

El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción

José Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Coruña
Miembro de AEDAF

Alberto Quintas Seara

Investigador FPU del Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Coruña
Miembro de AEDAF

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto reflexionar acerca del alcance y finalidad de la regla establecida en la normativa comunitaria (Artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE) y doméstica (Artículo 7.1 de la Ley 37/1992), que posibilita la no sujeción al IVA de las operaciones que impliquen la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes. En este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Schriever*, puesta en relación con su sentencia del caso *Zita Modes*, permite observar una flexibilización en sus condiciones de aplicación, en particular, en relación con la transmisión de negocios, empresas o de unidades económicas autónomas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmita la propiedad de éstos.

Abstract

This paper provides some thoughts about the scope and purpose of the rule provided in the EU law (Article 19 of the Directive 2006/112/EC) and the domestic legislation (Article 7.1 of Law 37/1992) which allows that operations involving the transfer of a totality of assets or part thereof not be subject to VAT. In this regard, the European Court of Justice ruling on the Schriever case, taking in conjunction with its judgement on the Zita Modes case, shows a more flexible approach to its application, in particular, concerning the transfer of a business in its entirety or of an independent part of an undertaking where the ownership of the business premises is not transferred.

Palabras clave

Fiscalidad europea, Directiva 2006/112/CE, Ley 37/1992, operaciones no sujetas a IVA, transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una parte del mismo.

Keywords

European taxation, Directive 2006/112/EC, Law 37/1992, transactions not subject to VAT, transfer of a business or of a part thereof.

Sumario

1. Introducción
2. La regla de no sujeción y su finalidad desde la óptica comunitaria
3. Análisis de la jurisprudencia del TJUE sobre la regla de no sujeción al IVA en la transmisión de empresas
 - 3.1. La Sentencia del TJUE en el asunto *Zita Modes*
 - 3.1.1. Antecedentes fácticos del caso
 - 3.1.2. Pronunciamiento del TJUE
 - 3.2. La Sentencia del TJUE en el asunto *Schriever*
 - 3.2.1. Antecedentes de hecho
 - 3.2.2. Pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la UE
 - 3.2.2.1. Sobre el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes cubierta por la regla de no entrega
 - 3.2.2.2. Sobre la necesidad de que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida
4. La configuración de la regla de no sujeción en la legislación interna española
5. A modo de conclusión

1. Introducción

El presente trabajo trata de exponer las principales claves para la aplicación de la regla de no sujeción al IVA de las operaciones que impliquen la transmisión de un negocio, empresa o unidad económica en funcionamiento. Esta regla de no sujeción tiene como finalidad eliminar el sobrecoste financiero que para el adquirente de un negocio o unidad económica en funcionamiento se derivaría de la exigencia del IVA con motivo de la realización de tal operación. Recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) se ha pronunciado sobre la interpretación de esta regla de no sujeción al IVA flexibilizando sus condiciones de aplicación, en particular en relación con operaciones de “ventas de negocios” o de unidades económicas autónomas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmita la propiedad de éstos.

El estudio, por tanto, pretende exponer el alcance y finalidad de la regla de no sujeción establecida en la normativa (comunitaria y nacional) del IVA que resulta aplicable a las transmisiones de una unidad económica en funcionamiento, considerando los criterios establecidos por el TJUE en las sentencias *Zita Modes*¹ y *Schriever*². Asimismo, la segunda parte de este trabajo examina la aplicación de la referida regla de no sujeción en el contexto nacional, analizando la evolución de la legislación española y su interpretación por parte de los órganos administrativos y jurisdiccionales.

2. La regla de no sujeción y su finalidad desde la óptica comunitaria

La normativa europea reguladora del IVA, y en concreto el art. 19 de la Directiva 2006/112/CE³, que recoge en esencia lo dispuesto originariamente en el art. 5.8 de la Directiva 77/388/CEE⁴, permite a los Estados miembros de la UE considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo 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, lo que supone una suerte de excepción a la regla general de sujeción establecida en el art. 2.1, apartado a) de la citada Directiva⁵.

De este modo, los Estados miembros quedan habilitados para establecer a nivel interno una regla de no sujeción para la transmisión de empresas, negocios o unidades económicas en funcionamiento. No obstante, tal regulación nacional debe ajustarse a la autorización europea y, por ende, ser interpretada de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante).

1 STJUE de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, *Zita Modes Sàrl v. Administration de l'enregistrement et des domaines* (Luxemburgo).

2 STJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, *Christel Schriever v. Bundesfinanzhof* (Alemania).

3 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto del valor añadido (DOCE nº L 347, de 11 de diciembre de 2006).

4 Sexta Directiva 77/388/CEE 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 (DOCE nº L 145, de 13 de junio de 1977).

5 Este precepto, como es sabido, declara la sujeción a IVA de las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

La regla de no sujeción desde la óptica comunitaria responde a una finalidad de naturaleza dual, a saber: económica, por cuanto pretende favorecer la continuidad de las actividades empresariales; y financiera, por cuanto se orienta a eliminar el sobre coste financiero que para el adquirente tendría la sujeción a IVA de la transmisión.

Es importante tener presente en todo momento, que la Sexta Directiva en general y el régimen de deducciones en particular, gravitan en torno al principio de neutralidad en relación con la carga fiscal ligada a las actividades económicas sujetas a IVA llevadas a cabo por el empresario con independencia de sus fines y resultados⁶.

Así, la finalidad de esta regla de no sujeción, en palabras del propio TJUE, radica en "facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado"⁷.

Podría afirmarse pues, que la regla de no sujeción desde la óptica comunitaria responde a una finalidad de naturaleza dual, a saber: económica, por cuanto pretende favorecer la continuidad de las actividades empresariales; y financiera, por cuanto se orienta a eliminar el sobre coste financiero que para el adquirente tendría la sujeción a IVA de la transmisión.

Ciertamente, 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.

De este modo, cuando un Estado miembro haya hecho uso de esta facultad, la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no podrá ser considerada como una entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva (art. 2.1), y por tanto no estará sujeta a IVA⁸. Conviene recordar, que esta regla también puede resultar de aplicación

6 Vid., entre otras, las SSTJUE de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, *Rompelman*, ap.19; de 21 de septiembre de 1988, asunto C-50/87, *Comisión v. Francia*, ap. 15; de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, ap.15; de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, *Midland Bank*, ap.19; de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, *Abbey National*, ap.24; o las más recientes SSTJUE de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, ap.43; de 22 de marzo de 2012, asunto C-153/11, *Klub*, ap. 35; o de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, *EMS*, ap.43.

7 Vid. sentencia *Zita Modes* ap.39, y sentencia *Schriever*, ap.23.

8 Vid. SSTJUE de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, *Abbey National plc*, ap.30; de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, *Zita Modes*, ap. 29; y de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, *AB SFK*, ap.36.

en determinados supuestos de cesión de acciones, pues desde el punto de vista funcional, la venta de todos los activos de una sociedad y la venta de todas las acciones de ésta venía siendo considerada como equivalente⁹.

Como ya hemos avanzado, el TJUE se ha pronunciado en dos ocasiones específicamente sobre la interpretación y alcance de la regla de no sujeción al IVA en la transmisión de unidades económicas en funcionamiento, a saber: los asuntos *Zita Modes* (2003) y *Schiever* (2011), que son expuestos a continuación.

3. Análisis de la jurisprudencia del TJUE sobre la regla de no sujeción al IVA en la transmisión de empresas

3.1. La Sentencia del TJUE en el asunto *Zita Modes*

3.1.1. Antecedentes fácticos del caso

En este pronunciamiento el TJUE aborda la aplicación de la regla de no sujeción al IVA en relación con un caso donde una sociedad luxemburguesa (*Zita Modes Sàrl*), que explotaba una tienda de moda, vendió en el año 1996 su establecimiento comercial de artículos de confección a una segunda entidad, denominada *Milady* (no vinculada), que pasó a explotar una perfumería. Las autoridades luxemburguesas denegaron la aplicación de la regla de no sujeción argumentando que la adquirente no había continuado la actividad del cedente, puesto que éste explotaba un comercio de ropa y el cesionario una perfumería.

Además, se afirmaba que, de acuerdo con la normativa luxemburguesa reguladora del IVA, el cesionario debía continuar la actividad del cedente en el mismo sector, así como estar autorizado por el Ministerio competente para ejercer su actividad en tal sector, lo cual no había sido acreditado por la sociedad *Milady*.¹⁰

Después de recurrir ante las autoridades administrativas pertinentes y verse desestimadas las pretensiones de la parte actora, el asunto llegó a los tribunales (*Tribunal d'arrondissement de Luxembourg*) el 20 de noviembre de 1998, remitiéndose el asunto al TJUE para que resolviese una serie de cuestiones prejudiciales acerca la interpretación del art. 5.8 de la Sexta Directiva en conexión con el supuesto de hecho planteado.

9 En este sentido, la STJUE de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, *AB SKF*, ap. 35, y 41, declaró la equivalencia entre la cesión de acciones y la transmisión en bloque de la totalidad o de parte de una empresa a los efectos de la regla de no sujeción del art.5.8 de la Directiva 77/388/CEE o del art.19 de la Directiva 2006/112/CE, siempre que el Estado miembro, claro está, haya optado por hacer uso de tal facultad, careciendo de relevancia que dicha cesión de materialice en un solo acto o en varias operaciones consecutivas. Sin embargo, no debemos perder de vista como la STJUE de 30 de mayo de 2013, asunto C-651/2011, *X BV*, aps.44-51, parece haber reinterpretado su contenido al afirmar que "la cesión a favor a de una misma persona de todas las acciones de una sociedad por todos los accionistas de ésta no puede asimilarse a la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva".

