

Incidencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en las operaciones de reestructuración empresarial

Juan Francisco Romero Rey

Abogado y miembro de la AEDAF

Resumen

En congruencia con el principio de primacía de la normativa comunitaria sobre los ordenamientos nacionales, la labor de interpretación del Ordenamiento Jurídico realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha conformedo una interpretación no restrictiva de la norma de no sujeción al IVA que despliega importantes efectos en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial, contra esta doctrina parece probable que se haya producido una colisión de la vigente regulación de la Ley del I.V.A. española.

Palabras clave

IVA, No sujeción, reestructuración empresarial, rama de actividad.

Recibido el 17-04-2018/Aceptado 5/06/2018

Impact of the Community case-law on VAT in restructuring operations

Abstract

Consistent with the principle of primacy of Community legislation over national systems, the interpretation of the legal order made by the Court of Justice of the European Union has formed a non-restrictive interpretation of the rule of non-subject to VAT that displays important effects in the field of business restructuring operations, against this doctrine it seems likely that there has been a collision of the current regulation of the VAT Law Spanish.

Keywords

Non-subjection, business restructuring operations.

Sumario

1. Introducción
2. Evolución de la jurisprudencia del T.J.U.E. en relación con operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito del IVA.
 - A) Sentencia Zita Modes.
 - B) Sentencia Schriever.
 - C) Requisito de la continuidad de la actividad empresarial por parte del cesionario.
3. Influencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración empresarial.
 - A) Preeminencia del principio de neutralidad impositiva en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración.
 - B) Sobre la deseable coordinación de los diferentes regímenes impositivos.
 - C) Posible colisión de la regulación de la no sujeción realizada por la ley del IVA con el ordenamiento jurídico comunitario.
4. Conclusiones

1. Introducción

Mucho se ha escrito sobre la figura de la no sujeción al IVA, regulada en nuestro ordenamiento jurídico interno en el artículo 7-1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹, que partiendo de un enfoque simplista, ha ido evolucionando hasta la configuración actual, no lejana aunque sutilmente diferente a la que la Ley del Impuesto sobre Sociedades realiza a la hora de definir el concepto de rama de actividad, dentro del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial².

La figura de la no sujeción en el IVA hunde sus raíces en la regulación de la materia realizada inicialmente por la Sexta Directiva³, 77/388/CEE, configuradora del IVA, cuyo principio vertebrador y básico es el de la perseguida neutralidad del gravamen, que ha de materializarse de una forma especialmente intensa en el ámbito de las operaciones dirigidas a la adaptación de las empresas a las volubles circunstancias económicas y del mercado.

Actualmente su regulación en el Derecho Comunitario se encuentra en el artículo 19⁴ de la Directiva 2006/112/CE⁵, que recepciona la regulación inicial que de esta materia hizo el artículo 5-8 de la ya derogada Directiva 77/388/CEE.

En el ámbito de la imposición indirecta, nos encontramos en la actualidad en una situación cada vez más favorable a una amplia y no restrictiva aplicación de la norma de no sujeción al IVA a las operaciones de transmisión de activos y pasivos afectos a unidades empresariales económicas autónomas, derivada de la progresiva flexibilización en la interpretación de esta figura llevada a cabo por la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que contrasta con el tratamiento restrictivo introducido recientemente en la norma de transposición española.

El análisis de la evolución jurisprudencial en el ámbito del IVA de esta materia, condensada en una pluralidad de sentencias entre las que destacan las de los asuntos Zita Modes (2003) y Schriever (2011), nos permitirá apreciar la afinidad e imprescindible coordinación de esta figura con los principios rectores del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito de la imposición directa.

1 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992, páginas 44247 a 44305 (59 págs.) BOE-A-1992-28740.

2 Regulado en la Capítulo VII del Título VIII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014. BOE-A-2014-12328.

3 Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido; base imponible uniforme. [Disposición derogada] «DOUE» núm. 145, de 23 de junio de 1977, páginas 1 a 40 (40 págs.) DOUE-L-1977-80129.

4 "Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una 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. Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales."

5 DIRECTIVA 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118 (118 págs.) DOUE-L-2006-82505.

2. Evolución de la jurisprudencia del T.J.U.E. en relación a la a las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito del IVA.

Las diversas manifestaciones del principio de Primacía del Derecho Comunitario⁶ han dejado sentir su influencia en la regulación jurídica de la figura de la no sujeción al IVA definida inicialmente en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva⁷, que es aplicable a las operaciones de transmisión en bloque de los conjuntos de activos afectos a las actividades empresariales en los diferentes ordenamientos internos de los Estados miembros, tanto por la necesidad de transposición del mismo, como por aplicación directa en defecto de ésta.

La labor realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), ha modelado y definido en último término el marco jurídico en el que se desenvolverán las operaciones de reestructuración empresarial.

El estudio de los criterios establecidos por la Jurisprudencia del TJUE resulta absolutamente imprescindible para realizar un correcto enfoque del régimen jurídico-tributario propio de la transmisión de las unidades empresariales en funcionamiento; entre sus sentencias destacan la Sentencia Zita Modes⁸ y la Sentencia Schriever⁹.

A) Sentencia Zita Modes.

La Sentencia Zita Modes enjuicia el caso de una sociedad mercantil luxemburguesa que explotaba una tienda de ropa y vendió sus instalaciones de artículos de moda a otra sociedad no vinculada con aquella llamada Milady. Esta cambió el destino de dichas instalaciones comerciales pasando explotar en las mismas una tienda de perfumes.

La aplicación del régimen de no sujeción al IVA a esta operación de transmisión de activos empresariales fue denegado por las autoridades fiscales luxemburguesas bajo el pretexto de que la entidad adquirente no había continuado con la actividad de la transmitente, ya que según la normativa interna del IVA aplicable a dicho supuesto, la entidad beneficiaria de dicha operación debía continuar con la actividad de la transmitente y además contar con la oportuna autorización administrativa para ejercer su actividad correspondiente, circunstancia ésta que no había sido acreditada por la entidad beneficiaria.

Resulta conveniente destacar en este punto que la normativa interna española del IVA, contemplaba en ese momento una regulación afín a la expuesta, en la que se establecían claras restricciones a la aplicación del mecanismo de la no sujeción.

6 PEREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario Parte General. Vigésima Edición. Editorial Aranzadi 2010, pags. 93 y 94. "Las leyes del IVA de cada país deben limitarse en lo esencial a copiar lo que establece la Sexta Directiva (actualmente Directiva 2006/112/CE). Los Estados Miembros disponen solo de un cierto margen de disposición, fundamentalmente para establecer el tipo impositivo aplicable que no puede ser inferior al mínimo fijado en la Directiva...se trata sencillamente de la aplicación del principio general de la Primacía del Derecho Comunitario en las materias que el Tratado reconoce competencia a la Unión."

7 Artículo 5-8). Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una 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.

8 STJUE de fecha 27 de noviembre de 2003, sobre el asunto C-497/2001, Zita Modes Sàrl versus Administration de L'ensregistrement et des domaines (Luxemburg).

9 STJUE de fecha 10 de noviembre de 2011, sobre el asunto C-444/2010, Christel Schriever versus Bundesfinanzhof (Germany).

Así pues, en nuestro ordenamiento interno, al igual que en la regulación de Luxemburgo, se configuraba como un elemento imprescindible para la aplicación del supuesto de no sujeción, que el cesionario continuara con la misma actividad que hasta ese momento había venido desarrollando el cedente, al entenderse que esta circunstancia resultaba necesaria para el cumplimiento del requisito de la continuidad con la personalidad jurídica del transmitente, establecida por la Sexta Directiva en el punto octavo de su artículo cinco (hoy regulado por el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CEE).

En la Sentencia del caso Zita Modes, el TJUE se posicionó claramente a favor de la eliminación de las restricciones legales a la aplicación de la regla de no sujeción, que los diferentes Estados miembros contemplaban en sus normas de transposición interna.

