
ESTUDIOS

COMENTARIOS AL ARTICULO 7,5 DEL NUEVO TEXTO REFUNDIDO DEL ITPAJD: AMBITO DE APLICACION DEL ITPO Y DEL IVA

Juan Enrique VARONA ALABERN
Profesor Titular de Derecho Financiero
Miembro de la AEDAF

1. INTRODUCCION

Las normas reguladoras de un tributo no necesitan acotar negativamente su ámbito de aplicación, si éste queda suficientemente claro en los preceptos que configuran los elementos subjetivo y objetivo de su hecho imponible. A veces, la Ley reguladora de un impuesto contiene normas que expresamente declaran no sujetas determinadas operaciones que, en rigor, no eran subsumibles en el hecho imponible. La existencia de aquéllas no siempre resulta inútil o redundante porque, cuando menos, pueden servir para disipar las posibles dudas que se pudieran presentar en materia de aplicación de tributos.

Con menos frecuencia nos encontramos con normas cuya finalidad consiste en deslindar el ámbito de aplicación de varios impuestos simultáneamente. El legislador recurre a esta fórmula cuando existen dos o más tributos que, por gravar los mismos hechos, plantean la duda de cuál -o cuáles- de ellos resulta aplicable. Este es el caso del art. 7,5 del nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el R.D-Leg. 1/1993, de 24 de septiembre que deroga el R.D-Leg. 3050/1980, de 30 de diciembre, que recogía el Texto Refundido del mismo impuesto.

Este precepto pretende deslindar el campo de aplicación de dos impuestos: el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), que, como es sabido, es el impuesto más importante de los tres que se integran bajo la misma denominación (ITPAJD). Este deslinde no es baladí, porque en muchos casos ambos impuestos recogen en sus respectivos hechos imponibles las mismas operaciones, lo que justifica la presencia de normas que expresamente resuelvan los posibles puntos de fricción que puedan surgir.

La distinción tradicional entre exención y no sujeción reviste especial importancia en esta materia. Un hecho u operación está sujeta a un impuesto si cumple los presupuestos subjetivos y objetivos que lo configuran. Si se considera que un determinado supuesto, a pesar de

ESTUDIOS

incluirse en el ámbito de aplicación del tributo, no debe tributar, se tendrá que establecer una segunda norma (de exención) que impida el nacimiento de la obligación tributaria. La no sujeción aparece, en cambio, cuando el supuesto en cuestión queda fuera del campo de aplicación del tributo por no reproducir alguno de sus presupuestos configuradores. En este caso no es necesaria la existencia de una segunda norma para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, ya que desde el primer momento el supuesto queda al margen del tributo. Si existe esta segunda norma, será con fines didácticos y aclaratorios.

Pues bien, este planteamiento está presente en todo el art. 7,5 del TR del ITPAJD. Así, cuando el legislador se está refiriendo a las operaciones exentas del IVA, implícitamente está pensando en operaciones sujetas a este impuesto, por reproducir los elementos de su hecho imponible, es decir, por estar realizadas por empresarios o profesionales que actúan en el ejercicio de su actividad económica. Si no fuera así, tal referencia perdería todo su sentido, o mejor, sería inútil.

El art 7,5 contiene tres partes perfectamente diferenciadas. La primera se refiere al criterio general de delimitación de ambos impuestos.

La segunda contempla un supuesto específico que, si bien no incurre en doble tributación, difumina la naturaleza y finalidad de ambos impuestos. La tercera es la más criticable porque contradice la finalidad perseguida por el legislador al declarar no sujeta al IVA la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Analicemos cada parte por separado.

II. CRITERIO GENERAL DE DESLINDE ENTRE EL IVA Y EL ITPO.

La primera parte del art. 7,5 del TR del ITPAJD recoge el criterio general que delimita el ámbito de aplicación de ambos impuestos. Establece lo siguiente:

“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”.