10 Cabe indicar que la normativa española, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 4/2008, reflejaba el mismo enfoque restrictivo desplegado por las autoridades luxemburguesas, sobre la base de que tal configuración del supuesto de no sujeción por su normativa doméstica contribuía a garantizar el principio de neutralidad de este impuesto, pues el cesionario asumía los derechos y obligaciones del cedente en materia de IVA (en particular los relativos a la eventual regularización de las deducciones efectuadas por los bienes de inversión); y que del requisito relativo a que el cesionario continuase la personalidad del cedente contemplado en el art.5.8 de la Sexta Directiva, se desprendería implícitamente que el cesionario también debía continuar necesariamente en la actividad ejercida por aquél. Vid., en ese sentido, la sentencia *Zita Modes*, aps.21, 22 y 23.

3.1.2. Pronunciamiento del TJUE

El TJUE salió al paso frente a tal interpretación restrictiva de la Sexta Directiva declarando, en primer lugar, que los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad conferida en el art. 5.8 de la Sexta Directiva deben aplicar la regla de la no sujeción a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no pueden, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en relación con sujetos pasivos parciales cuando sea necesario para evitar posibles distorsiones de la competencia, y cuando concurra riesgo de fraude o evasión fiscal en los términos establecidos en el referido precepto.

En segundo lugar, el TJUE abordó 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”, recordando que, ante la ausencia de una remisión expresa a la normativa de los diferentes Estados miembros para determinar su sentido y alcance, los presupuestos de aplicación de la regla de no sujeción del art. 5.8 de la Sexta Directiva del IVA requieren de una interpretación comunitaria autónoma y uniforme, a la luz del contexto y objetivo perseguido por tal normativa¹¹.

A este respecto, la referida Directiva definía en su art. 5, apartado primero, con carácter general el concepto de entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, para posteriormente, en sus apartados segundo a séptimo, precisar qué puede o debe considerarse como bien corporal, entrega de bienes o entrega a título oneroso.

Partiendo de esta base, y habida cuenta de la finalidad de la Sexta Directiva, el Tribunal declaró que las operaciones cubiertas comprenden 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. Sin embargo, la mera cesión de bienes (v.gr. venta de existencias), quedaría fuera de este régimen.

En este punto, conviene resaltar como 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”.

En tercer lugar, el Tribunal entendió que no puede restringirse la aplicación de la regla de no sujeción a supuestos donde el adquirente continúe la misma actividad que el transmitente¹³. Ciertamente, el art. 5.8 de la Sexta Directiva no hace referencia en su tenor literal a la utilización por parte del adquirente de los bienes transmitidos, sino a la continuidad del beneficiario en la personalidad del cedente, si bien conforme a la interpretación del TJUE, no

11 En este sentido, vid. las SSTJUE de 28 de enero de 1984, asunto C-327/82, *Ekro*, ap.11; de 19 de septiembre de 2000, asunto C-287/98, *Linster*, ap.43; de 9 de noviembre de 2000, asunto C-357/98, *Yiadom*, ap.26; de 27 de febrero de 2003, asunto C-373/00, *Adolf Trulev*, ap.35; o las más recientes SSTJUE de 22 de septiembre de 2011, asunto C-482/09, *Budějovický Budvar*, ap.29; de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, *Schriever*, ap.22; de 22 de marzo de 2012, asunto C-190/10, *Génesis*, ap.40; o de 21 de octubre de 2012, asunto C-467/08, *Padawan*, ap.32.

12 Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DOUE nº L 310, de 25 de noviembre de 2009).

13 Vid. sentencia *Zita Modes*, ap.45.

estamos ante un requisito para la aplicación de la regla de sujeción, sino ante una consecuencia derivada del hecho de considerar que no ha tenido lugar una entrega de bienes en el sentido del art. 2.1.

No obstante, se matiza que la aplicación de dicha regla procede cuando el beneficiario tiene intención, determinada sobre la base de elementos objetivos, de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida, pero no cuando simplemente se pretende liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

En cuarto lugar, y en relación con la exigencia de autorización de establecimiento por parte de las autoridades domésticas para el ejercicio de la actividad que permite la universalidad de bienes transmitida, el Tribunal declara su improcedencia al suponer una restricción de la regla de no sujeción contraria al art. 5.8 de la Directiva, siempre que no se trate de mercancías cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o sus características específicas.

En síntesis, a los efectos que a nuestro trabajo interesan, podría afirmarse que cuando los Estados miembros hayan hecho uso de tal facultad, la transmisión de una empresa o de un conjunto de bienes corporales y, en su caso, incorporeales, que constituyan una parte de la misma susceptible de desarrollar una actividad económica autónoma, quedará cubierta por la regla de no sujeción siempre que la intención del beneficiario sea continuar en la explotación del establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente la de proceder a su inmediata liquidación. Por el contrario, no podrá exigirse por las diversas legislaciones domésticas que el adquirente continúe en la misma actividad que desarrollaba el transmitente, ni que disponga de una autorización para el ejercicio de la actividad que permiten los bienes adquiridos.

3.2. La Sentencia del TJUE en el asunto *Schriever*

3.2.1. Antecedentes de hecho

Los antecedentes de hecho de este caso son similares a los del caso *Zita Modes*, aunque el asunto *Schriever* posee una mayor riqueza de matices. En concreto, el caso se refiere a una persona física residente de Alemania (la Sra. Schriever) que explotó, hasta el 30 de junio de 1996, un comercio minorista de artículos deportivos en unos locales comerciales de su propiedad. A partir de esa fecha, enajenó las existencias y el equipamiento comercial de la tienda a una sociedad alemana *Sport S. GmbH* a cambio de una determinada contraprestación de mercado, sin que se mencionara el IVA en la factura expedida en este contexto.

De forma paralela, la Sra. Schriever arrendó a la citada sociedad, a partir de 1 de agosto de 1996 y por tiempo indefinido, los locales comerciales en los que se llevaba a cabo la actividad comercial. Sin embargo, en el propio contrato de arrendamiento se recogía una cláusula que facultaba a ambas partes para instar su resolución a más tardar el tercer día laborable de cada trimestre natural, con efectos al término del siguiente trimestre natural. Finalmente, quedó constatado como la entidad *Sport S.*, continuó en la actividad del comercio de artículos deportivos durante dos años aproximadamente, hasta el 31 de mayo de 1998.

La Sra. Schriever, por su parte, no hizo constar los rendimientos obtenidos en dicha operación en su declaración del IVA del ejercicio de 1996 al considerar que, de acuerdo con su legislación interna, la enajenación de las existencias y del equipamiento de su tienda constituía una transmisión íntegra de un negocio no sujeta al IVA. Sin embargo, la administración tributaria alemana (*Finanzamt*) consideró, por el contrario, que no se cumplían los requisitos de una

transmisión íntegra de un negocio, ya que el inmueble, como elemento esencial del negocio, no formaba parte de los elementos enajenados a la sociedad Sport S., liquidando en consecuencia el IVA correspondiente.

Es importante resaltar como los tribunales alemanes en primera instancia (*Finanzgericht*), sostuvieron el razonamiento del contribuyente sobre la base de dos argumentos fundamentales: en primer lugar, la continuidad efectiva en la actividad del negocio de la Sra. Schriever por parte de Sport S.; y, en segundo lugar, la irrelevancia de que existiera la posibilidad teórica de resolver en cualquier momento el contrato de arrendamiento por ambas partes.

Ante tal pronunciamiento, la administración alemana, recurrió la sentencia en casación ante el Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*) con el argumento adicional de que un arrendamiento sujeto al plazo legal de resolución contractual no garantizaba una continuidad duradera de la actividad de la empresa puesto que no es posible la explotación del comercio minorista sin los locales del establecimiento. Dicho órgano, recordó que, según su reiterada jurisprudencia, podía entenderse que estábamos ante una transmisión de negocio, a pesar de que determinados elementos esenciales del mismo fueran excluidos de la operación, siempre que, el beneficiario pudiera utilizarlos a largo plazo, y así continuar de forma duradera en la actividad empresarial. Sin embargo, el hecho de que el contrato de arrendamiento de los locales comerciales por tiempo indefinido pudiera ser resuelto por cualquiera de las partes a corto plazo, dotaba a este caso de una naturaleza singular en virtud de la cual se optó por plantear cuestión prejudicial ante el TJUE que, en líneas generales, vino a reiterar los principios establecidos en la sentencia *Zita Modes*, si bien aportó nuevos criterios para la interpretación de la regla de no sujeción al IVA en transmisiones de negocios en funcionamiento.

3.2.2. Pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la UE

3.2.2.1. Sobre el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes cubierta por la regla de no entrega

Partiendo de la interpretación aportada en la sentencia *Zita Modes*, y a la que ya nos hemos referido, el TJUE recuerda que para que pueda apreciarse la existencia de una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, a los efectos de la regla de no sujeción del art. 5.8 de la Sexta Directiva, el conjunto de los elementos transmitidos debe ser "suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma"¹⁴.