En nuestro Ordenamiento Jurídico Interno, la Ley 4/2008¹⁰, siguiendo la Jurisprudencia del TJUE modificó la regulación vigente hasta entonces que había sido muy restrictiva en lo que respecta a la aplicación de las reglas de la no sujeción.

El propio Tribunal de Justicia de la UE estableció que las regulaciones legales deberían permitir la aplicación de esta regla de no sujeción a todas las operaciones de naturaleza empresarial en las que se produjera la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos, sin que pudieran establecerse restricciones salvo que, o bien se apreciara un claro riesgo de fraude tributario, o bien se produjera una colisión con el principio de defensa de la competencia, en cuyo caso deberá prevalecer éste último.

De igual modo, ante la carencia de una plasmación normativa homogénea¹¹, el TJUE concretó en esta sentencia la necesidad de realizar una interpretación uniforme, en el ámbito del derecho interno de los diferentes Estados miembros, a la hora de definir el concepto de la transmisión a título oneroso o gratuito, o bajo la forma de sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes, a la luz de la finalidad última perseguida por la referida institución.

Al amparo de lo dispuesto en el artículo 5 de la Sexta Directiva, que define el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA, y en función de su finalidad, el TJUE en la Sentencia Zita Modes determinó las operaciones concretas que caen bajo el amparo de dicha regla, entre las que se encuentra comprendida la transmisión de un establecimiento mercantil y la transmisión de parte de una empresa que goce de autonomía funcional y que se halle constituida por una serie de elementos materiales o inmateriales cuya conjunción constituya o pueda constituir una empresa, o parte de la misma, con capacidad para desarrollar una actividad económica autónoma¹².

Así pues, el análisis de estas conclusiones del TJUE nos lleva a preguntarnos por la afinidad del concepto de *"transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de*

10 Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. «BOE» núm. 310, de 25 de diciembre de 2008, páginas 51998 a 52024 (27 págs.) BOE-A-2008-20802.

11 Esta tesis de la interpretación uniforme del Derecho de la Unión Europea es avalada también por otros pronunciamientos del TJUE entre los que destaca la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2012, asunto C-467/08, Padawan, que en su apartado 32 expone que "según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se desprende de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de dicha disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar". Ejemplo de ello son, entre otras, las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C 287/98, Rec. p. I 6917, apartado 43, y de 2 de abril de 2009, A, C 523/07, Rec. p. I 2805, apartado 34.

12 TJUE Zita Modes ap.27. "la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica en el sentido de esta Directiva sí podría incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 8, de dicha Directiva".

una universalidad total o parcial de bienes" con el de rama de actividad, definido expresamente por la normativa comunitaria de operaciones de reestructuración empresarial¹³.

Nuestra respuesta a dicha cuestión debe ser claramente favorable, aunque con las matizaciones que haremos, ya que a nuestro juicio toda "rama de actividad" encajará en el concepto definido por el TJUE a los efectos del artículo 5-8 de la Sexta Directiva¹⁴.

En la misma línea apuntada se pronuncian de forma expresa los profesores Calderón Carrero y Quintas Seara¹⁵ al exponer que "la definición de las operaciones cubiertas aportada por el TJUE coincide sustancialmente con el concepto de rama de actividad establecido en el art. 2, apartado j), de la Directiva 2009/133/CE12 donde se define 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"*.

Pero a nuestro juicio esta posición, debe ser matizada a la luz de la jurisprudencia del TJUE, al ser el concepto de rama de actividad en el ámbito del régimen de diferimiento más restrictivo que el de transmisión a título oneroso o gratuito utilizado por el artículo 5-8 de la Sexta Directiva del IVA.

En este punto se debe destacar que el encaje entre ambas figuras no es simétrico, al no producirse la equivalencia si realizamos la comparativa en ambos sentidos, puesto que no todos los conjuntos de elementos que integran el concepto de la entidad de universalidad de bienes y derechos a los efectos del IVA, podrán a su vez ser considerados como rama de actividad, ya que aquella figura, propia de la Sexta Directiva, podrá estar integrada por realidades más escuetas que este último.

De igual modo, también aparecen destacables diferencias de índole temporal, que despliegan sus efectos en el momento que ha de ser apreciada la concurrencia de dichas circunstancias en los diferentes estadios de la operación de reestructuración empresarial.

A este respecto la normativa del IVA resulta claramente menos exigente que la del régimen de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, ya que aunque para ambos resultaba importante la existencia de un conjunto ordenado de bienes y derechos en el estadio anterior a la perfección de la operación de reestructuración, sin embargo tras la evolución jurisprudencial del TJUE, en el ámbito del IVA, esta necesidad propia del régimen de diferimiento del IS se diluye siendo a su vez menos exigente con el mantenimiento de la estructura transmitida a posteriori.

Por tanto, resulta evidente el paralelismo y afinidad aunque no coincidencia de las diferentes concepciones jurídicas de ese conjunto empresarial de elementos corporales e incorporeales que utiliza la normativa tributaria comunitaria en sus diferentes manifestaciones¹⁶, a la hora de enfocar estos dinámicos conceptos, siempre presidido por el claro objetivo común de posibilitar la adaptación de las empresas a las condiciones cambiantes del mercado, sin que este régimen jurídico de naturaleza tributaria pueda suponer un elemento de obstaculización o fricción en el desarrollo de dichos esenciales procesos¹⁷.

13 La Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, 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 de una explotación".

14 La Sentencia Zita Modes define el concepto de universalidad de bienes en su ap 40 al decir: "el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales 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.

15 Calderón Carrero y Quintas Seara "El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013, pag 100.

16 En este sentido también se pronuncia la STJUE de 29 de Abril de 2004, asuntos C-137/02, Fax World.

17 Ver Sentencia Zita Modes, ap. 39

No obstante, a nuestro juicio, la mayor contribución de la Sentencia Zita Modes a la definición del marco jurídico de aplicación del artículo 5-8 de la Sexta Directiva, lo constituye la consideración de que no puede limitarse la aplicación de dicho precepto a los casos en los que el beneficiario de la transmisión de esa universalidad total o parcial de bienes y derechos continúe con la misma actividad empresarial que el transmitente, sino que, muy al contrario, admite su aplicación aun en el caso de dedicarlos a otra actividad diferente¹⁸, lo que depara interesantes consecuencias.

Esta consideración de la Sentencia Zita Modes se apoya en la literalidad del citado artículo 5-8 de la Sexta Directiva, que pone su énfasis en la continuidad en la personalidad del transmitente por parte del cedente, lo que es matizado por el TJUE en el sentido de considerar que dicha norma parte de la base de que estos supuestos no pueden ser definidos como el hecho imponible consistente en la entrega de bienes (no entrega) propia del artículo 2-1 de la Sexta Directiva.

Esta norma estableció la regla de la “no entrega” al considerar que no suponía entrega de bienes la transmisión a título oneroso o gratuito de la universalidad total o parcial de un conjunto de bienes y derechos, al suceder el beneficiario en su esfera personal al cedente, englobándose en esta regla por tanto las múltiples formulas en las que se pueden materializar las entregas de bienes y derechos a las entidades mercantiles, lo que conecta directamente con el ámbito en el que se desenvuelven las operaciones de reestructuración empresarial.

Pero el énfasis fundamental que determina la concurrencia de esa sucesión en la personalidad lo pone la jurisprudencia del TJUE en el elemento volitivo, consistente en la apreciación de la intencionalidad que guía al beneficiario de la transmisión, que debe ser ineludiblemente la de continuar con la actividad empresarial, aun cuando sea de diferente naturaleza a la desarrollada anteriormente por el transmitente¹⁹.

En este punto adquieren especial relevancia los elementos subjetivos de carácter interno, a la hora de acreditar la intención de suceder en la personalidad empresarial del transmitente, por lo que según la jurisprudencia apuntada se deberá constatar la existencia de elementos objetivos²⁰ que así lo demuestren de forma indubitada.

