

FISCALIDAD DE LA VENTA DE LA UNIDAD PRODUCTIVA EN CONCURSO Y PRECONCURSO

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Profesor colaborador asociado de la Universidad Pontificia Comillas
Socio de Garrigues

Revistas@iustel.com

*Revista General de Insolvencias & Reestructuraciones /
Journal of Insolvency & Restructuring 2 / 2021*

RESUMEN: La venta de la unidad productiva es una interesante opción en las situaciones de crisis empresarial como opción para facilitar la continuidad de la actividad empresarial y de los puestos de trabajo, así como la mejor y más rápida satisfacción de los créditos de los acreedores. En este trabajo se analizan las implicaciones fiscales en sus distintas vertientes (tributación directa, tributación indirecta y tributación local), desde el punto de vista tanto de la entidad transmitente como de la entidad adquirente.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad, venta de la unidad productiva, concurso, pre-concurso

TAXATION OF THE SALE OF THE BUSINESS UNIT INSOLVENCY OR PRE-BANKRUPTCY PROCEEDINGS

ABSTRACT: The sale of the business unit is an interesting option in business crises as an option to facilitate the continuity of business activity and jobs, as well as the best and quickest satisfaction of creditors' credits. This work analyzes the tax implications in its different aspects (direct taxation, indirect taxation and local taxation), from the point of view of both the transferring entity and the acquiring entity.

KEYWORDS: Taxation, sale of the business unit, insolvency, pre-bankruptcy

TABLA DE CONTENIDOS: I. INTRODUCCIÓN. II. TRIBUTACIÓN DIRECTA. 1. Entidad transmitente. 2. Entidad adquirente. III. TRIBUTACIÓN INDIRECTA. 1. El concepto de unidad económica autónoma en el IVA. 2. Transmisión de elementos que constituyen una unidad económica autónoma a efectos de IVA. 3. Transmisión de elementos que no constituyen una unidad económica autónoma a efectos de IVA. 3.1 Operaciones inmobiliarias en las que resulta de aplicación la exención. 3.2 Operaciones inmobiliarias en las que no resulta de aplicación la exención. 3.3 Operaciones sobre bienes muebles. IV. TRIBUTACIÓN LOCAL.

I. INTRODUCCIÓN

La venta de la “unidad productiva”, entendida como el “conjunto de medios organizados para el ejercicio de una actividad económica esencial o accesoría” (artículo 200.2 TRLC) es, frente a las alternativas de la venta unitaria o la venta en globo, una interesante opción en las situaciones de crisis empresarial para facilitar la continuidad de la actividad empresarial y de los puestos

de trabajo, así como la mejor y más rápida satisfacción de los créditos de los acreedores al conservarse el valor de la empresa.

Esta venta se puede producir en cualquier estado del concurso, ya sea mediante subasta judicial o extrajudicial (artículo 215 TRLC) o, si el juez así lo autoriza, mediante enajenación directa o través de persona o entidad especializada (artículo 216 TRLC). Pero también se puede producir de forma acelerada si así se propone por el deudor al solicitar el concurso (artículo 530 TRLC) o, incluso, en fase preconcursal (art. 583 TRLC).

En este contexto, el objeto de este trabajo es realizar unas someras reflexiones sobre las principales cuestiones a considerar en el ámbito tributario, en sus distintas vertientes (tributación directa, tributación indirecta y tributación local), desde el punto de vista tanto de la entidad transmitente como de la entidad adquirente.

II. TRIBUTACIÓN DIRECTA

Las rentas (beneficios o pérdidas) que se pongan de manifiesto como consecuencia de la venta de la unidad productiva tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante, LIS). Este cuerpo normativo, si bien prevé alguna especialidad para los concursos, no contiene ninguna referencia específica para la venta de la unidad productiva, ya sea en fase concursal o preconcursal, por lo que habremos de encajar las particularidades de esta operación en la regulación general de este impuesto.

