

**NUM-CONSULTA** V0168-16

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA-SALIDA** 19/01/2016

**NORMATIVA** LIRPF, Ley 35/2006, artículos 27, 28, 33, 34 y 99.

RIRPF, RD 439/2007, artículo 75.

LIVA, Ley 37/1992, artículo 7.

**DESCRIPCION-HECHOS** La sociedad consultante, dedicada a la actividad de mecanización de motores fuera de uso, ha adquirido la totalidad del patrimonio empresarial de un empresario autónomo cuya actividad era la reparación y limpieza de radiadores industriales, vehículos agrícolas y turismos, y que estaba compuesto por bienes materiales (enseres, herramientas, existencias) e inmateriales (conocimientos, clientela, proveedores), sin incluir el local donde dicho autónomo desarrollaba su actividad.

### **CUESTION-PLANTEADA**

- 1.) Si la operación descrita está o no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2.) Si el pago satisfecho al empresario por la adquisición de la totalidad de su patrimonio empresarial está sujeto a retención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 3.) Si dicha operación debe consignarse en el modelo 347.

### **CONTESTACION-COMPLETA**

- 1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

De conformidad con el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan 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 procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, 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.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

(...).”.

Este Centro Directivo ha interpretado el alcance de este precepto, entre otras, en la contestación vinculante, de 3 de diciembre, nº V3247-14, en la que se planteaba el supuesto de la adquisición de los elementos materiales de una actividad con excepción de determinadas máquinas que el consultante no estimaba necesarias para el desarrollo de la actividad. De acuerdo con dicha contestación:

“La interpretación de los supuestos de no sujeción a que se refiere el artículo 7.1º de la Ley del Impuesto debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (el Tribunal, en adelante) establecida entre otras, en las Sentencias de 27 de noviembre de 2003 y de 10 de noviembre de 2011, recaídas, respectivamente en los Asunto C-497/01, Zita Modes, y C-444/10 Christel Schriever.

En este sentido, el Tribunal ha interpretado que la aportación no sujeta a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes debe entenderse 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.

Por otra parte, el criterio para la consideración de que los elementos que van a transmitirse son constitutivos de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, debe ser revisado a la vista de la referida sentencia “Christel Schriever” planteada en relación con la transmisión de los elementos afectos a un comercio minorista en el que no se producía la transmisión del local comercial donde se desarrollaba la actividad pero que iba a ser simultáneamente arrendado por el transmitente al adquirente por tiempo indefinido.

En primer lugar, el Tribunal determina que en cada caso concreto habrá que analizar si el inmueble en cuestión es necesario para el desarrollo de una actividad económica, conjuntamente con el resto de los elementos transmitidos, atendiendo a la naturaleza de la actividad y a las características propias del inmueble.

(...).

Sin embargo, el Tribunal en la sentencia “Christel Schriever” establece que, una vez que se ha determinado la necesidad de la transmisión del inmueble, ésta 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, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.”.

En el escrito de la consulta, la entidad manifiesta que adquiere un patrimonio empresarial constituido por elementos materiales tales como enseres, herramientas y existencias así como elementos inmateriales como la cartera de clientes y las relaciones comerciales del transmitente así como el compromiso de este último de proceder al adiestramiento y la transmisión del conocimiento necesario al personal de la entidad consultante para el desempeño de la actividad económica que venía desarrollando el transmitente. Así, en el supuesto planteado en el escrito de la consulta, no se trata exclusivamente de una mera cesión de bienes, lo cual determinaría la sujeción al impuesto, sino que, adicionalmente, son transmitidos los elementos intangibles necesarios para el desarrollo de la actividad económica en cuestión, que constituyen una estructura organizativa de factores de producción en los términos previstos en la Ley.

Adicionalmente, en la medida en que el local en el que el transmitente ejercía la actividad de limpieza y reparación de todo tipo de radiadores no fuera necesario para el ejercicio de la misma debido a que dicha actividad es de tal naturaleza que no requiera de unas instalaciones o un local que cumpla con condiciones o características especiales, el hecho de que no se transmita dicho local junto con el resto de elementos materiales o inmateriales no debe impedir la aplicación de la no sujeción contemplada en el artículo 7.1º de la Ley del impuesto.

En consecuencia y a falta de otros elementos de prueba, la operación descrita en el escrito de la consulta estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## 2.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El análisis de la tributación de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de un empresario autónomo requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la venta de las existencias supondrá la obtención de un rendimiento íntegro de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley del Impuesto, según el cual “para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo”.

Por tanto, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de los elementos del inmovilizado referidos se determinarán según lo dispuesto en el artículo 34.1, b) de la LIRPF, esto es: por diferencia entre los valores de adquisición (si esta se hubiera realizado mediante precio) y transmisión de los elementos patrimoniales transmitidos.

En desarrollo de la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta que se establece en el artículo 99 de la LIRPF, el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en su artículo 75 delimita cuales son las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta de la siguiente forma:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

Los rendimientos de actividades profesionales.

Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

Los rendimientos de actividades forestales.

Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2.º de este Reglamento que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, así como las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento.

b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, 3. (...).

De acuerdo con este precepto, cuando se trate de rendimientos de actividades económicas existirá la obligación de retener cuando los rendimientos satisfechos deban calificarse como rendimientos de actividades profesionales, de actividades agrícolas o ganaderas, de actividades forestales y de determinados rendimientos empresariales que se determinen por el método de estimación objetiva. Al respecto, el apartado 2 del artículo 95 del RIRPF califica como rendimientos de actividades profesionales, en general, "los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas..."

En el caso planteado, y según manifiesta la entidad consultante, la actividad económica desarrollada por el transmitente del patrimonio empresarial está incluida en el epígrafe 691.2 "Reparación de automóviles y bicicletas" de la sección primera del IAE, por lo que los rendimientos derivados de dicha actividad deben calificarse como rendimientos de actividades empresariales. Por lo tanto, solamente existirá obligación de retener o de ingresar a cuenta si la actividad desarrollada por el perceptor estuviese incluida entre las actividades económicas empresariales determinadas en el artículo 95.6.2º del Reglamento del Impuesto y el rendimiento neto de la misma se determinase por el método de estimación objetiva. Dado que dicha actividad no se encuentra incluida entre las actividades económicas empresariales determinadas en el artículo 95.6.2º del Reglamento del Impuesto, no procederá practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos de la actividad económica obtenidos por el empresario y derivados de la transmisión de la totalidad de su patrimonio empresarial.

Por su parte, respecto de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos del inmovilizado tampoco procederá practicar retención o ingreso a cuenta por parte de la sociedad consultante al no encontrarse dichas rentas entre las sujetas a retención o ingreso a cuenta conforme a lo previsto en el artículo 75 del RIRPF.

3.) Obligación de declarar la operación en el modelo 347.

El artículo 31.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) señala:

“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas. A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).

(...)”.

En esta línea, el artículo 33.1 de dicho reglamento establece:

“(...)”.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

(...)”.

Ello supone que, en principio, deberá consignarse en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas, todas las operaciones, inclusive las exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor añadido.

Por otra parte, el artículo 33.2.a) del mismo reglamento dispone:

“No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

a) Aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura, así como aquellas en las que no debieron consignar los datos de identificación del destinatario o no debieron firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

En tal sentido, en el caso de que no existiera obligación de expedir y entregar factura en relación a una operación, no deberá incluirse dicha operación en la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.