Este aspecto subjetivo es donde la configuración jurídica de la no sujeción al IVA y del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial en el ámbito de otros impuestos cobran su mayor relevancia, por lo que a nuestro juicio, a la luz de la jurisprudencia analizada, este elemento subjetivo se configura como el elemento esencial de la conjunción entre ambos regímenes, lo que a la postre garantiza la correcta materialización de la perseguida neutralidad fiscal que ha de guiar la regulación jurídica de estas operaciones.

Por tanto, la Sentencia Zita Modes al reforzar esta exigencia, despliega su influencia incluso más allá del IVA, al complementar todo el ordenamiento fiscal de las operaciones de reestructuración trascendiendo de su ámbito estricto.

En consecuencia, la aplicación conjunta de dichos regímenes fiscales a la transmisión de elementos afectos a actividades económicas en el ámbito propio de las operaciones de reestructuración empresarial precisará de la concurrencia efectiva de esos índices objetivos reveladores de la intencionalidad.

18 Esta tesis es avalada también por otros pronunciamientos del TJUE entre los que destaca la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2012, asunto C-467/08, Padawan, ap.32.

19 Sentencia Zita Modes. ap. 46 “El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener 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”.

20 Ver Sentencia del TJUE Zita Modes, ap.42, 43 y 44.

No obstante dicha Sentencia, aun sin desmerecer su influencia, no completa a nuestro juicio el tratamiento de dichas operaciones, ya que no precisa el momento oportuno en el que deben de materializarse los elementos objetivos reveladores de dicha voluntariedad.

Nuestra normativa interna reguladora tanto del régimen de diferimiento del IS, como de la no sujeción al IVA, exige la concurrencia de dicha intencionalidad tanto en los estados previos y simultáneos de la perfección de la operación de reestructuración²¹, como también a posteriori.

En consecuencia, la aplicación individual o conjunta de dichos regímenes a la transmisión de los conjuntos de elementos afectos a las actividades económicas en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial precisará de la concurrencia efectiva de estos elementos objetivos que denoten la intencionalidad del adquirente en la continuación de la personalidad del transmitente de forma patente y continua a lo largo de todo el proceso y por supuesto con posterioridad a la ejecución de la operación de reestructuración.

La aplicación de dichos regímenes posee un límite que ha sido definido por la propia Jurisprudencia del TJUE, que encuentra su fundamento en el Principio de Conculcación del Abuso de Derecho del Derecho Comunitario.

Por tanto, aún cuando hayan sido cumplidas de una forma satisfactoria los requisitos analizados, la concurrencia del ánimo de continuar con la actividad empresarial debe mantenerse claramente con posterioridad al momento de producirse la transmisión de la rama de actividad o universalidad total o parcial analizadas.

Los supuestos de venta de existencias o liquidación inmediata de la empresa recibida, indefectiblemente determinarían la privación de ambos regímenes, dado el incumplimiento flagrante de la finalidad para los que fueron creados.

Por último, cabe señalar que la Jurisprudencia del TJUE también se mostró claramente contraria a las exigencias contenidas en las legislaciones fiscales internas en relación a la necesaria autorización de establecimiento de las actividades empresariales del beneficiario de estas operaciones.

En relación a la necesidad de autorización de la actividad, planteada al TJUE, dicha jurisprudencia tenía ya establecido a los efectos de las actividades de seguros²² que un Estado miembro no puede restringir el alcance de una exención del IVA únicamente a las prestaciones efectuadas por operadores autorizados para ejercer la actividad, cuyos elementos patrimoniales afectos sean objeto de transmisión.

Por su parte, la Sentencia Zita Modes, en congruencia con el principio de neutralidad fiscal del IVA y la propia jurisprudencia del TJUE, estableció a este respecto que el régimen administrativo especial de autorización de una determinada actividad no ha de influir en la apreciación de las circunstancias que permitan aplicar al caso concreto el régimen de no sujeción analizado²³.

21 Más intensa será esta exigencia en el ámbito del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración al exigirse por el artículo 76 de la LIS la preexistencia de la rama de actividad en un estadio temporal previo a la ejecución de la operación.

22 Ver Sentencia TJUE, de 25 de febrero de 1999, asunto CPP, C-349/96, Rec. p. I-973.

23 Sentencia Zita Modes, ap 54 dice *"la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte de una empresa está, en principio, sujeta al IVA, aunque el cesionario no posea la autorización de establecimiento requerida por el Estado miembro de que se trate para el ejercicio de la actividad económica que este establecimiento o esta parte de una empresa permite desarrollar. cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida por el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, esta transmisión no puede quedar excluida de la aplicación de la regla de la no entrega por la única razón de que el beneficiario no posea tal autorización.*

B) Sentencia Schriever.

Según se ha expuesto, una importante cuestión que se plantea en relación a la apreciación de ese elemento volitivo apuntado, es la referente a la determinación del lapso temporal en el cual deberán permanecer vigentes los elementos intencionales de continuidad de la actividad económica, y sus manifestaciones objetivas que la sentencia Zita Modes ponía de manifiesto.

A la luz de la jurisprudencia analizada resulta obvio que en el periodo inmediato anterior a la ejecución de la operación de transmisión de esta universalidad de bienes y derechos, los estadios preparatorios de la misma deberán tender hacia la materialización de dicho resultado, en cuyo caso no resultará una cuestión espinosa su apreciación, bastando para ello a los efectos del IVA su concreción en el momento de la perfección de la operación bajo los parámetros señalados.

Pero en donde se torna más peliaguda la cuestión, es en su análisis a posteriori, es decir, a la hora de apreciar durante cuánto tiempo deberá mantenerse esta organización empresarial acompañada de esa intencionalidad objetiva, ya que una desmembración estructural inmediata del conjunto transmitido, no digamos su liquidación, originaría una clara transgresión de la finalidad del régimen.

Por contra, la inmutabilidad indefinida del conjunto a nuestro juicio también desvirtuaría la finalidad perseguida, al privar a estas operaciones de la necesaria flexibilidad y agilidad que las caracteriza, derivada del mutable mundo económico en el que se desenvuelven²⁴.

Pues bien, la respuesta a este problema es ofrecida por otra sentencia paradigmática del TJUE, cual es la denominada Schriever, asunto C-444/10, que completa en el campo de la transmisión inmobiliaria la definición que de la materia realizó inicialmente la sentencia Zita Modes antes analizada.

La sentencia Schriever perfecciona las conclusiones extraídas de aquella y adicionalmente complementa y redondea los conceptos analizados, hasta conseguir una evolución lógica, tanto del concepto de universalidad de bienes, como de las características y circunstancias que han de presidir su transmisión, en congruencia con el principio de neutralidad definido por la Sexta Directiva.

Esta sentencia resolvió un caso similar, pero que goza de una mayor complejidad negocial, lo que se traduce en una mayor riqueza de matices en sus conclusiones. Así durante el año 1996 la señora Schriever, residente en Alemania, que venía explotando una tienda minorista de artículos de deporte en unos locales de su propiedad, transmitió mediante compraventa a una sociedad mercantil denominada Sport S. GmbH las existencias y el equipamiento comercial de su negocio, reservándose la propiedad del local en el que se centraba materialmente la actividad comercial.

En un lapso de tiempo de un mes a dicha transmisión la señora Schriever cedió a la sociedad mercantil compradora el uso del local mediante un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido, que incluía una cláusula de resolución que facultaba a ambas partes para instarla dentro de cualquier trimestre de vigencia del contrato.

La transmitente consideró dicha operación como no sujeta al IVA al constituir la transmisión de una universalidad de elementos amparados por la no sujeción dispuesta en el apartado 8 del artículo 5 de la Sexta Directiva, en coherencia con las conclusiones de la Sentencia Zita Modes.