A estos efectos, el elemento nuclear es el artículo 10.3 de la LIS, conforme al cual la base imponible se calculará partiendo del resultado contable, determinado de acuerdo con todo el conjunto normativo que conforma el Derecho Contable (principalmente, Código de Comercio, Plan General de Contabilidad, adaptaciones sectoriales y resoluciones del ICAC). Tal importancia se le da a la contabilidad, que se establece la obligación de que los contribuyentes la lleven de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio y demás normativa contable (artículo 120.1) y se faculta a la Administración tributaria para aplicar dicha normativa contable a los efectos de determinar la base imponible (artículo 131). Por ello, en los siguientes apartados, en los que describiremos los efectos fiscales tanto en la entidad transmitente de la unidad productiva como en la entidad adquirente, abordaremos de forma preliminar y sumaria el régimen contable.

1. Entidad transmitente

Como consecuencia de la venta de la unidad productiva, la entidad transmitente obtendrá un beneficio o una pérdida, que se calculará como diferencia entre el precio fijado para dicha transmisión y el valor fiscal de los bienes transmitidos. Dicho beneficio o pérdida, que se encontrará reflejado en el resultado contable de la entidad, se integrará en su base imponible con carácter general.

Como hemos señalado con anterioridad, no se prevé ninguna especialidad para el caso de que dicha transmisión se produzca en fase preconcursal o concursal. Esta ausencia de especialidades contrasta con lo que ocurre, por ejemplo, con el ingreso que se produce en la entidad deudora al producirse una quita o espera sobre las deudas. En este supuesto, el artículo 11.13 de la LIS sí diferencia el tratamiento fiscal aplicable en función de la fase en que se produzca dicha quita y espera, de tal forma que, si esta se produce como consecuencia de la aplicación de la normativa concursal, el referido ingreso se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

Si bien no será lo más habitual, podría darse la circunstancia de que entre las partes se hubiera acordado que la contraprestación por la transmisión de la unidad productiva fuera satisfecha por el adquirente a plazos o de forma aplazada. El artículo 11.4 de la LIS considera que se produce tal situación cuando la contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período impositivo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo será superior al año. En tal caso, el referido precepto dispone que las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Esta regla permite así alinear la carga fiscal con el cobro de la contraprestación, evitando que el pago del propio tributo pueda generar nuevas tensiones de tesorería.

Por otra parte, en el caso de que la transmisión diera lugar a una pérdida, esta se integrará en la base imponible y podrá compensar otros beneficios generados por la entidad en el propio ejercicio o, en su defecto, compensarse en los siguientes ejercicios con las limitaciones que comentaremos justo a continuación.

Finalmente, si, con independencia de que la operación resultara en un beneficio o pérdida contable, la entidad obtuviera una base imponible positiva, esta podría ser compensada con las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a aplicación de la reserva de capitalización (si es el caso) y de la propia compensación. Dicho porcentaje se reduce para el caso de empresas cuyo importe neto de la cifra de negocio sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo. En cualquier caso, con independencia de los anteriores límites porcentuales, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros en todo caso.

2. Entidad adquirente

Por lo que se refiere a la entidad adquirente, la compra de la unidad productiva tiene la calificación contable de “combinación de negocios”, cuya regulación se encuentra en la Norma de Registro y Valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad. Se definen como tal aquellas operaciones en las

que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios. Y, a estos efectos, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

La adquisición del control de un negocio se puede producir mediante distintas operaciones (fusión, escisión, adquisición de acciones, ...), pero, atendiendo a su forma jurídica, la adquisición de una unidad productiva en fase concursal o preconcursal normalmente se originará como consecuencia de la adquisición de todos los elementos patrimoniales de una empresa o de una parte que constituya uno o más negocios.