Ahora bien, el Tribunal da un paso más en la delimitación jurídica del concepto al afirmar que será la naturaleza de la actividad económica de que se trate la que determinará si el conjunto de bienes transmitidos debe contener tanto bienes mobiliarios como inmobiliarios.

Así, si la actividad económica en cuestión no requiere de la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevarla a cabo, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del art. 5.8 de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.

Por el contrario, si la actividad económica consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles, no podrá entenderse que existe tal transmisión, a los efectos de aplicación de la regla de

14 Vid. sentencia *Schriever*, ap.25

no sujeción, sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales, la cual no tiene por qué resultar necesariamente de un acto traslativo de la propiedad, como en el supuesto de puesta a disposición del cesionario de los locales comerciales a través de la formalización de un contrato de arrendamiento con el transmitente, que conservaría la nuda propiedad de los mismos.

En otras palabras, podría afirmarse que el hecho

de que los locales comerciales se entreguen únicamente en alquiler al cesionario, reteniendo el transmitente del negocio la propiedad de los mismos, no supone necesariamente un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor.

El Tribunal entendió que no puede restringirse la aplicación de la regla de no sujeción a supuestos donde el adquirente continúe la misma actividad que el transmitente

Debemos hacer referencia también a la posibilidad, cubierta por la regla de no sujeción, de que aun necesitando la actividad de un local específico, el cesionario disponga de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de los bienes transmitidos y continuar de forma satisfactoria con la actividad económica de que se trate.

Como puede observarse, el TJUE toma partido por un enfoque eminentemente fáctico que pivota sobre una apreciación global de las circunstancias de hecho que caracterizan la operación para determinar si está comprendida en el ámbito de la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva, de manera que en este marco debe concederse especial importancia a la naturaleza de la actividad económica realizada por el cedente.

Con esta interpretación, se pretenden evitar los efectos negativos derivados de una distinción arbitraria entre 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 las efectuadas por quienes son meros titulares de un derecho de arrendamiento sobre los mismos, pues ni la redacción del art. 5.8 de la Sexta Directiva ni su finalidad permiten presumir que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes susceptible de acogerse a la regla de no sujeción¹⁵.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que si bien es cierto que los inmuebles tienen, por norma general, un peso relativo importante en el valor del negocio transmitido, y, por ende, en el IVA a pagar; aun no integrándose en el conjunto de los elementos cuya propiedad se trasmite, el importe del IVA podría suponer una carga importante para el cesionario, por lo que atendiendo a la finalidad propia de la regla de no sujeción, el Tribunal entiende que conviene extenderla a este tipo de supuestos con los matices que ya hemos tenido ocasión de comentar en función de la actividad económica de que se trate.

15 Conviene destacar, en este sentido, como a nivel interno, la DGT ya se había mostrado partidaria de no aplicar la regla de no sujeción a una operación de transmisión de todos los activos y pasivos de un negocio de restauración, incluyendo el derecho de traspaso del local donde ejerce la actividad el arrendatario transmitente, al constituir un conjunto de elementos patrimoniales capaces de desarrollar una actividad económica autónoma (vid., consultas de 10 de octubre de 2007, V2145-07; o de 25 de octubre de 2010, V2288-10; si bien puede encontrarse alguna consulta en sentido contrario como la dictada el 16 de mayo de 2011, V1218-11); en el supuesto de venta de un comercio al por menor de artículos de papelería, en el que se transmite la propiedad de todas las existencias, mobiliario, enseres, y fondo de comercio, subrogándose el adquirente en el contrato de arrendamiento del local comercial, cuya titularidad no ostentaba el transmitente (vid. consulta de 23 de octubre de 2007, V2229-07); o en el supuesto de una sucursal en España de una sociedad norteamericana, cuya licencia para la explotación de restaurante y demás negocios alimenticios, le facultaba a permitir la explotación de un tercero a través de una sublicencia, traspasando simultáneamente todos los activos materiales para la explotación de la actividad, incluyendo el mobiliario, los empleados y el derecho de uso del local (vid. consulta de 29 de diciembre de 2009, V2839-09).

Expuestos los argumentos de fondo, y en relación con el caso de autos, el TJUE se muestra partidario de apreciar la existencia de una operación cubierta atendiendo a una serie de consideraciones de diversa índole¹⁶.

La primera de ellas, se refiere a que, generalmente, la transmisión de las existencias y del equipamiento de un comercio minorista se realiza para permitir al adquirente continuar con la gestión del citado comercio.

La segunda, parte de la base de que, por regla general, para la adecuada explotación del comercio minorista cedido, no es necesario que el titular del negocio lo sea también del inmueble en que éste se encuentra, incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales.

Asimismo, y como consecuencia de las consideraciones anteriores, en la medida en que la transmisión de existencias y del equipamiento comercial es suficiente para permitir la continuidad de una actividad económica autónoma, la transmisión de los inmuebles no es determinante para calificar la operación como transmisión de una universalidad de bienes.

Por ello, y aun cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiera que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opondrá, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento.

3.2.2.2. Sobre la necesidad de que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida.

Una vez expuesta la visión del TJUE en relación con el alcance del concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido del art. 5.8 la Sexta Directiva, el siguiente elemento sobre el que centrar la atención a los efectos de aplicación de la regla de no sujeción, tiene que ver con el propósito del cesionario en relación con la empresa o parte de la misma que le es transmitida.

Como ya se puso de manifiesto en la sentencia *Zita Modes*, el TJUE consideró que es necesario que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida (*intend to operate the business*), y no simplemente liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias. En este sentido, el Tribunal de Justicia viene entendiendo que las intenciones que albergaba el adquirente pueden o, en determinados casos, deben tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación, siempre, claro está, que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos¹⁷, pues estamos ante un elemento que por definición pertenece al ámbito interno del sujeto, y, por tanto, muy difícilmente constatable si no se manifiesta en actos externos.

La determinación de la referida motivación subjetiva del adquirente a través de elementos objetivos, a nuestro juicio, posiblemente deba articularse a través de un análisis de los objetivos o finalidades esenciales de la operación, tal y como el TJUE ha establecido cuando ha configurado el elemento subjetivo del principio europeo de prohibición de abuso en materia fiscal.

16 Vid. sentencia *Schriever*, aps.33-36.

17 Este ha sido el criterio seguido por la jurisprudencia del TJUE en sus sentencias de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, *Rompelman*, ap.24; de 26 de septiembre de 1996, asunto C-230/94, asunto *Enkler*, ap.24; de 18 de noviembre de 2010, asunto C-84/09, X, aps. 47 y 51; y reiterado muy recientemente en la sentencia de 12 julio de 2012, asunto C-326/2011, *J.J. Komen*, ap.33.

En relación con los elementos objetivos a tomar en cuenta para verificar la intención de explotar el negocio o parte de la empresa transmitida, el TJUE dota de particular relevancia a determinadas circunstancias.

En primer lugar, estaría la concreta configuración de la operación que incluye, por una parte, la transmisión de las existencias y del equipamiento comercial¹⁸, y, por otra, el arrendamiento simultáneo del local comercial, lo que permite al adquirente continuar desarrollando la actividad económica llevada a cabo anteriormente por el vendedor.

El Tribunal da un paso más en la delimitación jurídica del concepto al afirmar que será la naturaleza de la actividad económica de que se trate la que determinará si el conjunto de bienes transmitidos debe contener tanto bienes mobiliarios como inmobiliarios.

En segundo lugar, tendríamos la duración efectiva de la actividad de explotación del negocio transmitido por el cesionario. Así, en el caso concreto, el Tribunal entendió que la continuación de la actividad durante casi dos años confirma que la intención originaria del cesionario no consistía en liquidar el negocio.

En tercer lugar, habría que observar el negocio jurídico en virtud del cual se formaliza la operación, y en concreto, la toma de posesión del cesionario de los locales comerciales. Por ello, si se tratase de un contrato de arrendamiento, cobraría importancia la duración del mismo, así como las formas acordadas para finalizarlo, por cuanto pudieran impedir la continuidad duradera de la actividad económica del negocio transmitido. En particular, el TJUE ha entendido que “la posibilidad de resolver un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido previo preaviso a corto plazo no es, en sí misma, determinante para concluir que el cesionario tuviese la intención de liquidar de inmediato el establecimiento comercial o la parte de la empresa transmitida”¹⁹.

Ciertamente, la decisión de las autoridades tributarias domésticas acerca de la aplicación de la regla de no sujeción en supuestos como el de autos, no puede depender exclusivamente de que se produzca o no la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles integrantes del negocio o parte del mismo transmitido sin atender a la naturaleza de la actividad económica desarrollada; y mucho menos, en su caso, de las condiciones específicas del contrato de arrendamiento (fundamentalmente duración y forma de resolución), al ser contrario al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA²⁰.

En definitiva, concluye el Tribunal que el art. 5.8 de la Sexta Directiva “debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la

18 Nótese la diferencia entre una mera cesión de bienes, como sería la venta aislada de existencias; y la cesión conjunta de existencias de productos y equipamiento comercial del negocio transmitido, pues en el primer supuesto, no estaríamos, en ningún caso, ante una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido de la Sexta Directiva; mientras que en el segundo, simplemente quedaría por determinar, en función de la naturaleza de la actividad en cuestión y la aptitud de los bienes transmitidos para desarrollar una actividad económica autónoma, si es necesario que la transmisión de dichos elementos muebles (existencias y equipamiento comercial) vaya acompañado o no de la toma de posesión de los locales comerciales por parte del cesionario.