24 En este sentido a la luz de la jurisprudencia analizada no resulta oportuna la determinación de plazos por parte del legislador interno, ya que la pertinencia de la aplicación de la regla de no sujeción estriba en la intencionalidad del beneficiario de continuar con la explotación económica y que deberá ser valorada conforme a un conjunto de elementos objetivos. En consecuencia, el establecimiento de un periodo legal de afección posterior de los bienes y derechos transmitidos a la actividad económica desdibujaría las líneas básicas seguidas por la jurisprudencia del TJUE aun cuando no pueda negarse su influencia como uno de los factores que inciden en la apreciación de la concurrencia de este elemento subjetivo necesario de la intencionalidad.

La sociedad beneficiaria de la transmisión mantuvo el ejercicio de la actividad comercial y el uso del local arrendado bajo el paraguas del contrato de arrendamiento durante un periodo de aproximadamente dos años.

Una vez revisada la transmisión por las autoridades fiscales (Finanzamt), estas consideraron que no se ajustaba a la regulación jurídica interna de Alemania de la no sujeción, ya que no se cumplían las condiciones para considerar dicha transmisión como una universalidad de bienes, al no englobar al inmueble en el que se desarrollaba la actividad, siendo éste un elemento esencial a estos efectos.

La posición administrativa fue rebatida por el Finanzgericht (tribunal de instancia) que dio la razón a la señora Schriever, basado en los argumentos de la efectiva continuidad de la actividad empresarial de comercio de objetos de deporte desarrollada por la entidad mercantil beneficiaria, así como en la inconsistencia e inoperancia de la cláusula de resolución del arrendamiento contenida en el contrato de cesión del uso del local.

Esta resolución inicial fue recurrida por las autoridades fiscales ante el Tribunal Financiero Federal (Bundesfinanzhof), argumentándose adicionalmente que el pacto de resolución del arrendamiento restaba la necesaria solidez a la continuidad de la actividad comercial minorista, que necesitaba inexcusablemente el uso de un local comercial.

El Tribunal Financiero Federal consideró que la transmisión enjuiciada era acorde con su doctrina relativa a la transmisión de negocio, aunque el supuesto enjuiciado careciera de algunos elementos incluidos en la empresa originaria que no aparecían claramente incluidos en la transmisión; ello no tenía por qué privar necesariamente a ésta de la consideración de no sujeta, siempre que el sucesor en la actividad pudiera utilizarlos de forma duradera, aun bajo la cobertura de un negocio jurídico diferente a la compraventa mediante la que se articulaba la operación.

No obstante lo anterior, el Bundesfinanzhof consideró oportuno plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE, dada la singular naturaleza del contrato de arrendamiento planteado, caracterizado por esa posibilidad de resolución cuasi inmediata de la que gozaban ambas partes, lo que podría implicar el incumplimiento de las condiciones exigidas por la propia jurisprudencia del TJUE.

Pues bien, con esta acertada decisión del Tribunal Financiero Federal se permitió al TJUE seguir avanzando en el camino evolutivo referido, orientado en todo momento al despojo de las trabas legales que los ordenamientos internos establecían a la ejecución de las operaciones de reestructuración empresarial, que partiendo de la doctrina sentada por la Sentencia Zita Modes, se realizó de la siguiente manera.

El TJUE enfatizó la necesidad de que el conjunto de los elementos afectos que son objeto de la transmisión deberían ser suficientes para el desarrollo de una actividad económica autónoma, pero matizando la anterior jurisprudencia en el sentido de que habrá de prestarse atención en cada caso concreto a la singular naturaleza de la actividad económica.

Para apreciar o no esta adecuación se habrá de atender a las particulares características de la actividad, de tal forma que si la necesidad de utilización de inmuebles en propiedad no es absolutamente esencial para el desarrollo de la misma, la transmisión podrá encajar en la institución de la no sujeción definida por el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, siempre que la operación considerada en su conjunto permita el uso de dichos inmuebles de ser estos imprescindibles.

En relación al caso particular, el TJUE se manifestó proclive a admitir la fórmula del uso del inmueble por parte del beneficiario bajo un contrato de arrendamiento, manteniendo el cedente la propiedad de este.

Es más, el propio TJUE, se inclinó por un enfoque eminentemente casuístico y pormenorizado, al admitir expresamente la posibilidad de mantener la consideración de transmisión no sujeta incluso

cuando ésta implica el cese del uso de los inmuebles originarios, pudiendo trasladarse el beneficiario a otros diferentes, sin que por ello se pierda tal consideración.

Esta nueva posición del TJUE se configura como un gran paso desde la perspectiva jurídico-tributaria en el camino del allanamiento del camino de las operaciones de reestructuración empresarial, claramente coincidente en sus objetivos con el del régimen de diferimiento en el ámbito de otros impuestos²⁵.

Lo anterior consolida la interpretación de que la institución de la no sujeción, cuando resulta esencial para el desarrollo de una determinada actividad empresarial el uso de inmuebles, admite otras fórmulas de uso diferentes a la propiedad, entre las que se encuentra la cesión en arrendamiento²⁶.

Una postura diferente a la anterior implicaría una clara y arbitraria discriminación entre los propietarios de inmuebles y los arrendatarios de los mismos, que en modo alguno estaría respaldada ni por la literalidad de la Sexta Directiva, ni por su espíritu, según se manifiesta en su apartado 30 al decir que ello *“provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales”*.

En definitiva, se puede concretar este pronunciamiento jurisprudencial en el sentido de que no resulta imprescindible para considerar una operación de transmisión de activos y pasivos afectos a una actividad económica como amparada por lo dispuesto en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, el hecho de que se transmita paralelamente la propiedad de los inmuebles en los que se localizaba originariamente la actividad, siendo posible por tanto acudir a fórmulas alternativas que posibiliten el uso de éstos u otros inmuebles, que sirvan adecuadamente a la consecución de los fines de la actividad empresarial en función de su particular naturaleza.

C) **La continuidad de la actividad empresarial por parte del cesionario.**

Resulta oportuno en este momento, retomar el análisis de la cuestión planteada al comienzo de este apartado, sobre la necesaria intencionalidad de dar continuidad a la actividad empresarial del cesionario, que tras la Sentencia Zita Modes debía venir respaldada por elementos objetivos²⁷.

Aquí es dónde se puede apreciar un importante avance en la configuración jurídica del enfoque de esta circunstancia en relación a la jurisprudencia anterior, a la que complementa la Sentencia Schriever, ya que según el apartado 45 de esta última, esa voluntad deberá *“interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes....la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma”*.

Es decir, el TJUE realiza un nuevo giro del enfoque de esta cuestión, y no lo hace hacia la exigencia de que concurran circunstancias fácticas que determinen claramente la existencia de esa voluntad de continuar con la actividad empresarial, sino que se orienta hacia una innovadora concepción: la objetiva aptitud del conjunto transmitido para posibilitar el ejercicio de la actividad empresarial concreta.

25 Ver Sentencia Schriever ap.25, 26 y 27.

26 La sentencia Schriever en su apartado 29 expone que *“puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate”*.

27 Ver sentencia del TJUE, de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09, X, ap.47.

De materializarse esta objetiva aptitud del conjunto de bienes y derechos transmitidos, desde el punto de vista jurídico determinará inexcusablemente la concurrencia de la requerida actitud empresarial de continuación de la actividad aludida, evitándose con ello la interposición de trabas que dificulten en la práctica la ejecución de estos procesos de reestructuración empresarial.

Será por tanto el análisis posterior, casuístico y pormenorizado de la sucesión de los acontecimientos con trascendencia jurídica el que determinará si en el supuesto concreto se ha materializado o no el requisito de la voluntariedad en la sucesión de la actividad empresarial, o en otro caso, si la liquidación de la misma representa un supuesto de abuso de derecho que no es digno de acogerse al régimen de no sujeción previsto en el artículo 5-8 de la Sexta Directiva, amparado en último término en el principio básico de neutralidad que preside la configuración jurídica del IVA²⁸.

