



R.G. 151.10

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente recurso de alzada los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que son presupuesto para su admisión. La cuestión planteada se centra en determinar si la transmisión global de una empresa está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en concepto de transmisiones onerosas.

SEGUNDO.- La Ley 37/1992 de 28 de Diciembre sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido establece en su artículo 4,4 la regla general sobre la incompatibilidad entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales al declarar que: *"Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".* Una regla similar se recoge en el artículo 7,5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales al disponer que: *"No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".*

El precepto transcrito contiene una regla general y dos excepciones a la misma. La regla general hace referencia a la incompatibilidad entre las

transmisiones de bienes en el ámbito empresarial y el Impuesto sobre Transmisiones en su modalidad "transmisiones onerosas" al quedar aquéllas como regla general sometidas al IVA.

La primera regla especial, que actúa como excepción a la regla general de incompatibilidad entre las operaciones sujetas a uno u otro impuesto, se refiere a las operaciones inmobiliarias (entregas, arrendamientos y derechos reales sobre los mismos), que estando sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido gozan de exención en el mismo y que por aplicación de la regla de incompatibilidad no deberían quedar sujetas a ITP, quedan no obstante por aplicación de dicha regla especial sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Se trata en definitiva de operaciones que excepcionalmente quedan sujetas a ambas figuras tributarias, si bien exentas respecto a una de ellas (IVA).

La segunda regla especial (que es la que interesa en este caso), supone otra excepción a la regla general, y contempla el caso contrario, es decir, de no sujeción a ninguno de los dos impuestos: Se trata del supuesto de una operación no sujeta a IVA (transmisión global de empresa; art. 7 LIVA), y que, si bien por aplicación de la regla general debería quedar sujeta al impuesto sobre transmisiones onerosas, no obstante, por aplicación de esta segunda regla especial, tampoco queda sujeta a ITP, salvo que en el patrimonio empresarial se incluyan bienes inmuebles, en cuyo caso éstos quedarían sujetos a ITP en concepto de transmisiones onerosas.

En resumidas cuentas, el citado art 7,5 del TRITP contiene la regla general de incompatibilidad de ambos tributos, un supuesto de sujeción a ambos tributos, y otro de no sujeción a ninguno.

Por todo ello, no es ajustada a derecho la resolución del TEAR que considera que la transmisión global de una farmacia está sujeta al gravamen sobre transmisiones onerosas al tipo de bienes muebles por el hecho de no estar sujeta a IVA, ya que así sería de aplicarse la regla general contenida en el art 7,5, pero no tiene en cuenta la excepción que el propio apartado establece para los supuestos de transmisión global de patrimonio empresarial que de forma clara e indubitada exceptúa de





R.G. 151.10

tributación en el ámbito del impuesto sobre transmisiones onerosas a los bienes que no tengan la consideración de inmuebles.

TERCERO.- Deben acogerse asimismo los argumentos segundo y tercero expuestos por el obligado tributario, dado que efectivamente la resolución es contraria a la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos en este punto, con la necesaria precisión de que las respuestas de la DGT a las consultas que se le hayan formulado, aunque se denominen "vinculantes", y que como tales, vinculan a los órganos gestores de la Administración tributaria, no obstante su importante valor Interpretativo, no vinculan a los Tribunales Económico-Administrativos en sus resoluciones, como se ha declarado por este Tribunal Central -recogiendo a su vez la doctrina contenida en la STS de 10 de febrero de 2001- en Resolución de 14 de Septiembre de 2007. Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada por la resolución recurrida (STS 22 de enero de 2004, y la que ésta a su vez cita, SSTS de 2 de febrero y 23 de Abril de 1996), se refiere a supuestos de hecho acaecidos antes de la entrada en vigor del Real Decreto Ley 1/1993 que incluye la redacción del precepto a que se ha hecho mención. Por último, debe señalarse que si bien la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha cuya doctrina Invoca (Sentencia de 26 de febrero de 2009), considera aplicable la doctrina anterior a una situación de hecho acaecida en 2.002, existe alguna otra Sentencia en sentido contrario que expresamente en relación con la transmisión de una oficina de farmacia declara que: "Siendo así, pues, que una farmacia tiene la consideración fiscal de establecimiento comercial y sus rendimientos no son profesionales, sino rentas mixtas derivadas del trabajo y del capital, en el caso de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial con continuidad de la actividad, la transmisión queda no sujeta a IVA, y también queda no sujeta en parte al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero no en lo que se refiere al inmueble incluido en la transmisión, que según el reseñado artículo 7.º 5 del Texto Refundido quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales". (Sentencia de 23 de julio de 2009 Tribunal Superior Justicia Principado de Asturias).

CUARTO.- En consecuencia, debe declararse errónea la resolución dictada por el Tribunal Regional y declarar en unificación de criterio que la transmisión global de empresa que no se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de transmisiones onerosas (salvo los bienes inmuebles) de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7,5 del RDL 1/1993.

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS, ACUERDA:** Estimarlo, respetando la situación jurídica derivada de la resolución impugnada.