19 Vid. sentencia *Schriever*, ap.43.

20 Vid. SSTJUE de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97, *Gregg*, ap.20; de 28 de junio de 2007, asunto C-363/05, *Claverhouse & The Association of Investment Trust Companies*, ap.29; de 10 de marzo de 2011, asunto C-540/09, *Skandinaviska Enskilda Banken*, ap. 36; o de 29 de marzo de 2012, asunto C-500/10, *Belvedere Costruzioni*, ap.22.

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”²¹.

4. La configuración de la regla de no sujeción en la legislación interna española

El legislador español hizo uso de la facultad contemplada en la Sexta Directiva²², de manera que nuestra actual ley del IVA²³ (LIVA, en adelante) prevé en su art. 7.1, y frente a la regla general del art. 4.1, tal supuesto de no sujeción²⁴ para la transmisión de empresas o unidades económicas autónomas. En su configuración originaria, el mencionado artículo contemplaba tres modalidades de esta operación con sus respectivos caracteres definidores cuya concurrencia determinaba la no sujeción al impuesto, a saber: en primer lugar, estaría la transmisión²⁵ por actos *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo en favor de un solo adquirente que continúe en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente; en segundo lugar, tendríamos la transmisión del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de actividad, no necesariamente a un único adquirente, en el marco de operaciones societarias de fusión, escisión, aportación de rama de actividad²⁶ y canje de valores; y, en tercer lugar, la transmisión *mortis causa* de la totalidad o una parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo en favor de aquellos adquirentes que continúen en el ejercicio de la misma actividad empresarial del transmitente.

Como denominador común a las modalidades de transmisión no sujetas por actos *inter vivos* y *mortis causa* se exigían una serie de requisitos, tales como la continuidad en la actividad del transmitente por parte del

21 Vid. sentencia *Schriever*, ap.45.

22 Así, el art.5.1 de la ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (hoy derogada) ya contemplaba el supuesto de no sujeción al impuesto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional inspirado en el art.5.8 de la Sexta Directiva, si bien a la luz de su tenor literal podían plantearse serias dudas sobre si reflejaba correctamente la finalidad armonizadora de la norma comunitaria.

23 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

24 Aunque no resulta esencial a los efectos de este trabajo, conviene mencionar como a pesar de que en el marco de la Sexta Directiva parece claro que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción, pues no se realiza el hecho imponible en virtud de la regla de “no entrega de bienes”, desde el punto de vista interno se ha planteado a nivel doctrinal si realmente estamos ante un supuesto de no sujeción (tal y como explícitamente lo considera el art.7 LIVA) o más bien ante un caso de exención tributaria (por cuanto se satisfacen los requisitos del art.4 LIVA para declarar la sujeción de la operación). Una aproximación a esta cuestión, con reflejo de las diferentes posiciones doctrinales, puede encontrarse en ARRIBAS LEÓN, M., HERMOSÍN ÁLVAREZ M., “La transmisión *inter vivos* de la empresa en el impuesto sobre el valor añadido”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº255, 2004, pp.77-84.

25 Ante la falta de una mayor precisión por parte del tenor literal del precepto, y a pesar de lo establecido en el art.4.1 LIVA, debemos entender incluidas tanto las transmisiones efectuadas a título oneroso, que serán la mayoría, pero también las efectuadas a título gratuito, en línea con lo establecido en el art.5.8 de la Directiva 77/388/CEE. Sobre este particular, vid. CHECA GÓNZALEZ, C., “El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial”, *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pp.32-37.

26 Nótese como el concepto de rama de actividad a estos efectos era el mismo que operaba en el régimen especial del impuesto de sociedades, en virtud de la remisión que el art.7.1, apartado b), LIVA (redacción original) efectuaba al art.2.4 de la ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Así también queda recogido en la Disposición Adicional Segunda, apartado 1, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

adquirente²⁷, o la necesidad de que se transmitiera la totalidad del patrimonio, que no figuraban como tales en su norma comunitaria de referencia, es decir, en el art. 5.8 de la Directiva 77/388/CEE²⁸. Del mismo modo, el art. 7.1 LIVA hacía referencia a la necesidad de que los elementos patrimoniales transmitidos permaneciesen afectos a la actividad empresarial que se venía llevando a cabo por el transmitente. Sin embargo, la no fijación de un plazo concreto dejaba abierta la puerta a la labor interpretativa de los órganos administrativos, y, en su caso, jurisdiccionales, en determinados supuestos conflictivos²⁹.

Las consecuencias derivadas de la aplicación de esta disposición pueden sintetizarse de la siguiente forma: 1) No repercusión del IVA en operaciones de transmisión de empresas o partes de las mismas por parte del transmitente al adquirente, lo cual "abaratá" en términos globales la operación o, cuando menos, facilita financieramente su realización; 2) Subrogación del adquirente a los efectos de la calificación como primera o segunda entrega de las eventuales transmisiones posteriores de los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial cuya transmisión se declara no sujeta (regla de la "no entrega")³⁰;

Ciertamente, la decisión de las autoridades tributarias domésticas acerca de la aplicación de la regla de no sujeción en supuestos como el de autos, no puede depender exclusivamente de que se produzca o no la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles integrantes del negocio o parte del mismo transmitido sin atender a la naturaleza de la actividad económica desarrollada; y mucho menos, en su caso, de las condiciones específicas del contrato de arrendamiento.

27 Debe entenderse que el término adquirente engloba evidentemente tanto a las personas físicas como jurídicas, pero también a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (vid.art.35.4 LGT en relación con el art.84.Tres LIVA).

28 Así queda plasmado en las consultas de 12 de marzo de 2003 (V0025-03) o de 29 de octubre de 2003 (V0111-03), que reflejan el criterio administrativo seguido hasta entonces, y donde la única excepción que se contempla en relación con el requisito de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, son los posibles saldos existentes en caja o bancos a nombre del transmitente. La justificación, según la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 1998 (nº. 00/1844/1996), FJ 4º, reside en que "a la hora de fijar el precio de la transmisión de un negocio se puede bien incorporar el dinero de caja y bancos en el precio de venta, o bien descontarlo, con lo que dicho precio de venta se minorará en el importe retenido, siendo el efecto final el mismo, por cuanto, en definitiva, el dinero constituye un bien de los denominados fungibles (...)". No obstante, el propio TEAC, en algunas ocasiones se ha mostrado flexible a la hora de apreciar este requisito cuando el vendedor retenía bajo su propiedad determinados bienes o derechos frente a terceros susceptibles de ser calificados como "residuales" y que, por ende, no influían en la continuidad del funcionamiento del negocio transmitido (vid. Resolución de 13 de julio de 2005, nº 00/3465/2003). En este sentido, resulta pertinente la crítica relativa al carácter restrictivo de la Ley 37/1992 en comparación con su norma comunitaria de referencia en este punto, efectuada por LASARTE ÁLVAREZ, J., "La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al impuesto sobre el valor añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº254, 2004, p.45.

29 No obstante, tampoco resultaría conveniente la fijación por el legislador de un plazo temporal determinado, y más a la luz de los recientes pronunciamientos del TJUE, puesto que la aplicación o no de la regla de no sujeción a IVA pivota fundamentalmente sobre la intención del adquirente de continuar con la explotación de la actividad que deberá valorarse conforme a un conjunto de elementos objetivos. Por ello, el establecimiento de un periodo legal mínimo de afección de los bienes a la actividad supondría un enfoque excesivamente formalista que desvirtuaría las líneas maestras fijadas por la jurisprudencia comunitaria, sin que por ello pueda negarse la importancia de este elemento *a posteriori* para valorar la intención del adquirente.

30 Cfr. art.20.1.22 LIVA.

Sin duda, el elemento central sobre el que gravita la regla de no sujeción tras la reforma es el concepto de unidad económica autónoma, y en este sentido, puede apreciarse la desaparición en la literalidad del precepto de la referencia al concepto de rama de actividad, propio del régimen especial de fusiones contenido en el TRLIS.

y 3) Subrogación del adquirente a los efectos del régimen de deducción del IVA soportado previamente por el transmitente³¹.

Tal regulación fue modificada por la Ley 4/2008 con el objeto de adaptarla a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea derivada de la sentencia *Zita Modes* que flexibilizó la interpretación de los requisitos de la regla europea de no sujeción al IVA en materia de transmisión del patrimonio empresarial. Así, frente a la redacción originaria donde se hablaba de “transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo”, la redacción actual del art. 7.1 LIVA se refiere a “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 una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios”. También cabría destacar como se eliminan las referencias a las transmisiones *mortis causa* o derivadas de operaciones societarias, que ahora deben entenderse subsumidas en la nueva regla de no sujeción.