El precepto reproduce la misma redacción que tenía el derogado art. 7,5 del Texto Refundido de 1980, tras la modificación introducida por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

Como se podrá observar, se trata de un criterio bifronte. Por un lado, las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ámbito de su actividad económica no están sujetas al ITPO, incluso cuando tampoco lo estuvieran al IVA, salvo que se trate del supuesto descrito en la tercera parte del precepto, que analizaremos posteriormente. Por otro, se afirma que lo sujeto al IVA no lo estará al ITPO, manifestando así que ambos impuestos son incompatibles o, si se quiere, alternativos: una operación podrá estar sujeta a uno u otro tributo, pero no a los dos simultáneamente.

Este precepto hay que ponerlo en relación con el art. 4,4, primer párrafo, de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) que dispone lo siguiente: “Las operaciones sujetas a este

impuesto (IVA) no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

El legislador se ha hecho eco de la distinta naturaleza y diversidad de fines de ambos impuestos. El ITPO recae sobre el tráfico civil, mientras que el IVA guarda vinculación estrecha con el tráfico mercantil. Este último impuesto tiene por objeto gravar el consumo, pero entendiendo por éste algo más y algo menos de lo que se desprende de su significado usual. Algo más, en la medida en que grava las prestaciones de servicios y las entregas de algunos bienes de consumo discutible o *sui generis* (por ejemplo, los inmuebles); algo menos, porque no incluye cualquier clase de consumo, sino sólo aquel en que los bienes consumidos han experimentado un proceso de transformación o, lo que es igual, se han insertado en un ciclo económico. Y es en esa circunstancia donde el IVA encuentra relación con el tráfico mercantil; de ahí que las entregas de bienes o prestaciones de servicios sólo estarán sujetas a este impuesto si las realiza un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad económica.

El procedimiento que se debe seguir para determinar si una concreta operación está sujeta al IVA o al ITPO viene señalado, aunque de forma latente, por los dos preceptos citados. Hay que dar prioridad al IVA, es decir, en primer lugar habrá que analizar si el hecho en cuestión es realizado por un empresario o profesional en el ámbito de su propia actividad. Si eso es así, y se cumplen los demás presupuestos objetivos del tributo, se aplicará el IVA a la entrega del bien o prestación del servicio en cuestión, y no cabe -salvo las excepciones que recoge la segunda y tercera parte del art. 7,5 de TR del ITPAJD- sujeción al ITPO.

Este *modus operandi* se deduce de una atenta lectura de ambos artículos. Así, el art. 7,5, al ordenar la no sujeción al ITPO de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales y, en cualquier caso, de las sujetas al IVA, está queriendo indicar que primero se debe estudiar si la operación está sujeta a este último impuesto. De igual manera, cuando el art 4,4 de la LIVA establece que las operaciones sujetas a este impuesto no lo estarán al ITPO, deja traslucir que hay que comenzar por el IVA para averiguar cuál de los dos impuestos es el aplicable, lo que, por otra parte, parece coherente con el carácter general del IVA.

III. SUJECION AL ITPO DE DETERMINADAS OPERACIONES INMOBILIARIAS SUJETAS AL IVA. REFERENCIA AL ART. 108 DE LA LEY DE MERCADO DE VALORES.

Si la primera parte del art. 7,5 del TR resulta coherente con la naturaleza y finalidad de ambos impuestos, más discutible se presenta la segunda parte, que dispone lo siguiente:

"No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo (ITPO) 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".

Esta dicción literal no coincide con la que contenía el mismo precepto del TR de 1980, tras ser modificado por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Este art. 7,5

ESTUDIOS

preceptuaba lo siguiente: "No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo (ITPO) las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido".

La modificación introducida por el nuevo Texto Refundido responde a la distinta concepción que la originaria Ley del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto) tenía de la constitución y transmisión de derechos reales de goce sobre bienes inmuebles. Para dicha Ley estas operaciones se consideraban como entregas de bienes (art. 6,2,1º); en cambio, la vigente Ley del IVA las califica de prestaciones de servicios (arts. 11,1 y 11,2,3º).