A nuestro juicio, esta doctrina implica que incluso en el caso de que se produzca una precoz desmembración total o parcial de la universalidad de bienes y derechos transmitidos, siempre que ésta se deba a las circunstancias económicas del mercado derivadas de la propia evolución de la actividad empresarial y éstas sean ajenas a la voluntad inicial impulsora del diseño y ejecución de la operación de reestructuración empresarial concretamente considerada, la operación en su conjunto se verá amparada por la figura de la no sujeción analizada.

Ello configura un enfoque innovador del régimen jurídico de estas operaciones de reestructuración que enlaza directamente con los criterios utilizados por la jurisprudencia del TJUE a la hora de configurar el principio comunitario de prohibición del abuso de derecho²⁹ en materia tributaria que caracteriza la regulación comunitaria tras las sentencias Halifax³⁰ y Part Service³¹.

El profesor García Prats³² manifiesta a este respecto que *"las normas del Derecho de la Unión no pueden ser abusadas, cuando lo son, el propio derecho de la Unión cuenta con mecanismos que permiten su contravención...queda en manos de los Estados miembros decidir sobre la correcta estrategia de lucha contra el abuso de las normas tributarias, aunque deben superar los parámetros de compatibilidad con el Ordenamiento de la Unión Europea formulados por el Tribunal de Luxemburgo"* en referencia a la línea más reciente seguida por la Jurisprudencia del TJUE³³.

Se puede concluir, por tanto, que el gran avance conceptual propiciado por esta sentencia, reside en que, a diferencia de la Zita Modes, las circunstancias que configuran la aptitud de la universalidad de bienes para cumplir con esa idoneidad requerida, deben ser apreciadas caso a caso y en el momento de la transmisión, lo que deben en todo caso es hacer factible la continuación de la

28 Ver el apartado 22 de la Sentencia del TJUE, de 29 de marzo de 2012, asunto C-500/10, Belvedere Construzioni.

29 El TJUE reconoce la prohibición del abuso de Derecho como un principio esencial del Ordenamiento de la Unión Europea, el cual posee mecanismos de reacción contra el abuso de Derecho. Fue el propio TJUE el que de forma expresa enfatizó la existencia de dicho principio en la Sentencia Emsland-Starke, caso C-110/99, de 14 de diciembre de 2000. En congruencia con dicha concepción el Derecho de la Unión Europea no puede ser ni alegado ni aplicado de forma fraudulenta.

30 STJUE de 12 de febrero de 2006, en el asunto C-425/06, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise.

31 STJUE de 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service srl v. Ministero dell'Economia e delle Finanze.

32 GARCIA PRATS, F.A. Revista Técnica Tributaria número 110, julio-septiembre 2015, "Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias" julio-septiembre 2015, número 110, AEDAF, pag.136.

33 En este sentido se pronuncia igualmente la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2011, que en el marco de la directiva de Fusiones 90/434/CEE del Consejo, de 7 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros manifiesta en su apartado 50 "Por otra parte, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999, Centros, C-212/97, Rec. p. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 68 y 69, y Kofoed, antes citada, apartado 38)."

actividad empresarial, que no tiene por qué ser la desarrollada por el transmitente y además no requiere la identidad de los elementos transmitidos con la organización empresarial preexistente en el transmitente.

Lo anterior determina claramente, desde la perspectiva temporal, que **la aptitud para el desarrollo de la actividad empresarial requerida a ese conjunto de bienes, derechos y deudas** que configuran la universalidad que es objeto de la transmisión, **pueda configurarse a posteriori** a los efectos de la aplicación del régimen de la no sujeción, es decir, en sede del beneficiario.

3. **Influencia de la jurisprudencia comunitaria del IVA en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración empresarial.**

A) Preeminencia del principio de neutralidad impositiva en el régimen jurídico de las operaciones de reestructuración.

Las operaciones de reestructuración empresarial se configuran como negocios jurídicos complejos con un sustrato económico esencial, que persiguen la optimización estructural de la empresa, habitualmente mediante la transmisión de conjuntos de activos y pasivos a otras entidades, o bien, mediante la transmisión de un porcentaje significativo de valores representativos del capital social de entidades, teniendo como contrapartida la entrega de acciones o participaciones a la entidad transmitente o a sus socios, pero con la particularidad de que estas transmisiones patrimoniales solo representan una herramienta de las mismas de carácter instrumental, pero no su objetivo o fin último.

En consonancia con esta peculiar naturaleza y finalidad resulta destacable que la regulación que los diferentes tributos realizan sobre estas operaciones empresariales de reestructuración se encuentra presidida por el principio de neutralidad, por lo que pueden observarse múltiples manifestaciones del mismo en la regulación jurídica comunitaria de esta materia, dado su carácter de fuente primaria de la misma, pero quizás sea en el ámbito del IVA donde ejerza su más intensa influencia.

Este principio que vertebra la regulación del IVA en sus diferentes configuraciones encuentra su máximo exponente, aunque no de forma exclusiva, en la definición y regulación que realizó la Sexta Directiva del régimen de las deducciones (en la actualidad regulado por la Directiva 2006/112/CEE), materializada en el tratamiento técnico-jurídico asignado a la mayor parte de los hechos imposables por el característico mecanismo de la repercusión-deducción.

Pero el régimen de deducciones no constituye la manifestación exclusiva de dicho principio ya que la Sexta Directiva estableció otra figura que complementa este régimen a la hora de hacer efectiva esa buscada neutralidad impositiva que es aplicable específicamente a las operaciones de transmisión en bloque de activos afectos a las actividades empresariales, cual es la regla de la “no sujeción” analizada anteriormente.

La Jurisprudencia del TJUE, ha reconocido el poderoso efecto económico y financiero que la imposición del IVA, incluso con la aplicación de dicho régimen de deducciones puede llegar a desplegar en el ámbito de la operación de reestructuración empresarial, por lo que ha manifestado que esta injerencia podría ir en contra de la misma esencia del tributo y de sus principios rectores del impuesto.

En este sentido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁴, reconoce que la no sujeción referida, en su conformación como segundo pilar en el que se apoya la materialización de la neutralidad, persigue “facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificando y evitando

34 TJUE de fecha 10 de noviembre de 2011, referente al asunto Chistel Schriever v, asunto C444/2010. bundesfinanzhof (Germany).

sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, repercutiría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado”.

Resulta claro pues que la regla de no sujeción resulta imprescindible a la hora de materializar el principio de neutralidad, al complementar la mecánica del Impuesto sobre el Valor Añadido que podemos calificar de “normal”, lo que responde desde la óptica del Derecho Comunitario a una doble finalidad:

- a) Por una parte, desde la perspectiva estrictamente económica, se trata de no entorpecer la continuidad de las actividades de naturaleza empresarial que grava el IVA, coincidiendo de esta manera con la directriz básica que guía la regulación en el ámbito del régimen de diferimiento de las operaciones de reestructuración empresarial en el marco de otros tributos.
- b) Por otra parte, desde la perspectiva financiera, tiende a la eliminación del sobrecoste financiero que una imposición “normal” representaría para el adquirente o beneficiario de dichas operaciones de reestructuración empresarial consistentes en la transmisión de un patrimonio de naturaleza estrictamente empresarial, que la aplicación de la técnica de la deducción no eliminaría, con el objetivo de no entorpecerlas con gravámenes, que aun teniendo un corto recorrido temporal, podrían incidir de una manera decisiva en el normal desenvolvimiento de estos procesos de acondicionamiento empresarial a las variables circunstancias que caracterizan al actual dinámico mercado, dado el importante gravamen que pueden suponer en la mayor parte de los casos.