En este tipo de operaciones, se aplicará el método de adquisición, lo cual supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en la combinación de negocios conforme a sus valores razonables a dicha fecha, siempre que dichos valores puedan determinarse con suficiente fiabilidad, con independencia de la contraprestación acordada (definida como el coste de la combinación de negocios). Pueden surgir así diferencias entre el coste de la combinación de negocios y el valor razonable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos, de signo positivo o negativo:

- a) Por una parte, si la contraprestación acordada fuese superior al valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, la diferencia se reconocerá como un fondo de comercio. Resumidamente, este fondo de comercio se podrá amortizar contablemente en 10 años, pero sin embargo fiscalmente no se permite amortizarlo en menos de 20 años (art. 12.2 de la LIS), por lo que surgirá una diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad, exigiendo la realización de los correspondientes ajustes fiscales para determinar la base imponible.
- b) Por el contrario, en el supuesto, calificado como excepcional por el PGC, de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso. Este ingreso, como ha confirmado la Dirección General de Tributos, quedará plenamente sujeto a tributación en el período impositivo en el que éste se haya devengado (V2009-12), no siendo posible aplicar el criterio de caja anteriormente descrito para las operaciones a plazos o con precio aplazado, puesto que la entidad adquirente de una unidad productiva no adopta una posición “acreadora” o “vendedora”, por mucho que por motivos contables la adquisición efectuada de lugar a un ingreso (V2148-15).

III. TRIBUTACIÓN INDIRECTA

Particular relevancia adquiere la tributación indirecta cuando se adquiere una unidad productiva, ya sea en fase concursal o preconcursal, que podría quedar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), a ambos impuestos o a ninguno, dependiendo de las circunstancias concurrentes. Existe, por tanto, un amplio abanico de posibilidades, no siendo inocuo que resulte de aplicación una u otra, en tanto que los costes fiscales pueden ser radicalmente diferentes en función del tributo o tributos que resulten de aplicación.

La tributación indirecta de la venta de la unidad productiva vendrá determinada en primer lugar por la posible calificación de esta como “unidad económica autónoma” a efectos del IVA. Por tanto, comenzaremos analizando este precepto.

1. El concepto de unidad económica autónoma en el IVA

El concepto de “unidad productiva” en el ámbito concursal no es necesariamente coincidente con el de “unidad económica autónoma” en el ámbito de IVA, conforme a la definición de este concepto contenida en la normativa de este impuesto y su interpretación por la doctrina administrativa y las salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales.

El precepto nuclear del que parte la definición de la “unidad económica autónoma” es el artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

El referido artículo dispone que no estará sujeta a IVA, entre otras operaciones, “la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos” y del que proceda en el ámbito del ITPAJD en el caso de que en el patrimonio se integren inmuebles (cuestión sobre la que ahondaremos más adelante). El referido precepto diferencia la transmisión de la unidad económica autónoma de la mera cesión de bienes, excluida del supuesto de no sujeción. Asimismo, aclara que, a los efectos de apreciar la existencia de una unidad económica autónoma, “resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional”.

Este precepto encuentra su origen en los artículos 19 y 29 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el que se hace referencia a la transmisión de una “universalidad total o parcial de bienes”. Como señaló

el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497-01, Zita Modes) en relación con la norma predecesora, el concepto de “universalidad total o parcial de bienes”, del que trae causa el concepto de “unidad económica autónoma” contenido en la LIVA, 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, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma”. La citada sentencia añade que “el beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o parte de la empresa transmitida y no simplemente liquidar de inmediato la actividad en cuestión, así como, en su caso, vender las existencias”.

A la vista de dicha doctrina, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 26 de febrero de 2020 (R.G. 6997/2016), reitera que el concepto de unidad económica autónoma “no debe ser interpretado como un caso que exige la transmisión de la totalidad de los bienes que componen el patrimonio social, sino que lo fundamental es que la transmisión lo sea de una unidad productiva, susceptible de explotación o funcionamiento autónomos —capaz de crear valor añadido— con la voluntad por el adquirente de continuar la explotación”. Añade dicho órgano administrativo que “lo fundamental es que los elementos transmitidos sean susceptibles de explotación económica y que el adquirente los adquiera con la intención de realizar la explotación económica de los mismos”. Y, como termina señalando, para apreciar la existencia de una unidad autónoma capaz de funcionar por sus propios medios es necesaria la “existencia y transmisión de una explotación económica, esto es, un conjunto de medios personales y materiales que por sí mismos constituyan una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad que se transmite y que permite continuar ésta en sede de la entidad adquirente”.