Por otra parte, y aunque no se derive directamente de la jurisprudencia del TJUE en el asunto *Zita Modes*, pero sí de forma indirecta, cabe resaltar como tras la reforma operada por la ley 4/2008, se supera el requisito de que la transmisión *inter vivos* deba ser realizada “en favor de un solo adquirente”³² al haberse eliminado tal mención del tenor literal del precepto. Ciertamente, el art. 19 de la Directiva 2006/112/CE habla de “beneficiario” en singular si bien, teniendo en cuenta que el patrimonio empresarial transmitido puede estar integrado por varias unidades económicas autónomas susceptibles de acogerse a la regla de no sujeción, nada parece oponerse a que exista una pluralidad de adquirentes. Incluso antes de la citada reforma, ya puede encontrarse alguna consulta aislada de la DGT en la que establece que “el requisito que establece el artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992 de que exista un único adquirente o destinatario de la transmisión del total del patrimonio ha de reinterpretarse en el sentido de que, para cada transmisión patrimonial que haya de ser considerada constitutiva de una rama de actividad, el adquirente de la misma sea un único empresario o profesional. Cabe la posibilidad, por tanto, de que un único patrimonio empresarial sea objeto de una transmisión no sujeta aun cuando haya varios destinatarios de la misma, a condición de que los elementos patrimoniales que se transmiten a cada uno de ellos por separado puedan ser considerados como una rama de actividad en el sentido que se ha descrito”³³. No obstante, la consolidación definitiva de este criterio, antes de la reforma de la ley, quedaría fijada en el FJ 5º de la STS de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007/1093).

31 Cfr. arts.104 a 114 LIVA.

32 La referencia explícita a este requisito en la doctrina de la DGT, aún con posterioridad a la sentencia *Zita Modes*, puede observarse en algunas consultas como las de 25 de enero de 2006 (V0152-06) o de 13 de marzo de 2006 (V0439-06). Una crítica, entre otras, acerca de la exigencia de este requisito por parte de la legislación española puede encontrarse en ALMUDÍ CID, J.M., “La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata”, *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº15, 2005, p.18.

33 Vid. consulta de 5 de julio de 2006 (V1366-06).

Sin duda, el elemento central sobre el que gravita la regla de no sujeción tras la reforma es el concepto de unidad económica autónoma, y en este sentido, puede apreciarse la desaparición en la literalidad del precepto de la referencia al concepto de rama de actividad, propio del régimen especial de fusiones contenido en el TRLIS. Así, la aplicación de la regla de no sujeción en el marco de una operación de restructuración empresarial no depende de que la misma pueda encuadrarse en el Capítulo VIII, del Título VII del TRLIS³⁴, pues la finalidad de la regla de no sujeción a IVA en el marco de las operaciones de restructuración societaria “persigue una finalidad específica y distinta de la del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores”³⁵, tal y como ha recordado recientemente el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de junio de 2013, FJ 8º, (rec.º 4665/2010).

En este sentido, es importante destacar como la doctrina administrativa anterior a la reforma, identificaba el concepto de rama de actividad del art.83.4 TRLIS con el de actividad económica autónoma que se desprendía de la sentencia *Zita Modes*, o al menos afirmaba su “coincidencia sustancial”, lo que abría la puerta a la aplicación del concepto nacional sin contravención del principio de interpretación uniforme del derecho comunitario, y por ende, a considerar la transmisión de una universalidad parcial de bienes como no sujeta a IVA cuando los activos y pasivos que se incluían en el conjunto patrimonial transmitido pudieran ser considerados como una rama de actividad³⁶.

El apego de la DGT a este concepto propio del impuesto de sociedades como determinante de la aplicación o no de la regla de no sujeción, incluso en meras transmisiones *inter vivos* fuera de una operación de restructuración en sentido estricto, en algunos casos dejaba en un segundo plano cuestiones como la transmisión del propio inmueble en el que se desarrollaba la actividad comercial, que *a posteriori* sería abordada con profundidad por el TJUE en la sentencia *Schriever*. Así, en el supuesto de la venta de una farmacia, con transmisión al adquirente (también farmacéutico³⁷) de todo el inmovilizado y existencias de medicamentos, a excepción del local comercial, se llega a la conclusión de que si el conjunto transmitido es susceptible de encajar en el concepto de rama de actividad del

34 Ciertamente, la redacción del art.7.1, apartado b), de la LIVA anterior a la reforma, supeditaba la no sujeción de la operación a IVA a que ésta pudiera acogerse al régimen especial de fusiones previsto en el TRLIS. Esta íntima conexión trazada por el legislador español, suponía *de facto* trasladar toda la problemática existente en el marco del impuesto de sociedades para determinar el acogimiento o no al régimen especial de una operación de restructuración empresarial al ámbito de la imposición indirecta. Sin ánimo de profundizar en esta cuestión, y teniendo en cuenta lo establecido en el art.96.2 TRLIS y su importancia en la doctrina de la DGT en materia de impuesto de sociedades, se llegaba a la situación en que si la operación no superaba el test de los motivos económicos válidos, no se podía aplicar la regla de no sujeción a IVA. Es cierto que la cláusula antiabuso del art.96.2 TRLIS está pensada para evitar el fraude o la evasión fiscal en materia de impuesto de sociedades y que el art.19 de la Directiva 2006/112/CE deja la puerta abierta para que los Estados que hayan optado por aplicar la regla de no sujeción tomen medidas para evitarlo en materia de IVA, pero tampoco se puede presumir que la falta de motivos económicos válidos a efectos de aplicación del régimen especial de fusiones, supone una conducta fraudulenta o elusiva a efectos del IVA. Esta afirmación resulta coherente con la jurisprudencia derivada de la sentencia *Zita Modes*, cuyo apartado 31, deja claro que un Estado miembro que hace uso de la facultad del art.5.8 de la Sexta Directiva (hoy art.19 de la Directiva 2006/112/CE) no puede limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en el mismo, y en las que desde luego no figura el concepto de “motivos económicos válidos”, a diferencia de lo que sucede en la Directiva 2009/133/CE (base del régimen especial de fusiones del TRLIS) donde sí figura de forma expresa la vinculación entre la ausencia de los mismos y la presunción de fraude o evasión fiscal.

35 Vid. STS de 11 de junio de 2011, FJ 3º (nº rec. 5654/09).

36 Vid. consulta de 31 de marzo de 2006 (V0589-06), cuyo criterio es reiterado, entre otras, en las consultas de 10 de octubre de 2007 (V2145-07), 11 de abril de 2008 (V0768-08) y de 19 de diciembre de 2008 (V2440-08).

37 Esta precisión no resulta baladí si la ponemos en relación con la naturaleza de la actividad económica en cuestión, pues si bien es cierto que desde la sentencia *Zita Modes* no se exige que el adquirente desarrolle la misma actividad, no lo es menos que en el caso de una farmacia, con traspaso de mobiliario y existencias (medicamentos), esto no parece posible.

art. 83.4 TRLIS, será de aplicación la regla de no sujeción aunque algún elemento patrimonial particular afecto a la actividad como el local comercial no se transmita³⁸. Tal interpretación, en nuestra opinión, podría calificarse como flexible y acertada³⁹, si la comparamos con otras emitidas en supuestos muy similares⁴⁰, anticipando en cierto modo las líneas de la sentencia *Schriever*, en lo que a la relevancia de la transmisión del local comercial se refiere.

Ciertamente, en otras ocasiones, aun entendiéndose cumplido el requisito de la rama de actividad, como en el caso de la transmisión de todos los activos de una empresa afectos a una actividad de asesoramiento fiscal y contable a excepción de los inmuebles donde ésta se desarrollaba, se denegó la aplicación de la regla de no sujeción por este último motivo⁴¹.

Tras la reforma operada por la ley 4/2008, desaparece formalmente de la doctrina administrativa el concepto de rama de actividad, siendo sustituido por el de "unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios"⁴², que sin embargo, no es más que la definición que aporta el art. 83.4 del TRLIS, debiendo incluir el patrimonio transmitido todos aquellos elementos organizativos necesarios para su funcionamiento autónomo⁴³, incluyendo, en su caso, los medios humanos pertinentes⁴⁴, pues de lo contrario estaríamos ante una mera venta de activos empresariales que no estaría cubierta por la regla de no sujeción⁴⁵. Así, resulta prácticamente imposible establecer una regla general que identifique qué elementos integrantes del patrimonio empresarial deben ser transmitidos y cuales son prescindibles a efectos de encajar en el concepto de "unidad económica autónoma", pues esto dependerá esencialmente de la concreta actividad económica de que se trate.

38 Vid. consulta de 13 de febrero de 2006 (V0269-06).

39 En este sentido, CHECA GÓNZALEZ, C., "El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial", *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, p.71, ya afirmó en su momento que la falta de inclusión del local en la correspondiente transmisión no debía servir de factor determinante para declarar sin más, y sólo por ello, la sujeción al IVA de la operación en cuestión.

40 Vid. consulta de 30 de mayo de 2007 (V1128-07).

41 Vid. consulta de 4 de septiembre de 2006 (V1729-06).

42 Vid. consultas de 5 de octubre de 2009 (V2198-09), de 29 de diciembre de 2009 (V2839-09), de 4 de marzo de 2010 (V0395-10), de 31 de mayo de 2010 (V1196-10), 8 de septiembre de 2010 (V1941-10), de 14 de julio de 2011 (V1812-11), o de 9 de abril de 2012 (V0713-12).