Este enfoque es corroborado por la doctrina científica, así los profesores Calderón Carrero y Quintas Seara³⁵ mantienen que *“la no aplicación de esta regla de no sujeción, podría determinar, en muchas ocasiones, que la operación no se realizase, pues habida cuenta de los tipos de IVA vigentes en los diferentes Estados miembros, resulta sencillo imaginar el impacto en la tesorería del adquirente en transmisiones de cierto valor económico. Así, en el momento de la adquisición del conjunto patrimonial, se produciría una salida “adicional” de tesorería por el importe del impuesto, que no se recuperaría hasta el momento de practicar la deducción del IVA soportado. Precisamente, es en este lapso temporal donde se generan los costes financieros para el adquirente, y que dependerán evidentemente de la cantidad pagada en concepto de IVA, pero también de otros factores como el hecho de que se haya tenido que acudir a financiación externa para acometer la operación.”*

B) Sobre la deseable coordinación de los diferentes regímenes impositivos.

En función de lo anterior, resulta claro que este peculiar régimen de no sujeción en el ámbito del IVA, se configura como un complemento básico y esencial del específico régimen de diferimiento del Capítulo VII del Título III de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ya que ambos tienen su fundamento en la gran influencia derivada de la importancia cuantitativa que supondría para la estabilidad financiera de los operadores económicos la aplicación de los elevados tipos de gravamen³⁶ del IVA que se encuentran vigentes en los países de nuestro entorno³⁷.

No obstante, la coordinación entre ambos regímenes resulta precaria en estos momentos, ya que tras la Sentencia Zita Modes las grietas entre una y otra figura se fueron ensanchando.

35 CALDERON CARRERO y QUINTAS SEARA “El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la Progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción” Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013, pág. 98.

36 Ver sentencia Schriever ap. 31.

37 En este sentido se pronuncian también SALTO GUGLIERI, J. ROMERO DE LA VEGA, A., “Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y cange de valores” CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, pág. 732-737.

Así pues, se ha llegado a un estadio en el que las dos figuras referidas, aunque poseen rasgos muy similares en la mayor parte de su extensión, no pueden ser superpuestas de manera coincidente, al ser interpretadas tanto por la ley nacional de los diferentes Estados miembros, como por la doctrina administrativa de los mismos de manera autónoma y diferenciada³⁸.

En la actualidad las principales figuras impositivas de nuestro Ordenamiento Jurídico Interno regulan de forma independiente y descoordinada dichos procesos, todo ello, a pesar de que en un primer momento el criterio administrativo de la propia DGT admitía la identidad entre los conceptos esenciales de rama de actividad y transmisión global o parcial de bienes y derechos utilizados por el IS y el IVA.

La propia Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha manifestado de forma expresa y clara en el sentido de no considerar extrapolables ambos conceptos³⁹ en pronunciamientos como las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2013 y de 28 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 5081 y RJ 2013, 8148).

El Tribunal Supremo⁴⁰, haciéndose eco de las consecuencias de las Sentencias analizadas del TJUE, subraya las diferencias conceptuales entre una y otra figura al acotar la institución de la no sujeción a la transmisión de un conjunto de elementos que formando parte del patrimonio empresarial del contribuyente constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad por sus propios medios, pero centrando la concurrencia de esta circunstancia **en sede de la entidad adquirente**, lo que precisa al decir que *"lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada"*, y abunda en este aspecto al manifestar que el TJUE *"considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión de la actividad no estuviera diferenciada"*.

Curiosamente en la actualidad, tras la modificación operada por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre en la redacción de la LIVA, se exige la concurrencia de dichas circunstancias en sede de la entidad transmitente.

A nuestro juicio las diferencias más acusadas entre ambas figuras no se deben a la naturaleza o composición del conjunto de elementos que las conforman, que resulta prácticamente coincidente, sino que se producen en la definición de la extensión en ámbito subjetivo de las mismas, concibiéndose por la doctrina administrativa el concepto de rama de actividad de una manera claramente más restrictiva que el correspondiente a la universalidad total o parcial de bienes y derechos propio de la no sujeción al IVA.

A este respecto, la DGT restringe la consideración de rama de actividad a la globalidad del conjunto de elementos afectos conformadores de una misma realidad de negocio en el seno de cada persona (Consulta Vinculante V1945-15, de 19 de junio de 2015)⁴¹, en claro contraste con la amplia y flexible

38 Esta opinión es mantenida por SÁNCHEZ MANZANO, Revista Quincena Fiscal, febrero de 2015, número 4, Lex Nova Thomson Reuters, pag 55.

39 STS de 19 de junio de 2013. FD octavo: "la actual redacción del artículo 71-1º de la ley 37/1992, excluye el concepto tradicional de rama de actividad"

40 Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2013, RJ 2103,5081) fundamento de derecho octavo.

41 La DGT mantiene en el ámbito del régimen de diferimiento propio del I.S. una postura más restrictiva que en el IVA al considerar que "el propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas".

concepción que, tras las sentencia del TJUE analizadas, atribuye a los conjuntos de bienes y derechos con capacidad de funcionamiento autónomo que trasmite en el ámbito de la no sujeción al IVA, que se muestra claramente proclive a la posibilidad de que sean beneficiarios de la misma, simultánea o sucesivamente, una pluralidad de ellos en el seno de una transmisión múltiple operada por una misma persona.

Si bien es cierta esta concepción global del conjunto de elementos atribuida por la doctrina administrativa a la naturaleza de rama de actividad dentro de una misma actividad, en los últimos tiempos dicho enfoque se ha visto matizado en el sentido de permitir la apreciación de diferentes ramas de actividad dentro de una misma actividad económica, siempre que ya se cuente con una organización diferenciada preexistente en sede de la transmitente, lo que conceptualmente acerca⁴² de nuevo al concepto de rama de actividad con la figura de las universalidades o conjuntos de bienes y derechos a los efectos de la no sujeción al IVA analizada.

En este momento resulta oportuno preguntarse por la posible identidad o conexión jurídica que debiera existir entre las figuras analizadas; en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013, adopta nítidamente una posición finalista, al pronunciarse expresamente en su fundamento de derecho octavo sobre la desconexión de la operatividad del régimen de diferimiento propio de las operaciones de reestructuración empresarial con respecto a la no sujeción del IVA, en el sentido de admitir la aplicación de esta última con independencia de la improcedencia de la aplicación del régimen fiscal de diferimiento previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, en pro del principio de neutralidad con el fin de no gravar la liquidez del adquirente, con el ahorro de costes financieros que ello implica.

Esta postura encuentra su apoyo en la jurisprudencia comunitaria del TJUE analizada la cual en palabras del propio TS⁴³ *“desconecta su operatividad del régimen especial de reestructuración aclarando que la no sujeción se desentiende del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos”* con la finalidad primordial de *“no gravar la liquidez del adquirente, con el consiguiente ahorro de los costes financieros”*.

La consideración anterior, proclive a la desconexión jurídica de ambas figuras es mantenida por la doctrina mayoritaria, concretamente Sánchez Manzano⁴⁴ se pronuncia en el mismo sentido mantenido por el propio Tribunal Supremo al admitir la posibilidad de aplicación descoordinada de ambas figuras dentro de una misma operación de reestructuración empresarial para la transmisiones de unidades económicas en consideración a la autonomía con que se interpretan los diferentes preceptos y la calificación diferenciada de los hechos imposables sujetos al IVA.

Este autor aclara que el artículo 7-1º de la LIVA, al aludir a transmisiones sin diferenciar el negocio jurídico del cual se derivan, desconecta claramente su operatividad del régimen de diferimiento del IS, y fundamenta su opinión entre otras razones en la propia literalidad del precepto legal referido, que prevé que se aplique dicha institución con independencia del régimen fiscal que resulte de aplicación a dicha transmisión en el ámbito de otros impuestos

42 Ejemplo de ello es la Consulta Vinculante de la DGT V3115-15, de 16 de octubre de 2015 que a estos efectos refiere que *“El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas”*.