En este mismo se ha pronunciado de forma reiterada la Dirección General de Tributos, la cual, en diversas consultas, ha sentado la consolidada doctrina de que la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial quedará no sujeta a IVA cuando (i) los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente y (ii) dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con el primero de los requisitos citados, la Dirección General de Tributos ha insistido en que la valoración de los requisitos de unidad económica autónoma debe realizarse en sede del transmitente y ello con independencia de que, tras la transmisión, en sede del adquirente pudiera existir una unidad económica autónoma. Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una unidad económica autónoma en sede del transmitente (DGT V0695-20).

Sobre esta cuestión resulta muy clarificadora la consulta de 14 de febrero de 2019 (V0309-19), planteada por una sociedad en fase de liquidación concursal que había vendido la totalidad de sus bienes y derechos, como

unidad productiva. La sociedad transmitente llevaba en el momento de la transmisión varios años sin desarrollar actividad alguna, habiéndose dado de baja a todos los trabajadores en el año 2013, por lo que la adquirente debería contratar a los trabajadores necesarios para desarrollar la actividad. Además, en los años de inactividad se habían producido robos y daños en las instalaciones que requerirían para la adquirente una importante inversión en trabajos de reparación previa a la reanudación de la actividad. La Dirección General de Tributos se apoya en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de marzo de 2018, en la cual se señaló que “no basta con que el conjunto de los elementos transmitidos permita desarrollar en el futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitar el ejercicio de alguna actividad cuando se produce la transmisión”. En dicho supuesto, el TEAC advirtió que se trataba de una mera transmisión de elementos patrimoniales que “ni siquiera son susceptibles de utilización en el momento de la adquisición, y es necesario que el adquirente realice reparaciones, inversiones, tramite licencias para realizar la actividad, consiga contratos con clientes y proveedores, contrate trabajadores, etc.; es decir, es necesario que aporte a los elementos adquiridos toda la organización empresarial necesaria para poder llevar a cabo la actividad, organización que no se le transmite”. Partiendo de estas consideraciones, concluye que, en tales circunstancias, no es posible entender que se está ante la transmisión de una unidad económica autónoma capaz de funcionar de manera autónoma.

Por otra parte, la circunstancia de que ciertos elementos patrimoniales no sean objetos de transmisión no implica automáticamente que se desnaturalice la unidad económica autónoma. Esta cuestión se plantea con frecuencia cuando el transmitente retiene la propiedad del inmueble donde se desarrolla la actividad, cediéndose este mediante un contrato de arrendamiento al adquirente de la unidad productiva. Para responder a esta cuestión, hemos de acudir a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea recogida en la sentencia de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10 (Christel Schriever). Conforme esta sentencia, en el caso de que el inmueble sea necesario para el desarrollo de la actividad económica, la transmisión de aquel puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, puede que ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad (DGT V0149-21).

De la misma manera, la Dirección General de Tributos ha considerado que el hecho de que no se transmita el equipo de dirección y parte del de administración a la entidad adquirente no es obstáculo para aplicar el supuesto de no sujeción, en la medida que, junto con los activos transmitidos, se hayan cedido los medios humanos (personal encargado de la actividad empresarial) y materiales necesarios para considerar que se transmite una unidad económica capaz de funcionar de manera autónoma (DGT V0695-20).

Por el contrario, si la transmisión abarca exclusivamente la cesión de activos, sin acompañarlos de la estructura organizativa necesaria para el

desarrollo de una actividad empresarial, dicha transmisión constituiría una mera cesión de bienes que quedaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha resaltado que “si la transmisión, aun teniendo por objeto el total del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, únicamente consiste en la liquidación del remanente de un activo, de forma que no se transmite un conjunto de elementos susceptibles de funcionar autónomamente, sino que lo que se procede es a la liquidación de los elementos que permanecen en el patrimonio empresarial o profesional, a la venta de esos elementos no le será aplicable la no sujeción al impuesto” (DGT V2123-15).

2. Transmisión de elementos que constituyen una unidad económica autónoma a efectos de IVA

De acuerdo con lo que acabamos de señalar, la transmisión de una unidad económica autónoma en los términos anteriormente expuestos sería una operación no sujeta a IVA.