43 En este sentido, en ocasiones podemos encontrarlos con supuestos donde algunos de los elementos determinantes del funcionamiento autónomo del conjunto transmitido, no se encontraban bajo la titularidad del transmitente sino que éste disfrutaba de los mismos régimen de arrendamiento. Así, tendríamos el caso particular de la transmisión de un centro comercial en funcionamiento, en el que la gestión, dirección, comercialización y explotación era prestada por una tercera sociedad al transmitente en régimen de arrendamiento de servicios. Si el adquirente no se subrogase en el referido contrato de gestión la DGT ha entendido que estaríamos ante una mera cesión de bienes sujeta a IVA (vid. consulta de 19 de septiembre de 2011 V2099-11, cuyo criterio se reitera en la consulta de 14 de febrero de 2012, V0318-12), si bien una interpretación *a sensu contrario* permitiría considerar la operación como no sujeta si el adquirente se subrogase en el citado contrato de arrendamiento de servicios, sin que en sentido estricto hubiese en la operación más transmisiones de la propiedad que la del centro comercial, lo cual, a nuestro juicio, aporta un matiz complementario a la interpretación dada en la consulta de 23 de febrero de 2009 (V0360-09).

44 Vid. consultas de 29 de diciembre de 2009 (V2840-09), de 23 de junio de 2010 (V1428-10), de 20 de diciembre de 2010 (V2769-10), de 1 de febrero de 2011 (V0185-11), o de 7 de junio de 2011 (V1467-11)

45 Así, se ha denegado la aplicación de la regla de no sujeción a IVA en el supuesto de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial afecto a la actividad que venía desarrollando un constructor en favor de su esposa, integrado por un conjunto de solares, promociones, vehículos, ordenadores e impresoras, por no acompañarse de una mínima estructura organizativa que permita concluir que se trata de un negocio en marcha (Vid. consulta de 11 de febrero de 2010, V0248-10).

Ahora bien, es importante distinguir entre los bienes materiales e inmateriales que el transmitente tenía afectos a la actividad, y los realmente necesarios para que ese conjunto transmitido sea susceptible de funcionamiento por sus propios medios, por lo que no hay obstáculo para que permanezcan bajo la titularidad del transmitente algunos de estos elementos siempre que pudieran ser calificados como accesorios⁴⁶.

Incluso, la doctrina administrativa, a la luz de la sentencia *Zita Modes*, ha llegado a precisar de forma explícita el concepto de la "transmisión de una universalidad total o parcial de bienes" propio del art. 19 de la Directiva 2006/112/CE. Así, estaremos ante la transmisión de una universalidad total de bienes cuando se produzca la cesión de una empresa en su totalidad, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales; mientras que la transmisión de una universalidad parcial de bienes se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica (o varias), aunque la misma forme parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello⁴⁷.

Dejando al margen la cuestión de la rama de actividad, lo cierto es que desde la publicación de la citada sentencia y antes de la reforma operada por el legislador español, la DGT ya venía aplicando los nuevos criterios, lo que supone una clara manifestación del principio de eficacia directa del Derecho comunitario, y por ende, de la obligación de los Estados miembros de acoger la línea interpretativa del TJUE sin necesidad de esperar a que se produzca la adaptación de la norma interna. Así, se exigía por parte de las autoridades administrativas la intención del beneficiario de continuar con la explotación del local comercial o de la parte de la empresa transmitida, pero sin que fuese necesario que éste desarrollara la misma actividad a la que estaban afectos los bienes adquiridos⁴⁸. De este modo, se llegaba a una interpretación de la norma que podría ser calificada como contraria a su tenor literal⁴⁹. No obstante, el referido centro directivo fue bastante reacio a cambiar su interpretación en relación con el art. 7.1 LIVA, lo que podría justificarse en la falta de un soporte legislativo adecuado al haberse quedado éste "fuera de juego" tras la sentencia *Zita Modes*⁵⁰. Ciertamente, el caso español no era un fenómeno aislado en el conjunto

46 Como afirma la consulta de 2 de marzo de 2012 (V0470-12), "lo relevante no es que se transmita la totalidad de los elementos que constituyen el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, sino que, en cada supuesto, los elementos transmitidos constituyan una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios". En igual sentido, pero en el ámbito jurisdiccional, pueden traerse, entre otras, a colación la STS de 13 de febrero de 2007, FJ 5º (RJ 2007, 1093) o la SAN de 6 de mayo de 2010 (JUR 2010\346156).

47 Vid. consultas de 24 de mayo de 2010 (V1093-10), de 15 de junio de 2010 (V1333-10) o de 19 de abril de 2011 (V1016-11), o de 8 de febrero de 2012 (V0260-12).

48 En este sentido, vid. consulta de 13 de junio de 2005 (V1051-05), donde explícitamente se recoge la adaptación de la doctrina administrativa a la jurisprudencia comunitaria, y por ende, que "si bien es necesario que el beneficiario tenga 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, no es menos cierto que la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente". Este criterio, respaldado también de forma manifiesta por el TEAC en su resolución de 28 de septiembre de 2005 (nº 00/7303/2003), FJ 5º; ha sido reiterado, entre otras, en las consultas de 30 de noviembre de 2005 (V2457-05), de 25 de enero de 2006 (V0152-06), de 13 de marzo de 2006 (V0439-06), de 10 de enero de 2007 (V0037-07), de 12 de marzo de 2007 (V0513-07), o de 11 de abril de 2008 (V0768-08); y posteriormente plasmado de forma explícita en el art.7.1 de la LIVA, en su redacción conforme a la ley 4/2008.

49 Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, p.22.

50 Sirva como ejemplo, la consulta de 10 de junio de 2004 (V0042-04), claramente continuista de la línea interpretativa anterior. Por su parte, también puede encontrarse alguna resolución de los órganos jurisdiccionales que no terminaba de asumir los nuevos criterios interpretativos, como la SAN de 19 de enero de 2006 (JUR 2006, 265150) que seguía vinculando la aplicación de la regla de no sujeción a la continuidad del adquirente en la misma actividad del transmitente.

La DGT ha entendido que el hecho de que la transmisión de una universalidad de bienes que puedan funcionar de manera autónoma se efectúe en dos fases sucesivas no desvirtúa la naturaleza de la operación. Sin embargo, si finalmente los elementos del inmovilizado no se llegasen a transmitir, habría que proceder a la rectificación de la tributación los elementos transmitidos en la primera fase, pues en ese caso la operación estaría sujeta al impuesto

de Estados miembros, pudiendo encontrarse otros ordenamientos domésticos en el ámbito comunitario cuya interpretación por parte de las respectivas autoridades nacionales en materia de aplicación de la regla de no sujeción resultaba cuanto menos discutible tras la citada sentencia del TJUE⁵¹.

En relación con el requisito de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, conviene apuntar como la DGT se ha mostrado partidaria de aplicar la regla de no sujeción en el supuesto de que el vendedor se reserve el derecho de uso y disfrute temporal sobre alguno de los bienes transmitidos en concepto de garantía cuando el precio se satisface de forma aplazada por el comprador, pero con la condición de que el adquirente pueda disponer de la empresa en conjunto con las facultades atribuidas al propietario⁵². Ciertamente,

los posibles derechos que se reserve el vendedor no deberían interferir con el correcto desarrollo de la actividad económica transmitida, de ahí que también destaque la relevancia del carácter temporal de los mismos.

Por otra parte, la cuestión relativa a la necesidad de la transmisión del inmueble como determinante de la aplicación de la regla de no sujeción, no quedó zanjada definitivamente con la reforma operada por la ley 4/2008. Así, en el supuesto de una sociedad que transmite a otra la totalidad de los elementos afectos a la actividad de fabricación, venta y marketing de latas de acero, con excepción de los terrenos y los inmuebles donde se desarrolla la actividad fabril, los cuales serían arrendados posteriormente al beneficiario para continuar con el desarrollo de la actividad, la DGT negó la aplicación de la regla de no sujeción sobre la base de que los elementos transmitidos desvinculados del inmueble donde estaban ubicados no podían desarrollar independientemente y aisladamente la actividad de fabricación. De este modo, la instalación fabril se concibe como "algo más que un mero contenedor de los elementos que van a transmitirse, pues necesariamente en una actividad de fabricación como la descrita en el texto de la consulta, el diseño y las características técnicas y operativas del inmueble pudieran ser determinantes para que pueda desarrollarse la actividad de fabricación, constituyendo estos inmuebles un elemento consustancial y necesario para la misma"⁵³.

51 A título de ejemplo, además del caso Luxemburgués, en el Reino Unido, la normativa interna relativa a la regla de no sujeción en materia de IVA hacía referencia también, entre otros, al requisito de que el adquirente debía continuar en el ejercicio de la misma actividad del transmitente (arts.5.1.a.i y 5.1.b.ii de la *VAT-Special Provisions- Order 1995*), y así seguía interpretándose por la administración tributaria (*HMRC*) varios años después de la promulgación de la sentencia *Zita Modes* lo que ponía en cuestión su compatibilidad (vid. JENKINS, P., "Current VAT Treatment of a TOGC", *The Tax Journal*, nº873, Londres, 2007, pp.19-21). Ahora bien, sobre esta cuestión conviene realizar una breve precisión, y es que la norma inglesa emplea el término "the same kind of business", lo cual aporta una cierta dosis de flexibilidad e indeterminación a partes iguales sobre que supuestos estarán dentro y cuales fuera, si bien lo que parece que no puede exigirse es que el adquirente tenga que desarrollar una actividad idéntica a la que venía desarrollando el transmitente.