En coherencia con ello y para lograr que la constitución y transmisión de derechos reales de goce sobre inmuebles exentas del IVA tributasen por el ITPO, era necesario plasmar este cambio de criterio en la legislación correspondiente. Así, el art. 4,4, a) de la propia Ley del IVA hoy vigente aclaraba que procede la sujeción al ITPO en "las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto (IVA), salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20,2". En los mismos términos se ha expresado el art. 7,5 del nuevo TR del ITPAJD.

Es oportuno resaltar que de aplicarse el criterio general de delimitación entre ambos impuestos, estas operaciones no estarían sujetas al ITPO. En efecto, dado que se trata de operaciones inmobiliarias realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica, están sujetas (aunque exentas) al IVA, por lo que no entraría en juego el ITPO. Por tanto, esta segunda parte del precepto que comentamos constituye una excepción al principio general. La incompatibilidad entre ambos impuestos deja de ser absoluta y pasa a ser relativa, toda vez que se admite que operaciones genuinamente empresariales estén sujetas al ITPO. Con todo, la incompatibilidad se mantiene, no por vía de sujeción, ya que aquellas operaciones están sujetas a los dos impuestos, sino por vía de exención, puesto que sólo tributan efectivamente por uno de ellos (el ITPO). Todo ello, lógicamente, sin perjuicio de las exenciones aplicables en el ITPAJD.

Esta fórmula legislativa resulta criticable fundamentalmente por dos motivos. En primer lugar, desdibuja la línea divisoria que separa un impuesto de otro, lo que contribuye a difuminar la diversa naturaleza y finalidad de ambos tributos a que antes nos referíamos. En segundo lugar y desde una perspectiva económica, el sujetar al ITPO operaciones inmobiliarias exentas del IVA conduce a desvirtuar la neutralidad que debe perseguir este último impuesto, ya que al ser de aplicación el ITPO, el adquirente -sujeto pasivo de este último tributo-, aunque sea empresario o profesional, no podrá deducir el ITPO soportado, por lo que su importe constituirá un costo adicional que influirá a la alza en la formación de los precios de los bienes producidos o servicios prestados. Indudablemente, la solución seguida por el legislador introduce un elemento de cascada o de piramidación indeseable.

Para paliar estos negativos efectos, el art. 20,2 de la vigente Ley del IVA admitió la renuncia a la exención en los casos de entregas de bienes inmuebles exentas del IVA, entendiendo por entregas un concepto más restringido que el que la originaria Ley del IVA contenía, en el que quedan fuera la constitución y la transmisión de derechos reales de goce sobre bienes inmuebles, calificados a partir de este momento como prestaciones de servicios.

El efecto de esta renuncia es el gravamen por el IVA de tales operaciones inmobiliarias, lo que, lógicamente, impide que el ITPO despliegue su virtualidad. De ahí la apostilla del art. 4,4, a), *in fine*, de la vigente Ley del IVA, que mediante una excepción de excepción declara no sujetas al ITPO aquellas operaciones cuando "el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20,2".

Aunque el art. 7,5 del TR del ITPAJD guarda silencio sobre la renuncia a las exenciones en el IVA, no se plantea problema alguno de interpretación. Posiblemente el legislador ha omitido esta circunstancia para no complicar la redacción de este precepto, ya de por sí bastante complejo, en una cuestión de pura lógica y que el art. 4,4,a) de la Ley del IVA deja suficientemente clara.

No puede acabar aquí el análisis de esta segunda parte del art. 7,5 del TR del ITPAJD, que debe ser completada por el art. 17 del mismo Texto Refundido y por el art. 4,4,b) de la LIVA, preceptos ambos que contemplan unos supuestos específicos de transmisión de títulos que presumiblemente encubren verdaderas transmisiones inmobiliarias.

A pesar de que el art. 7,5 del TR del ITPAJD no se refiere expresamente a estos supuestos, se deben incluir en el estudio de este apartado, ya que, en definitiva, cuando las transmisiones las realice un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad económica constituirán -como ahora veremos- entregas inmobiliarias exentas en el IVA y gravadas por el ITPO.