La finalidad de este supuesto de no sujeción, como señaló el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el anteriormente referido asunto Zita Modes, es “facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante la devolución del IVA soportado”.

Sin embargo, en el caso de España, nos encontramos con la particularidad de que la no sujeción a IVA puede ocasionar un grave perjuicio fiscal al adquirente si en la unidad productiva se incluyen inmuebles, dado que estos quedarán sujetos a la modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” (TPO) del ITPAJD y este impuesto, a diferencia del IVA, no es recuperable.

La tributación por la referida modalidad del ITPAJD viene provocada por el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el cual establece dos reglas:

- a) En primer lugar, una regla general que declara la no sujeción a esta modalidad de las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas 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 IVA.
- b) En segundo lugar, una regla especial que, como excepción a la anterior regla general, somete a tributación por TPO a 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 IVA. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de febrero de 2015 (R.G. 6307/2011) ha aclarado que, atendiendo al espíritu de esta norma, que busca la coordinación necesaria

entre el IVA y la modalidad de TPO del ITPAJD, para evitar situaciones no deseadas tanto de doble imposición como de no imposición, la referencia que efectúa el artículo 7.5 del Texto Refundido a la transmisión de una “unidad económica autónoma”, aunque esta no constituya la totalidad del patrimonio empresarial.

Por tanto, conforme a este precepto, la transmisión de los inmuebles integrantes de una unidad productiva que se califique como “unidad económica autónoma”, aun cuando haya sido realizada por un empresario o profesional, tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD. En tal caso, la base imponible, estará constituida por el valor real de lo transmitido, sin que puedan deducirse de ese valor las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca, y sobre esa base imponible se aplicará el tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma donde esté sito el inmueble (DGT V0588-16).

3. Transmisión de elementos que no constituyen una unidad económica autónoma a efectos de IVA

Si los bienes transmitidos no constituyen una unidad económica autónoma a efectos de IVA, no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.º de la LIVA y deberá tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables (lo más habitual será que proceda tributar por IVA al tipo general).

Como en el caso anterior, habrá de prestarse especial atención a los inmuebles que se puedan encontrar incluidos en el conjunto de elementos transmitidos, dado que, si la operación es calificable como una segunda o ulterior entrega de edificaciones, la transmisión de los inmuebles quedaría sujeta pero exenta de IVA en virtud del artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA. A continuación, diferenciamos los efectos en función de que sea de aplicación o no la referida exención.

3.1. Operaciones inmobiliarias en las que resulta de aplicación la exención

Al igual que ocurría con los inmuebles integrados en una unidad económica autónoma no sujeta a IVA, la exención puede ocasionar graves perjuicios fiscales en tanto que, de acuerdo con al anteriormente citado artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, la transmisión de los inmuebles, aun cuando haya sido realizada por un empresario o profesional, tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD. En efecto, el referido precepto somete a tributación 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 IVA.

Ahora bien, a diferencia del supuesto de no sujeción por transmisión de unidad económica autónoma, es posible renunciar a la exención cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades

empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción (artículo 20.Dos de la LIVA). La renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes inmuebles y se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo, debiéndose justificar con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste se haga constar la concurrencia de los requisitos exigidos para aplicar la renuncia a la exención. De hacerse uso de esta renuncia, la operación no tributará por la modalidad de TPO del ITPAJD, sino por IVA, con la particularidad de que operará la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º.e) de la LIVA.

La no tributación por la modalidad de TPO implicará la sujeción de la operación a otra de las modalidades del ITPAJD, la cuota variable de “Actos Jurídicos Documentados” (AJD). De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD, se devengará dicha cuota variable cuando se trate de una primera copia de una escritura o acta notarial, tenga por objeto cantidad o cosa valuable, contenga un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y estos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las restantes modalidades del ITPAJD. Requisitos, todos ellos, que se cumplen en las operaciones sobre inmuebles. El tipo de gravamen aplicable es el aprobado por la correspondiente Comunidad Autónoma, siendo habitual que se establezca uno superior al ordinario cuando se trata de operaciones en las que se ha renunciado a la exención.