52 Vid. consulta de 12 de noviembre de 2007 (V2388-07), relativa a la venta de un establecimiento hotelero en la que el propietario se reserva, en concepto de garantía para el pago del precio aplazado, el uso y disfrute de un apartamento que forma parte del complejo hasta que el adquirente complete el pago.

53 Vid. consultas de 17 de marzo de 2009 (V0514-09), de 12 de enero de 2011 (V0019-11), o de 12 de abril de 2011 (V0968-11).

Con posterioridad, sobre el mismo supuesto se solicitó una aclaración, reiterando la DGT su criterio, si bien matizando que la circunstancia de que el inmueble no vaya a ser objeto de transmisión, sin ser por sí misma determinante, deberá ser considerada como un elemento de prueba de que no se transmitirán todos los elementos necesarios de la empresa en funcionamiento. Incluso se basa en el hecho de que los inmuebles vayan a ser alquilados al adquirente para efectuar la misma actividad económica realizaba la transmitente para justificar la necesidad de que estos inmuebles se vinculen necesariamente con el resto de los elementos transmitidos al objeto de formar conjuntamente un establecimiento mercantil en funcionamiento, unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios⁵⁴.

Estamos pues ante una resolución que, en cierto modo, adelanta las líneas interpretativas del TJUE en el caso *Schriever*, al valorar la transmisión del inmueble en el contexto de la actividad económica en cuestión, y no de forma aislada, llegando a la conclusión de que resultaba esencial para que el conjunto patrimonial pudiese desarrollar una actividad económica autónoma, si bien resulta excesivamente rígida por cuanto se centra en la transmisión de la propiedad del inmueble, cuando el hecho de que el mismo se ceda en arrendamiento para nada compromete la realización de la actividad económica en cuestión⁵⁵.

El criterio expuesto anteriormente, también sirve a la DGT para entender la aplicación de la regla de no sujeción cuando el inmueble donde se desarrolla la actividad no es un elemento necesario, siendo los elementos que van a ser objeto de transmisión susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios⁵⁶.

En definitiva, puede afirmarse, que de acuerdo con la doctrina administrativa, la circunstancia de que los inmuebles (v.gr. naves industriales o locales comerciales) sean arrendados al adquirente para efectuar la misma actividad que realizaba el transmitente, aun cuando aquél no estaría obligado, constituye un elemento de prueba adicional sobre la necesidad de que dichos inmuebles se vinculen necesariamente con el resto de los elementos transmitidos integrando conjuntamente un establecimiento mercantil en funcionamiento, si bien la decisión final sobre la aplicación o no de la regla de no sujeción a IVA dependerá de la naturaleza de la actividad en cuestión, observándose una tendencia a denegarla cuando se trate de actividades de fabricación y a concederla cuando se trate de actividades de comercialización o prestación de servicios.

Ahora bien, aún en supuestos como los citados anteriormente, la cuestión puede complicarse, si la transmisión se realiza en dos fases sucesivas y no en un único acto. De este modo, no sería un caso atípico, si en una primera fase se procede a la transmisión de elementos tales como la cartera de clientes, el fondo de comercio, las existencias, las relaciones comerciales de las transmitentes, el personal o el capital circulante, mientras que se reserva para una segunda fase, sometida al cumplimiento de determinadas condiciones suspensivas, la transmisión de los derechos sobre los bienes del inmovilizado material (inmuebles y maquinaria), que hasta ese momento permanecerán en régimen de arrendamiento. En este supuesto, siguiendo el criterio de la doctrina administrativa anteriormente expuesto resulta evidente que, si los elementos del inmovilizado son necesarios para el desarrollo de la actividad económica en cuestión, y así lo demuestra el hecho de que hasta que se verifiquen las condiciones que habiliten

54 Vid. consulta de 15 de octubre de 2010 (V2323-09).

55 Nótese que del relato de hechos se extrae que el adquirente tenía la obligación contractual de abandonar los terrenos e inmuebles en el plazo máximo de cuatro años, cuestión sobre la cual la DGT ya no se detiene, pues al considerar el inmueble esencial para el funcionamiento del conjunto, la transmisión de su propiedad al adquirente resulta, a su juicio, esencial.

56 Vid. consultas de 8 de abril de 2010 (V0662-10), de 4 de agosto de 2010 (V1831-10), de 10 de septiembre de 2010 (V1983-10), de 3 de febrero de 2011 (V0241-11), de 28 de marzo de 2011 (V0796-11), de 26 de abril de 2011 (V1067-11).

El TJUE, tanto en lo que se refiere al concepto de transmisión de negocio o unidad económica autónoma como en lo que atañe al requisito de la intención de continuidad del ejercicio de la actividad por el cesionario, adopta una posición poco formalista que pivota sobre el examen global de los hechos y circunstancias de la operación a la luz de la finalidad de la regla de no sujeción al IVA

su traspaso son otorgados en régimen de arrendamiento al adquirente, ambas transmisiones deberían estar sujetas a IVA, si bien la DGT ha entendido que el hecho de que la transmisión de una universalidad de bienes que puedan funcionar de manera autónoma se efectúe en dos fases sucesivas no desvirtúa la naturaleza de la operación. Sin embargo, si finalmente los elementos del inmovilizado no se llegasen a transmitir, habría que proceder a la rectificación de la tributación los elementos transmitidos en la primera fase, pues en ese caso la operación estaría sujeta al impuesto⁵⁷.

Por último, conviene resaltar como, a nivel interno, las bondades de índole financiera inherentes a esta regla de no sujeción se ven difuminadas en los

casos de "ventas de empresas" o unidades económicas en funcionamiento que lleven aparejadas transmisiones de inmuebles, pues la operación puede estar no sujeta a IVA, pero sujeta y no exenta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (TPO, en adelante) en relación con el inmueble, según lo establecido en el art. 7.5, párrafo segundo, del RD Leg. 1/1993 de 24 de septiembre **por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**⁵⁸, siendo este el criterio que viene aplicando la DGT⁵⁹, y que ha sido confirmado por el TEAC⁶⁰.

Ciertamente, la interacción de ambos preceptos normativos puede ser especialmente gravosa para el adquirente en aquellos supuestos en los que el patrimonio empresarial transmitido esté compuesto en su mayor parte por inmuebles (v.gr. el caso de un empresa constructora), pero también cuando a pesar de la existencia de un único inmueble, generalmente empleado como local comercial, su valor represente una parte importante del valor total del negocio transmitido (v.gr. un comercio minorista), pues a diferencia del IVA el TPO no es un impuesto deducible *a posteriori* por el beneficiario.

Cabría entonces preguntarse, si esta conjunción normativa a nivel interno, no desvirtúa la finalidad de la regla de no sujeción del art. 19 de la Directiva 2006/112/CE, y por tanto resulta contraria al ordenamiento comunitario⁶¹.

57 Vid. consulta de 3 de noviembre de 2010 (V2377-10).

58 Cabe advertir sobre la falta de coordinación terminológica entre el art.7.1 LIVA y este precepto, lo cual suscita dudas sobre su alcance.

59 En este sentido, resulta particularmente ilustrativa, la consulta de 8 de septiembre de 2006 (V1804-06), cuyo criterio ha sido reiterado, entre otras, por las consultas de 20 de julio de 2007 (V1607-07) o de 27 de abril de 2009 (V0888-09).

60 Vid. resolución del TEAC de 23 de junio de 2010 (nº 00/151/2010).

61 Así lo entienden, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, p.29, que proponen como alternativa más deseable el mantenimiento del supuesto de no sujeción a IVA, pero suprimiendo el gravamen por TPO; o, en su defecto, la eliminación del supuesto (facultativo para los Estados miembros) de no sujeción a IVA y la correspondiente renuncia a las exenciones que pudieran corresponder de acuerdo con el art.20.1 LIVA.

Ya hemos visto como, una de las cuestiones que se ha planteado ante el TJUE es si pueden articularse ventas de negocios o de unidades económicas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmitan éstos, de manera que se podría aprovechar la ventaja de la no sujeción al IVA, evitando a su vez la carga fiscal del TPO en la transmisión inmobiliaria⁶².

En este sentido, podría mantenerse que tal estructura es viable pero requeriría de un cuidadoso análisis jurídico y una no menos impecable contractualización de la operación, partiendo de la base de la regulación europea y nacional en materia de IVA, y muy especialmente de los criterios interpretativos fijados en las sentencias del TJUE *Zita Modes* y *Schriever*⁶³.

5. A modo de conclusión

A la vista de lo expuesto, debe destacarse el importante papel desempeñado por el TJUE como “Tribunal Supremo” en relación con la interpretación de la Sexta Directiva del IVA, en aras de lograr una interpretación uniforme del impuesto en los diferentes Estados miembros.

Las dos pronunciamientos del TJUE que hemos expuesto sobre la regla de no sujeción al IVA de las transmisiones de negocios en funcionamiento aportan las claves para la interpretación y aplicación de esta importante regla de no sujeción. Esta jurisprudencia flexibiliza de forma relevante la aplicación de este supuesto de no sujeción ampliando el ámbito objetivo de una regla que abarata y favorece las transmisiones de empresas (de unidades económicas en funcionamiento) reduciendo su coste fiscal/financiero para el adquirente.