Tanto el art. 17 del Texto Refundido como el 4,4,b) de la LIVA se remiten al art. 108 de la Ley de Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 28 de julio), con la redacción operada por la Disposición Adicional Décimo segunda de la Ley del IRPF. Este art. 108 arranca del art. 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que pretendía combatir el fraude que se producía con la transmisión de acciones o participaciones que camuflaban entregas de inmuebles, evitando de este modo la mayor carga fiscal que esta última operación tenía. Para obviar esta clase de actuaciones, el citado art. 40 consideró que el tipo de gravamen aplicable a la transmisión de aquellos títulos era el correspondiente a los bienes inmuebles, porque a estos efectos se equiparaban los títulos a los inmuebles.

El art. 108 de la Ley de Mercado de Valores recogió esta tradición. Aunque en su apartado primero declara la exención, tanto en el IVA como en el ITPO, de la transmisión de valores admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, en el apartado segundo conecta con la línea iniciada por la Ley 50/1977. En concreto, este apartado dispone que quedan exceptuadas de la exención y tributarán por el ITPO: "1º Las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, de valores que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades./. Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100./. A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, no se tendrán en cuenta

ESTUDIOS

aquéllos, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. 2° Las transmisiones de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la transmisión no hubiera transcurrido el plazo de un año./. En los casos anteriores, se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

No corresponde ahora analizar este precepto, aunque sí es necesario resaltar que la finalidad perseguida es similar a la que sirvió de fundamento al derogado art. 40 de la Ley 50/1977. En esta Ley se trataba de evitar que verdaderas transmisiones inmobiliarias tributasen en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a un tipo inferior al que correspondía a esta clase de inmuebles; ahora se pretende impedir que tales transmisiones se beneficien de una exención que está pensada sólo para la transmisión de valores y no para la cesión de bienes inmuebles.

Antes de la entrada en vigor de la vigente Ley del IVA y del actual TR del ITPAJD, se podía suscitar la duda de si lo dispuesto en el art. 108 de la Ley de Mercado de Valores resultaba sólo aplicable a la transmisión de valores realizada por particulares o también a la efectuada por un empresario actuando como tal, ya que se podía entender que entonces la operación quedaba sujeta al IVA (y exenta) y por aplicación del criterio general de deslinde de ambos impuestos, no estaba sujeta al ITPO. Actualmente, el art. 4,4,b) de la LIVA y el art. 17 del TR del ITPAJD han disipado esta duda ordenando su aplicación también a aquellos casos. El legislador ha querido equiparar los supuestos recogidos en el art. 108 de la LMV a las entregas inmobiliarias exentas del IVA, imponiéndoles también la tributación del ITPO. Por tanto, ya la transmisión de valores esté sujeta al IVA, por ser el vendedor un empresario o profesional ya esté sujeta al ITPO, por ser el enajenante un particular, en ambos casos quedará gravada por este último impuesto.

Esta medida resulta criticable por no ser coherente con el fundamento del precepto. Si lo que se perseguía era evitar que verdaderas transmisiones de inmuebles quedasen exentas por beneficiarse fraudulentamente del beneficio fiscal de la transmisión de acciones (exentas en ambos impuestos), se debía respetar la naturaleza de la operación inmobiliaria, esto es, si estaba sujeta al IVA, dejar que como tal tributara por este impuesto y no atraer siempre y en todo caso la operación al ITPO, ya que este impuesto no es deducible y produce una distorsión en el ciclo económico.

IV. ENTREGAS INMOBILIARIAS REALIZADAS CON OCASION DE TRANSMISIONES DE EMPRESAS NO SUJETAS AL IVA.

Más criticable todavía resulta la tercera parte del art. 7,5 del Texto refundido, que preceptúa lo siguiente:

“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 con-

currentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Esta norma se debe poner en relación con el art. 7,1º de la vigente Ley del IVA, que recoge tres supuestos de no sujeción relativos a la transmisión del patrimonio empresarial o profesional del transmitente. Esta Ley ha ampliado estos supuestos en relación con la originaria Ley del IVA, que sólo recogía uno. No es el momento de extendernos sobre el régimen tributario en el IVA de la transmisión global de empresas, sino sólo de estudiar su posible tributación en el ITPO. Tampoco nos interesa analizar los casos en que las operaciones estarán sujetas por no cumplir los requisitos del citado precepto, ya que entonces les será de aplicación el IVA sin que surjan problemas de coordinación con el Impuesto de TPO, ni tampoco aquellos supuestos de no sujeción por tener lugar una transmisión global del patrimonio empresarial a título gratuito, puesto que en este caso la operación quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Sociedades, según el adquirente fuese una persona física o jurídica, respectivamente (cfr. arts. 3,2 y 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y art. 12, c, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), sin que se suscite conflicto alguno con el ITPO.