43 STS de 19 de junio de 2013. FD octavo.

44 SANCHEZ MANZANO, J.D., Quincena Fiscal, “Regla de la Proporcionalidad como rasgo caracterizador de la escisión desde la óptica fiscal” febrero de 2015, núm. 4, pag 55.

En este sentido, descendiendo de la pura elucubración teórica a la práctica habitual de la empresa, resulta fácil percibir el gran impacto y desequilibrio que ello podría suponer en la tesorería de una empresa beneficiaria del régimen de diferimiento propio de estas operaciones, que se viera sometida a un tipo de gravamen del veintiuno por ciento sobre el valor de sus activos, aun cuando no fuera lejano el horizonte temporal de recuperación de la cuota tributaria devengada por dicha transmisión del patrimonio empresarial, dado su significativo valor patrimonial relativo.

De no aplicarse esta regla a estas operaciones traslativas del dominio del patrimonio empresarial, en el momento de producirse dicha transmisión la empresa beneficiaria se vería obligada a sufrir una salida efectiva de tesorería en una cuantía equivalente al importe de la cuota del impuesto referida, que no podría recuperarse hasta el momento en el que, según las normas de gestión del impuesto, fuera posible practicar la devolución de las cuotas del IVA soportado por la vía de la deducción dada su elevada cuantía en relación al volumen de las operaciones ordinarias de la empresa.

En la práctica, dentro de nuestro sistema tributario, salvo que la empresa beneficiaria estuviera acogida al sistema del REDEME⁴⁵, el horizonte de recuperación de la cuota tributaria generada por el IVA se alargaría en el mejor de los casos a un periodo de varios meses con las consiguientes cargas financieras y tensiones de tesorería que ello generaría, suponiendo en cualquier caso y de forma evidente un lastre muy significativo, quizás insoportable, para el desarrollo del proyecto de negocio de la empresa receptora del patrimonio transmitido, lo que colisionaría frontalmente con el común principio de neutralidad que arroja la regulación de estas operaciones de reestructuración y la jurisprudencia del TJUE analizada.

En consecuencia, estas operaciones, consistentes en la transmisión de un conjunto de bienes y derechos pero que tienen una finalidad diferente y trascendente, en atención al referido principio no podrán ser definidas en ningún caso por la norma legal interna, en congruencia con la jurisprudencia comunitaria analizada, como una operación englobada dentro del hecho imponible como entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

A nuestro juicio esta apreciación también debería definir de manera coincidente la aplicación a las mismas operaciones del régimen de diferimiento propio del I.S., en cumplimiento, tanto del referido principio de neutralidad, como de la aspiración contenida en el artículo 31 de nuestra Constitución tendente a la consecución del sistema tributario coordinado y justo, el cual obviamente debería definirse de forma armonizada tanto desde la perspectiva de los principios comunes, como también de sus posibles efectos, máxime cuando los mismos se despliegan en una materia de tan clara raigambre económica.

45 Régimen Especial de Devolución Mensual del IVA. Regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; según la modificación introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, así como debido a las modificaciones incorporadas al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Mediante este régimen especial los sujetos pasivos del IVA pueden obtener la devolución del IVA mensualmente en vez de anualmente, como ocurre en el régimen general de este impuesto.

Este régimen es aplicable a las empresas que tienen un gran volumen de operaciones (grandes empresas, exportadores, exportadores grandes empresas), pudiendo las pymes acogerse al mismo de manera voluntaria.

La ventaja principal de este sistema de devolución mensual del IVA es que las empresas pueden solicitar y obtener la devolución del IVA sin tener que esperar a que acabe el año. De esta manera se reduce el coste financiero derivado de la mecánica de gestión del IVA pudiendo incorporar a sus inversiones esas tesorerías devueltas. En palabras de la propia AEAT "Con este nuevo sistema se pretende evitar el coste financiero que representaba el diferimiento en la percepción de las devoluciones, especialmente en aquellos periodos de declaración en los que se habían realizado fuertes inversiones o bien cuando se tiene la intención de comenzar el ejercicio de una actividad empresarial o profesional".

Sin perjuicio de la preeminente posición jurisprudencial y doctrinal afín a la configuración jurídica desconectada de ambos regímenes, nuestra opinión es compartida por parte de la doctrina científica, entre la que destacan Salto Guglieri y Romero de la Vega⁴⁶, ya que a su juicio esta regla remite plenamente a las operaciones de reestructuración empresarial previstas en el título VIII del Capítulo VII de la LIS, y no solo a la mayor parte de las fusiones, sino al resto de las mismas siempre que lo transmitido sean ramas de actividad.

Según estos autores solamente quedarán excluidas de la aplicación del régimen de la no sujeción las transmisiones y aportaciones de elementos que no tengan la consideración de ramas de actividad, como es el caso de algunas escisiones financieras, canjes de valores y aportaciones no dinerarias de elementos aislados.

No obstante, a nuestro juicio debería materializarse de forma expresa una mayor coordinación jurídica entre ambos preceptos normativos, con el fin de definir un marco más favorable a la normal aplicación coordinada de ambos regímenes a estos procesos de adaptación empresarial, lo que derivaría en un cumplimiento más ajustado y perfecto del común principio de neutralidad económica que guía ambas instituciones.

Por tanto, aun admitiendo la autonomía propia de sus ámbitos normativos, sería deseable el reforzamiento jurídico de un límite común que permita la aplicación coordinada de ambas figuras que bien podría ceñirse, en función de la Jurisprudencia del TJUE analizada, al respeto al principio de defensa de la competencia y su enlace con el principio de prohibición de abuso del Derecho Comunitario en materia fiscal que actúe como frontera a la aplicación conjunta de las mismas⁴⁷.

C) **Posible colisión de la regulación de la no sujeción realizada por la ley del iva con el ordenamiento jurídico comunitario.**

Por otra parte y según hemos apuntado, en este momento la principal manifestación de esta regla de no sujeción en nuestro Derecho Interno se encuentra recogida en el punto 1 del artículo 7 de la Ley del IVA., en virtud de la redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que establece un nuevo tratamiento “al amparo de la jurisprudencia del TJUE” analizada, cuando se produce la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y derechos afectos a la actividad económica del transmitente al disponer que *“no estarán sujetas al impuesto: 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”*.

Por tanto, en la actualidad, tras la modificación operada por la Ley 28/2014 de 27 de noviembre en la redacción de la Ley del IVA, se exige la concurrencia de dichas condiciones ya **en sede de la transmitente**.

Pues bien, este nuevo enfoque que ha sido introducido en esta materia por esta modificación legal, referente a la determinación del momento en el que han de ser tenidas en cuenta la concurrencia de las circunstancias configuradoras del conjunto de bienes y derechos con capacidad de funcionamiento autónomo que determinan la no sujeción analizada no puede escapar a nuestro análisis en relación a la transposición normativa de esta figura.

46 SALTO GUGLIERI, J. ROMERO DE LA VEGA, A., “Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y cange de valores” CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010, pag 732.

47 Esta posición también es mantenida por el profesor Menéndez García en su artículo “realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores con fines de fraude o evasión fiscal”: Clausula antiabuso comunitaria y artículo 110-2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Número 14/2000.

Según la nueva redacción del precepto, las circunstancias propias de la universalidad de bienes y derechos habrán de materializarse en el momento previo a la transmisión de dicho conjunto, al exigirse que ésta goce de entidad independiente ya en sede del transmitente, lo que vuelve a asimilar su tratamiento jurídico al régimen jurídico asignado por la doctrina administrativa al concepto de rama de actividad.