En síntesis, bien podría mantenerse que la sentencia *Zita Modes* dejó en evidencia el carácter eminentemente restrictivo de los requisitos establecidos por la normativa española para la aplicación de la regla de no sujeción prevista en la Sexta Directiva, produciéndose una primera flexibilización de los mismos a través de la vía de la interpretación de los órganos administrativos, para cristalizar finalmente en una reforma legislativa que adaptó la LIVA a las directrices derivadas de la jurisprudencia comunitaria, en aras de lograr su compatibilidad con el Derecho

62 No obstante, hay que tener presente que aunque no se incluyan bienes inmuebles como parte del patrimonio empresarial transmitido, el Tribunal Supremo ha entendido en su sentencia 22 de enero de 2004 (RJ 2004/864), siguiendo el criterio de otras precedentes como las SSTS de 2 de febrero de 1996 (RJ 1996, 2656) o 22 de octubre de 2002 (2002, 9602), que la transmisión *inter vivos* en bloque del patrimonio global de una empresa a un solo adquirente, que continúa en la actividad empresarial del transmitente es una operación no sujeta al IVA pero sí a TPO sobre la base de que dicha transmisión es ajena a la actividad empresarial del transmitente. En su momento, esta interpretación ya fue criticada con acierto por la doctrina científica mayoritaria, si bien debe tenerse presente que los hechos enjuiciados se produjeron bajo la anterior redacción del art.7.5 del RDL 1/1993. Por ello, conviene traer a colación la importante resolución del TEAC de 23 de junio de 2010 (nº 00/151/2010), que resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, aclara que la no sujeción a IVA derivada de la aplicación del art.7.1 a) LIVA, no determina la sujeción de la operación a TPO si en la misma no se transmiten bienes inmuebles. Por su parte, algún Tribunal Superior de Justicia, de forma aislada, ha acogido el criterio del Tribunal Supremo anteriormente mencionado en fechas más recientes (vid. SSTSJ de Castilla La Mancha de 26 de febrero de 2009 [2009\333252], de 9 de septiembre de 2010 [JUR 2010\343746], o de 27 de diciembre de 2010 [JUR 2011\68992]), siguiendo una línea jurisprudencial que, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, entendemos claramente contraria a la finalidad del art.5.8 de la Sexta Directiva. Asimismo, este criterio interpretativo, pierde toda vigencia cuando se trata de hechos acaecidos bajo la actual redacción del art.7.5 del RDL 1/1993, y por eso algunos tribunales de otras CCAA no lo han acogido (vid. STSJ del Principado de Asturias de 23 de julio de 2009 [2009\472082], o STSJ de Baleares de 27 de junio de 2011 [JT 2011\750]).

63 Existen otros pronunciamientos del TJUE con menor relevancia sobre esta cuestión, a saber: las SSTJUE de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, *Abbey National plc v. Commissioners of Customs & Excise*, y de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, *AB SKF v. Skatteverket* (Suecia).

Comunitario y también para permitir que tal regla de no sujeción sirviera a su finalidad: facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, disminuyendo el coste fiscal-financiero de la operación para el beneficiario⁶⁴.

Cabe observar cómo el TJUE, tanto en lo que se refiere al concepto de transmisión de negocio o unidad económica autónoma como en lo que atañe al requisito de la intención de continuidad del ejercicio de la actividad por el cesionario, adopta una posición poco formalista que pivota sobre el examen global de los hechos y circunstancias de la operación a la luz de la finalidad de la regla de no sujeción al IVA (si se quiere la "ventaja fiscal"). Así, sólo cuando, a la luz de un conjunto de elementos objetivos, resulte que no se cumple con la finalidad de tal norma (eliminar la carga derivada del IVA en una auténtica transmisión de unidades económicas en funcionamiento donde el cesionario continua la actividad) la operación quedaría extramuros de la regla de no sujeción y, por tanto, sujeta y no exenta al IVA.

En el fondo, el TJUE emplea un razonamiento similar al utilizado para configurar el principio europeo de prohibición de abuso en materia fiscal en sus sentencias-guía *Emlands-Stärke*⁶⁵, *Halifax*⁶⁶ o *Part Service*⁶⁷. También se pueden encontrar paralelismos entre esta jurisprudencia en materia de IVA y los pronunciamientos del Tribunal de Justicia al hilo de la interpretación de la "Directiva de Fusiones" (90/434/CEE)⁶⁸, lo cual resulta relevante dado que en las operaciones societarias de transmisión de empresas pueden combinarse ambas regulaciones.

No debe perderse de vista, que la posición del TJUE da al traste con enfoques de corte más formalista como el desplegado en Alemania, y por ende, supone un toque de atención para otros Estados miembros que apuesten por esa vía interpretativa de la regla de no sujeción comunitaria. Como se pone de manifiesto en el caso *Schriever*, la jurisprudencia alemana sobre la regla no sujeción no se ajusta al enfoque sustancialista del Tribunal de Justicia al darle un peso excesivo a determinados elementos contractuales de la operación, en particular, la duración del contrato de arrendamiento de los inmuebles⁶⁹. No obstante, no puede perderse de vista que la forma a través de la que se transmite el negocio y los términos contractuales de la operación poseen gran relevancia, a efectos de verificar la concurrencia de los dos presupuestos de la regla de no sujeción: la transmisión de una unidad económica autónoma en funcionamiento y la intención o motivación del cesionario de adquirir el negocio para continuar el desarrollo de la actividad económica (en el mismo sector o en otro).

64 Algunos autores, han apuntado que otro de los objetivos de la regla de no sujeción consiste en conseguir una simplificación de la gestión del impuesto para la Administración, pues se evitan comprobaciones innecesarias dirigidas a ordenar la devolución del IVA soportado por el adquirente. En este sentido, vid. ALMUDÍ CID, J.M., "La inaplazable reforma de la Ley del IVA como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, operaciones vinculadas y exclusión de las operaciones inmobiliarias o financieras no habituales de la regla de la prorata", *Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº15, 2005, p.13.

65 STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*.

66 STJUE de 12 de febrero de 2006, asunto C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*.

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

68 Vid., por ejemplo, la STJUE de 10 de noviembre de 2011, asunto C-126/10, *Foggia-SGPS v. Secretario de Estado dos Assuntos Fiscais*, sobre la cláusula antiabuso contenida en el art.11.1, apartado a) de la Directiva de Fusiones.

69 Algunos tribunales (*Bundesfinanzhof*) habían considerado que un arrendamiento con una duración de diez años era suficiente para permitir el uso de elementos esencial del negocio (los inmuebles) a largo plazo, en tanto que otros órganos judiciales (*Finanzgericht Baden-Württemberg*) habían dictaminado que un arrendamiento por un periodo de cinco años de un inmueble de uso empresarial, propiedad del cedente, era insuficiente para considerar que había una continuidad de la actividad empresarial.

A nuestro juicio, la reciente sentencia del TJUE en el caso *Schriever*, cuando menos, podría traer consigo una segunda flexibilización de las condiciones de aplicación de la normativa europea y española reguladora de este supuesto de no sujeción, especialmente cuando los elementos inmuebles no formen parte del conjunto transmitido, pues el criterio de la DGT de no aplicar la regla de no sujeción cuando se determine su carácter esencial para el funcionamiento autónomo de la actividad en cuestión⁷⁰, resulta injustificadamente estricto a la luz de la citada sentencia del TJUE de la que puede extraerse que aun cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiera que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento. Ciertamente, en estos casos, lo importante es que el adquirente entre en la posesión del inmueble para desarrollar la actividad y no tanto el título por el que lo haga, si bien habrá que tener en cuenta todo lo expuesto en su momento en relación a la determinación de la voluntad del adquirente, en base a una serie de elementos objetivos⁷¹, de continuar con la explotación del negocio y no proceder inmediatamente a su liquidación.

En definitiva, la jurisprudencia *Schriever* puede contribuir a facilitar las transmisiones del patrimonio empresarial en las que se utilizan inmuebles sin que se transmitan éstos, de manera que se pueda aprovechar la ventaja de la no sujeción al IVA y se evite la carga fiscal del TPO en la transmisión inmobiliaria. Podría mantenerse que tal fórmula es viable pero requiere un cuidadoso análisis jurídico y una no menos impecable contractualización de la operación.

Considerando la trayectoria de alineamiento sustancial de la doctrina de la DGT con la jurisprudencia europea, cabe esperar que en breve plazo las resoluciones del referido centro directivo reflejen la más reciente jurisprudencia del TJUE que flexibiliza en los términos expuestos la interpretación de la regla de no sujeción al IVA de la transmisión de empresas.



70 Nótese como, con posterioridad a la Sentencia *Schriever*, la DGT ha mantenido el criterio fijado en su consulta de 17 de marzo de 2009 (V0514-09), en sendos pronunciamientos de 26 de diciembre de 2011 (V3055-11, V3056-11, y V3057-11), si bien podríamos estar ante casos aislados, toda vez que han sido resueltos en el plazo de un mes desde la promulgación de la sentencia, por lo que habrá que esperar para ver si se produce un cambio de criterio en consonancia con la reciente doctrina del TJUE.

71 En este sentido, podrían tener relevancia elementos que antes no eran tenidos en cuenta por la DGT para aplicar o no la regla de no sujeción como el hecho de que los inmuebles sean arrendados al adquirente, a la vez que se constituye en favor de éste un derecho de retracto y tanteo sobre los mismos (vid. consulta de 10 de septiembre de 2010, V1983-10); o por ejemplo el plazo fijado en el contrato de arrendamiento (vid. consulta de 26 de abril de 2011, V1067-11).