Del art. 7,5 se desprende que cuando concurren los presupuestos necesarios para que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no esté sujeta al IVA, las entregas de bienes inmuebles que tengan lugar con ocasión de aquella quedarán sujetas al ITPO.

Esta tercera parte fue introducida por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Antes, nada se decía al respecto, lo que suscitó la duda de si las entregas de inmuebles no sujetas al IVA realizadas con ocasión de una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial estaban sujetas al ITPO.

A mi modo de ver, tales transmisiones no debían quedar sujetas a este impuesto. La no sujeción al IVA no implica necesariamente la sujeción al ITPO, ya que la primera parte del art. 7,5 declara que no estarán sujetas al ITPO las operaciones efectuadas por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad económica, y no cabe duda alguna de que la transmisión del patrimonio empresarial o profesional constituye un ejemplo típico de aquella clase de operaciones. Además, si efectivamente estuviesen sujetas al ITPO, se atentaría contra la neutralidad que debe existir en este tipo de operaciones, puesto que la cuota pagada por el ITPO no es deducible, por lo que se convertiría en un costo más de la actividad que se traduciría en un aumento artificial de los precios. De ahí que, paradójicamente, fuese más beneficioso para el adquirente que la transmisión estuviese sujeta al IVA, ya que de esta forma podría al menos deducir ese impuesto de las cuotas de IVA cobradas en sus posteriores entregas o servicios. Téngase en cuenta que el fundamento de la no sujeción en estos casos estriba en evitar perturbaciones a los adquirentes, que de otra forma deberían adelantar la cuota soportada por la transmisión, financiándolas en tanto no las pudiera deducir de las cuotas que ellos a su vez repercutiesen; por ello, si tales operaciones estuviesen sujetas al ITPO perdería todo su sentido esta clase de no sujeción al IVA. Por tanto, ante el silencio que existía antes de la reforma operada por la Ley 29/1991, había que concluir que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional no sujeta al IVA tampoco se encontraba sometida al ITPO.

ESTUDIOS

Además, tampoco podía quebrantarse la unidad de la transmisión global de la empresa y dispensar de este modo un tratamiento separado a cada uno de los distintos bienes que la integran, ya que la transmisión no recae sobre una amalgama de bienes desconexos y desordenados sino -y precisamente por esto no estaba sujeta al IVA- sobre un conjunto de bienes que forman un todo en cierto modo inescindible al que hay que tratar como tal. El pretender quebrar esa unidad sólo se explica para justificar el gravamen de los inmuebles en el ITPO, explicación lábil y errónea porque ignora la verdadera naturaleza de esta clase de transmisiones.

No fue esta la interpretación de la Dirección General de Tributos. Así, en la Resolución de 7 de junio de 1989, manifestaba lo siguiente: "No obstante quedará sujeta al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la transmisión de bienes inmuebles englobados en el patrimonio empresarial o profesional transferido".

El único argumento que entonces se podía esgrimir en favor de esta última interpretación era, además del recaudatorio, aducir que si las entregas inmobiliarias exentas del IVA, y por tanto empresariales, estaban sujetas al ITPO, parecía razonable que las no sujetas al IVA que también tuvieran la misma naturaleza empresarial recibiesen el mismo tratamiento que las primeras. Pero este razonamiento carecía de consistencia porque por vía analógica se estaba ampliando el hecho imponible del ITPO, contraviniendo lo dispuesto en el art. 24,1 de la Ley General Tributaria. En efecto, la originaria Ley del IVA sólo contemplaba como excepción del criterio general las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles exentos del IVA, sin referirse en ningún momento a los no sujetos, por lo que no cabía extender gratuitamente el contenido de la norma, máxime en un extremo tan excepcional como atentatorio contra el principio de neutralidad.

