

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 10 de noviembre de 2011

Asunto: C-444/10

Partes: *Finanzamt Lüdenschein v. Christel Schriever*

Síntesis:

«IVA – Sexta Directiva – Artículo 5, apartado 8 – Concepto de “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes” – Transmisión de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial concomitante al arrendamiento de los locales comerciales»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La señora Schriever desarrollaba la actividad de comercio al por menor de artículos deportivos en unos inmuebles de su propiedad. El 30 de junio de 2006 transmitió las existencias y el equipamiento del negocio a la entidad “Sport S. GmbH”. Paralelamente, arrendó a dicha entidad, por tiempo indefinido, los locales en los que se llevaba a cabo la actividad comercial. De acuerdo con los términos del contrato de arrendamiento, este podía ser resuelto por las partes con un preaviso de tres meses, si bien “Sport S. GmbH” desarrolló la actividad de comercio de artículos deportivos hasta el 31 de mayo de 2008.

En el momento de la venta, la señora Schriever se abstuvo de repercutir el IVA a la entidad adquirente al considerar que se había producido la transmisión de una unidad económica capaz de desarrollar autónomamente una actividad empresarial, en los términos previstos por el artículo 5, apartado octavo, de la Sexta Directiva. Sin embargo, la Administración tributaria alemana, estimando 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 adquiridos por “Sport S. GmbH”, calificó la operación como sujeta al impuesto y dictó la pertinente liquidación.

Tras impugnarse la liquidación por el obligado tributario, el *Finanzgericht* estimó íntegramente el recurso al estimar que la operación controvertida se trataba realmente de la transmisión íntegra de un negocio toda vez que, por una parte, la entidad adquirente había continuado efectivamente el negocio de la señora Schriever y, por otra, que la mera posibilidad, pactada por las partes, de resolver el contrato de arrendamiento no afectaba a dicha consideración.

El pronunciamiento estimatorio del *Finanzgericht* fue recurrido en casación ante el *Bundesfinanzhof*, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Se produce una “transmisión” de una universalidad total de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la [Sexta] Directiva [...], cuando un empresario cede en propiedad a un adquirente las existencias y el equipamiento comercial de su comercio minorista, pero sólo le arrienda el local comercial de su propiedad?
- 2) ¿Es, a tal efecto, determinante que el local comercial haya sido cedido para su uso mediante un contrato de arrendamiento de larga duración o que el contrato de arrendamiento tenga una duración indefinida y pueda ser resuelto por cualquiera de las partes a corto plazo?».

2. Comentario

En pronunciamientos anteriores el Tribunal de Justicia ya había señalado que la “transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación de una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes”, a la que alude el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (actual artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE), constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión que debe recibir una interpretación uniforme y que presenta como finalidad facilitar las transmisiones de empresas, simplificándolas y evitando generar un coste financiero al adquirente que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado (STJUE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, p. 32 a 39).

A estos efectos, según ha declarado reiteradamente el Tribunal de Luxemburgo, el concepto de “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes” comprende tanto la transmisión íntegra de un establecimiento mercantil como la de un conjunto de elementos que permitan desarrollar una actividad económica autónoma, sin que quepa considerar como tal la mera cesión de bienes o la venta de existencias (STJUE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, p. 40).

La sentencia dictada en el caso Schriever contribuye a precisar el concepto autónomo de “transmisión de una universalidad total o parcial de bienes”, pues en la misma se dilucida si cabe considerar como operación no sujeta al IVA aquellas transmisiones de negocio en las que el transmitente se reserva la titularidad de los inmuebles o locales en los que se venía desarrollando la actividad.

El Tribunal declara, en primer lugar, que en aquellos casos en los que la actividad económica «no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad del inmueble»

(p. 21), conclusión a la que había llegar a partir del concepto de transmisión de unidad económica (en los términos del artículo 7.1º de la Ley del IVA) previamente acuñada por el Tribunal.

En principio, cuando la actividad económica transmitida consista en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles será necesario que se enajenen los inmuebles para que se entienda producida la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido de la Sexta Directiva (p. 28). No obstante, dicho requisito debe entenderse igualmente satisfecho tanto si dichos locales o inmuebles se ponen a disposición del adquirente a través de un contrato de arrendamiento (con o sin opción de compra), tal y como acontece en el supuesto protagonizado por la señora Schriever, como si el adquirente de los activos no inmobiliarios «dispone de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate», según se advierte en el pronunciamiento que nos ocupa mediante *obiter dicta* (p. 29).