3.2. *Operaciones inmobiliarias en las que no resulta de aplicación la exención*

En el caso de que la entrega de los bienes inmuebles no se encuentre afectada por la exención (por tratarse de una primera entrega), la operación tributará por IVA, siendo en este caso de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.º.e) de la LIVA para las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

La tributación por IVA impedirá la tributación por la modalidad de TPO del ITPAJD, pero no así el devengo de la cuota variable de AJD, en los términos anteriormente expuestos.

3.3. *Operaciones sobre bienes muebles*

En el caso de que la operación no incluya bienes inmuebles, la operación quedará generalmente sujeta a IVA y, en su caso, a la modalidad de cuota variable de AJD cuando concurren todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD.

La Dirección General de Tributos (V3247-14, de 3 de diciembre de 2014), en una consulta referente a la adquisición de una unidad productiva, ha señalado que la exclusión de determinados inmuebles, sobre los que se suscribiría un contrato de arrendamiento, impediría que concurra el requisito de inscribibilidad en alguno de los registros a que se refiere el referido precepto y, por tanto, la tributación por la cuota variable de AJD. No obstante, habrá de estarse atento a la posible revisión de esta doctrina a la vista de las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020 (rec. 3873/2019) y 18 de febrero de 2021 (rec. 6777/2019).

IV. TRIBUTACIÓN LOCAL

Finalmente, haremos una breve referencia a la posible tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, comúnmente conocido como Plusvalía Municipal, en el caso de que en la unidad productiva se incorporen bienes inmuebles.

Este tributo grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se pongan de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de dichos terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Dicho incremento de valor se cuantifica aplicando sobre su valor catastral unos porcentajes anuales en función de la antigüedad de los terrenos.

Esta fórmula de calcula determina que la base imponible siempre resulte positiva, incluso en supuestos en los que los terrenos han sufrido un decremento de valor. Por esta razón, el Tribunal Constitucional (STC 59/2017) declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible y de la gestión del impuesto, “pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. Se trata, en palabras del Tribunal Supremo, de una “inconstitucionalidad y nulidad parcial”, puesto que dichos preceptos seguirán siendo constitucionales y plenamente aplicables cuando el contribuyente no aporte un indicio de prueba suficiente para acreditar la inexistencia de plusvalía (STS de 9 de julio de 2018, Rec. 6226/2017).

Por tanto, la empresa transmitente de la unidad productiva podrá quedar sometida a tributación por este impuesto, planteándose en este caso la relevancia de la intervención judicial en el proceso de transmisión para acreditar la inexistencia de plusvalía.

En relación con esta cuestión, podemos hacer referencia a la reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 10 de diciembre de 2020 (Rec. 569/2017). El objeto del recurso eran las liquidaciones practicadas por un Ayuntamiento como consecuencia de la venta de la totalidad de una unidad productiva por una empresa en liquidación, por subasta judicial. La sentencia de instancia había concluido que la circunstancia de que el valor de transmisión fuera inferior al de adquisición no permitía acreditar la inexistencia de un incremento de valor, puesto que el primero, condicionado por la situación de liquidación, no respondía al valor real de mercado.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía disiente de tal criterio y da la razón al contribuyente, razonando que, “enajenado el terreno (en una compleja operación según la sentencia) sujeto a un procedimiento de ejecución forzosa, mediante intervención judicial concursal y notarial, y adjudicado el bien donde se hallan los terrenos a un tercero mediante precios porcentuales fijados en el procedimiento de subasta judicial, poco margen hay para acudir al valor de mercado, valor real del terreno”. Añade, en esta misma línea, que “el terreno fue transmitido y adquirido por el mejor postor y ese es el valor concreto por mucho que se dictamine pericialmente y este también es el resultado de la capacidad económica del transmitente que de otra forma resultaría avasallada si, además del infra precio por el que se adjudica a un tercero, tiene que pagar por la valoración que se determina, según las reglas del impuesto, el Ayuntamiento”. Por lo anterior, las liquidaciones recurridas fueron anuladas.

En definitiva, la tributación local también puede ser muy relevante al transmitirse la unidad productiva, ya sea en fase concursal o preconcursal.