Sin embargo, a nuestro juicio esta nueva exigencia temporal puede resultar contraria al Derecho de la Unión, ya que en palabras del propio Tribunal Supremo la jurisprudencia del TJUE, recogida en sentencias como la analizada de 27 de noviembre de 2003 (Zita Modes) y en otras posteriores, entre las que destaca la de 29 de abril de 2004, asunto C-137/02, Fax World, que obligaron a modificar la propia LIVA, *“considera que lo importante es que los bienes transmitidos sean susceptibles de constituir una explotación económica independiente, por lo que es posible que antes de la transmisión la actividad no estuviera diferenciada”*⁴⁸.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo claramente aboga, con apoyo en la jurisprudencia comunitaria analizada, por la tesis de que las circunstancias que definen el conjunto como óptimo para la continuidad de una actividad empresarial se tienen que dar a posteriori, en sede del adquirente, por lo que no podrán ser exigidas a priori.

Esta postura es corroborada también por otros pronunciamientos del propio TS entre los que destacan las sentencias de 13 de febrero de 2007 que en su fundamento de derecho quinto destaca con apoyo en la jurisprudencia comunitaria que para que pueda aplicarse la no sujeción basta *“la transmisión de un conjunto de activos y pasivos...capaz de funcionar por sus propios medios, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma”* ya que lo relevante es que *“haya continuidad en el patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial”*.

Este enfoque es reforzado por las conclusiones extraídas por el Tribunal Supremo de la Sentencia Schriever, que han sido enfatizadas por la STS de 28 de noviembre de 2013 (FD 5ª), en el sentido de que no es necesario que la universalidad de bienes objeto de la transmisión esté ya conformada orgánicamente en el transmitente con carácter previo, sino que es suficiente el que dicho conjunto pueda funcionar adecuadamente en sede del adquirente.

En este punto resulta interesante recordar las consecuencias que podemos extraer de la Sentencia Schriever en relación al giro introducido por ésta en el enfoque jurídico de esta cuestión, que desconecta de la exigencia (de la Sentencia Zita Modes) de la concurrencia de circunstancias objetivas que determinaran la existencia de la voluntad de continuar con la actividad empresarial (que podría ser incluso distinta), orientándose en lo sucesivo a la objetiva aptitud del conjunto transmitido para posibilitar el ejercicio de una actividad empresarial concreta.

Según esta sentencia, esta “objetiva aptitud” del conjunto de bienes y derechos transmitidos determinará por sí misma y de forma inexcusablemente la concurrencia de la requerida “actitud empresarial” de continuación de la actividad requerida por la Directiva, evitándose al mismo tiempo con ello la interposición de trabas que dificulten en la práctica la ejecución de estos delicados procesos de evolución empresarial.

Todo lo anterior nos hace llegar a la conclusión de que puede existir una más que posible colisión entre la nueva redacción del párrafo primero del artículo 7-1 de la LIVA, introducida por la Ley 28/2014, con el Ordenamiento Jurídico Comunitario, al exigir ésta de forma expresa la materialización y concurrencia de las circunstancias objetivas de configuración de la universalidad de bienes y derechos con carácter previo a la transmisión, es decir, ya en sede del transmitente, en clara contradicción con el principio de preeminencia del Derecho Comunitario.

48 STS de 19 de junio de 2013. FD octavo: “la actual redacción del artículo 71-1º de la ley 37/1992, excluye el concepto tradicional de rama de actividad”.

Esta conclusión, en función de lo expuesto anteriormente, nos lleva a enfatizar la deseable extrapolación de sus efectos también al régimen propio de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, concretamente al concepto de rama de actividad, en función de la identidad de sus principios rectores y de los vitales efectos económicos perseguidos, que a pesar de la proclamada independencia jurídica guían a ambas regulaciones.

4. Conclusiones

Los iniciales escollos planteados en el camino de la aplicación de la regla de no sujeción a las operaciones de reestructuración, derivados de la falta de identidad de la naturaleza de la actividad empresarial o de la parcialidad de la transmisión del conjunto de bienes y derechos a favor del adquirente, han ido allanándose paulatinamente por la Jurisprudencia del TJUE.

Esta labor ha estado orientada por la ineludible necesidad de eliminar los obstáculos jurídicos de carácter tributario a estos vitales e imprescindibles procesos de evolución empresarial, limándose las restricciones a la aplicación de dicha regla, en coordinación con los parámetros de aplicación del régimen fiscal de diferimiento propio de la imposición directa.

La Jurisprudencia del TJUE ha modulado en el ámbito del IVA la definición de las características y circunstancias debe poseer ese conjunto de bienes y derechos que se define bajo el concepto de “universalidad total o parcial de bienes”, y que es tomado por la normativa del IVA para establecer la posibilidad de aplicación de la norma de no sujeción en el marco de las operaciones de transmisión de activos de naturaleza empresarial, por lo que en la actualidad resulta más amplio que el de rama de actividad considerado por el Derecho Comunitario en relación a las operaciones de reestructuración empresarial derivadas de la Directiva 2009/133/CE de Fusiones, en el ámbito de la imposición directa.

En estos momentos los límites comunes a la aplicación de ambos regímenes se encuentran, o bien en la apreciación del riesgo de fraude tributario, o bien en la colisión con el principio de defensa de la competencia, en cuyo caso deberá prevalecer ésta, enlazando directamente con el principio de prohibición de abuso del Derecho Comunitario en materia fiscal.

No obstante lo anterior, sería deseable que ambas instituciones recibieran un tratamiento jurídico uniforme y conceptualmente coincidente en el ámbito de las operaciones de reestructuración, puesto que son aplicadas en la mayor parte de los casos de forma simultánea a una misma realidad económica en el ámbito de estas esenciales operaciones de adaptación empresarial, ya que en la actualidad se producen nítidos desajustes en las regulaciones internas de los Estados miembros que pueden resultar contrarios tanto al principio de neutralidad analizado, como a la aspiración constitucional de la necesaria coordinación del Sistema Tributario.

Como conclusión final resulta obligado destacar que puede existir una posible colisión entre la actual redacción del párrafo primero del artículo 7-1 de la LIVA con el Ordenamiento Jurídico Comunitario, al exigirse por aquella la concurrencia de las circunstancias objetivas de configuración de la universalidad de bienes y derechos con carácter previo a la transmisión, en clara contradicción con la posición del TJUE.

5. Bibliografía

- ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, Régimen fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial y propuestas de la AEDAF. Análisis crítico de la actual normativa con el objetivo de reforzar la seguridad jurídica”.

- CALDERON CARRERO J.M. y QUINTAS SEARA A." El IVA en la Transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción" Revista Técnica Tributaria/ número 102 julio-septiembre 2013.
- GARCIA PRATS, F.A. Revista Técnica Tributaria,"Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias" julio-septiembre 2015,número 110,AEDAF .
- MARTIN JIMENEZ A.J. Revista Quincena Fiscal, "Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea", septiembre de 2012, número 7, Lex Nova Thomson Reuters.
- MENEDEZ GARCIA, G. "realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores con fines de fraude o evasión fiscal": Clausula antiabuso comunitaria y artículo 110-2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Número 14/2000.
- PEREZ ROYO, F. , Derecho Financiero y Tributario Parte General. Vigésima Edición. Editorial Aranzadi 2010.
- SALTO GUGLIERI, J. y ROMERO DE LA VEGA, A., "Manual de operaciones de reestructuración empresarial. fusiones escisiones, aportaciones de activos y canje de valores" CISS, Grupo Wolters Kluwer, 2010.
- SANCHEZ MANZANO, J.D., Revista Quincena Fiscal, "Regla de la Proporcionalidad como rasgo caracterizador de la escisión desde la óptica fiscal" febrero de 2015, número 4, Lex Nova Thomson Reuters.
- SANCHEZ MANZANO, J.D., Revista Quincena Fiscal, "La cesión global de activo y del pasivo. Su posibilidad de inserción en el régimen fiscal de la reestructuración empresarial a la luz de la rica polémica generada en el Derecho Mercantil en torno al ecasillamiento de la operación", febrero de 2014, número 4, Lex Nova Thomson Reuters.