Por consiguiente, en la medida en que la transmisión de las existencias y del equipamiento resulte bastante para permitir la continuidad de una actividad económica autónoma, ya sea porque se arriendan los terrenos o el adquirente dispone de instalaciones para desarrollar la actividad, la transmisión o cesión de los inmuebles no resultará determinante para calificar la operación como transmisión de una universalidad de bienes.

El Tribunal de Justicia llega a esta conclusión, por una parte, a la luz del contexto y finalidad de la norma, pues el hecho de que la universalidad de bienes transmitida no incluya los inmuebles no es óbice a la concurrencia de una carga financiera, derivada de la aplicación del IVA, para el adquirente. Por otra parte, se toman en consideración los principios de igualdad de trato y neutralidad que informan el impuesto, toda vez que, «cualquier otra interpretación 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» (p. 30).

Como es sabido, para que la transmisión resulte no sujeta al IVA, es necesario además que el cesionario tenga la intención de explotar la empresa transmitida (sin que resulte imprescindible realizar la misma actividad) y no, simplemente, de liquidarla de inmediato. En este sentido, el Tribunal advierte que, al objeto de verificar si existe una intención de continuar la actividad económica del transmitente, podrán tomarse en consideración circunstancias tales como la duración y las condiciones del contrato de arrendamiento. No obstante, a estos efectos, «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» (p. 43).

Obviamente, el tiempo transcurrido desde la adquisición del patrimonio empresarial o profesional hasta el momento de su desafectación constituirá un indicio para determinar si la voluntad del adquirente era realmente la de emplear los bienes en una actividad económica que genera el derecho a deducir el IVA en términos similares a los del transmitente. Sin embargo, a nuestro juicio, no es este el único criterio que deberá emplearse por la Administración o por los contribuyentes a la hora de entender extinguida la eficacia del beneficio fiscal previsto en el artículo 7.1º de la Ley del IVA. Los negocios jurídicos celebrados por el adquirente con carácter previo o con posterioridad a la transmisión, así como cualquier otro indicio que permita poner de manifiesto la voluntad del adquirente de continuar explotando empresarial o

profesionalmente el conjunto de bienes y derechos adquiridos, permitirán determinar si debe considerarse desvirtuado, o no, el supuesto de no sujeción que nos ocupa.

Desde la perspectiva del ordenamiento español, es preciso subrayar la evolución experimentada por la doctrina de la Dirección General de Tributos en los dos últimos años, hasta situarse en una posición muy próxima a la del Tribunal de Justicia en el caso *Schriever*.

Tomaremos como punto de partida a estos efectos la consulta de 15 de octubre de 2009 (V2323-09), en la que el Centro Directivo declaró, en el ámbito de una actividad de fabricación, que el hecho de que los inmuebles vayan a ser nuevamente arrendados por el adquirente para efectuar la misma actividad económica que realizaba el transmitente podría constituir un elemento de prueba adicional sobre la necesidad de que estos inmuebles se vinculen necesariamente con el resto de los elementos que se transmiten, conformando conjuntamente un establecimiento mercantil en funcionamiento, que permitiría a la Administración negar la aplicación del supuesto de no sujeción.

No obstante, en la contestación de 8 de abril de 2010 (V0662-2010) la Dirección General de Tributos flexibiliza su postura inicial aproximándose al criterio sentado por el Tribunal de Justicia, al señalar, en el marco del traspaso de un gabinete de psicología, que «(...) puede concluirse que el inmueble donde se desarrolla la actividad no es un elemento consustancial y necesario, y que los elementos que van a ser objeto de transmisión son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios».

Por último, más recientemente, mediante la resolución de 21 de julio de 2011 (V1843-11), refiriéndose a la transmisión de un negocio de farmacia de padre a hijo, el Centro Directivo se “anticipaba” al Tribunal al señalar que « (...) el hecho de que no se transmita el local no desvirtúa necesariamente la consideración del conjunto de bienes transmitidos como una unidad económica autónoma, ya que la actividad puede seguir desarrollándose en su antigua ubicación, en régimen de alquiler, o mediante el traslado de la misma a un nuevo local».

3. Fallo

El artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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, 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 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.