El TEAC se ha pronunciado sobre esta cuestión en los mismos términos que nosotros hemos defendido. Por su rigor y claridad, vamos a reproducir buena parte de la Resolución de 5 de febrero de 1992, que declaraba lo siguiente: "... de un lado, una operación sujeta al IVA no está sujeta por el concepto de transmisión patrimonial onerosa; y de otro que, aun siendo, como en el caso estudiado, una operación no sujeta al IVA, tampoco lo estará a dicha modalidad del ITP cuando se trate de operación llevada a cabo por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad; esto es, un tipo de actuación que, de no mediar, como en el caso aquí debatido, una declaración legal de no sujeción, caería de lleno en el ámbito de aplicación del IVA./. Que de cuanto acaba de exponerse hay que concluir, en contra de la primera de las pretensiones formuladas por el Director General de Tributos de la Junta de Andalucía, que la transmisión en bloque de un patrimonio empresarial, con continuación de la actividad, no está sujeta ni al IVA ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del de Transmisiones Patrimoniales; con lo cual ha de pasarse a examinar la pretensión formulada en forma subsidiaria por el Director General de Tributos de la Junta de Andalucía relativa a la hipotética sujeción por el ITP, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de las entregas de bienes inmuebles integrantes del patrimonio transmitido globalmente./. Que el anteriormente citado art. 7,5 del TR del ITP, (...) dispone que "no obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA". Precepto que debe ser interpretado en el sentido de que la sujeción como transmisión patrimonial onerosa por el ITP exige la previa exención del IVA, y por tanto, en el caso de los

inmuebles que se considera no es la transmisión de inmuebles, sino la transmisión de un patrimonio empresarial, que ni siquiera ha llegado a estar sujeta al IVA, con lo cual no puede aplicársele el régimen de tributación separada de cada una de las operaciones que está previsto en la consulta vinculante de 25 de noviembre de 1986, que supondría la exención de los inmuebles y su tributación por ITP porque tal régimen sólo alcanza a las transmisiones de patrimonio empresarial sujetas al IVA, esto es, a lo global con cese de actividad o a la transmisión global por partes a distintos adquirentes (se refiere a la anterior Ley del IVA). En consecuencia, el pronunciamiento de este Tribunal debe ser también contrario a la tesis sostenida por el Director General de Tributos de la Junta de Andalucía, toda vez que, según los razonamientos expuestos las entregas o transmisiones de los bienes inmuebles englobados en el patrimonio empresarial no están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP."

Para aclarar cualquier duda y asegurar la tributación de estos supuestos, la Ley 29/1991, modificó la redacción del art. 7,5 del anterior TR del ITPAJD, añadiendo este tercer apartado. El nuevo Texto Refundido ha recogido casi literalmente esta última redacción.

Nótese que el legislador sólo ha hecho mención de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sin referirse a los patrimonios profesionales. Posiblemente haya sido un descuido, porque no parece haber razón alguna para dispensar un tratamiento diferente a las actividades empresariales de las profesionales. De hecho, cuando el art. 7,1º de la vigente Ley del IVA se refiere a estos supuestos de no sujeción, en el apartado a) y c), lo hace indistintamente para los patrimonios empresariales y profesionales.

No obstante, puesto que se trata de una norma muy criticable por las razones analizadas, en la duda hay que interpretarla con un sentido muy restringido, por lo que si el legislador no ha hecho referencia a la transmisión de la totalidad de los patrimonios profesionales, se debe entender que estos supuestos quedan al margen de la tercera parte del art. 7,5 del TR. del ITPAJD, resultando de aplicación el criterio general de delimitación de ambos impuestos que figura en la primera parte de este precepto. En consecuencia, si la transmisión de dicho patrimonio no está sujeta al IVA, hay que estimar también no sujetas al ITPO las entregas inmobiliarias que se efectúen con ocasión de aquella transmisión, ya que son operaciones realizadas por un profesional en el desarrollo de su actividad profesional.