISS 1993.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.:

*Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.

ZANGADO, F.:

"Proyecto de ley de revisión de exenciones y bonificaciones tributarias. Un comentario", en *CT*, nº 11.

ZORNOZA PÉREZ, J.:

"Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 27, 1989.

ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN y TELLA, R.:

"La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas", en *REDF*, nº 43, julio-septiembre, 441.

ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.:

*Tratado sobre el IVA*, CEF, Madrid, 1993.

"El régimen de transparencia fiscal", en *RDFHP*, nº 142, 1979.

"El IVA en la cesión de empresas e industrias", *Impuestos*, 1987,

*C. Morón Pérez: "Régimen tributario transmisión empresa".*

---

Tomo I.

ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y J. y GIMÉNEZ REYNA, E.:

"Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero",  
Impuestos, 1990 Tomo I.

