

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070010

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de marzo de 2018

Vocalía 5.^a

R.G. 6317/2014

SUMARIO:

IVA. Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional.

El conjunto de los elementos transmitidos debe posibilitar el ejercicio de alguna actividad cuando se produce la transmisión. En este caso se trata de determinar si los elementos transmitidos en la operación objeto de controversia, constituyen o son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, en cuyo caso, se aplicaría el supuesto de no sujeción al Impuesto previsto en el art. 7.1 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Pues bien, el Tribunal está de acuerdo con lo alegado por la entidad en cuanto a la improcedencia de identificar como unidad económica autónoma a los efectos del mencionado art. 7.1 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) lo que el administrador concursal califica como unidad de producción. Así, lo que en la concursada fue la unidad de producción mientras estaba en funcionamiento y también a efectos de la liquidación -aunque haya dejado de funcionar, se identifica como unidad de producción-, no tiene por qué identificarse con unidad económica autónoma en el IVA a los efectos del supuesto de no sujeción, pues para ello sería necesario que la unidad de producción fuese susceptible de funcionamiento de forma autónoma, lo que no se acredita en el presente caso por la Administración. Ni se prueba que las máquinas estén en condiciones de funcionar, ni se transmite personal o se contrata el personal de la anterior. La conclusión a la que debemos llegar es a que no se transmiten más que elementos patrimoniales que por sí mismos no son capaces de desarrollar una actividad económica autónoma en sede del adquirente. No basta con que el conjunto de los elementos transmitidos permita desarrollar en el futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitar el ejercicio de alguna actividad cuando se produce la transmisión. En el presente caso, además de transmitirse sólo elementos patrimoniales, éstos ni siquiera son susceptibles de utilización en el momento de la adquisición, y es necesario que el adquirente realice reparaciones, inversiones, tramite licencias para realizar la actividad, consiga contratos con clientes y proveedores, contrate trabajadores, etc; es decir, es necesario que aporte a los elementos adquiridos toda la organización empresarial necesaria para poder llevar a cabo la actividad, organización que no se le transmite.

Nos encontramos, por lo tanto, ante la mera transmisión de elementos patrimoniales sin aportar una organización empresarial, los elementos necesarios para realizar una actividad económica capaz de funcionar autónomamente, por lo que este Tribunal considera que no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en art. 7.1 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 7.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 5 y 6.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **XY, S.L.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. **Mx...**, con NIE: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., Asturias, interpuesta contra los siguientes Acuerdos de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación de fecha 6 de octubre de 2014, derivado del acta de disconformidad **A02 número ...**, por el que se regulariza el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2013 y del 1T de 2014, resultando una cantidad a devolver a la entidad de 379,54 euros.

- Acuerdo de liquidación de fecha 6 de octubre de 2014, derivado del acta de disconformidad **A02 número ...**, por el que se regulariza el Impuesto sobre el Valor Añadido del mes de abril de 2014, resultando una cantidad a devolver a la entidad de 17.805,22 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 6 de octubre de 2014 se dicta acuerdo de liquidación al obligado tributario por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 1T, 2T, 3T y 4T de 2013, y 1T de 2014 4T 2011, del que resulta una cuota a devolver por importe de 376,04 euros frente a los 163.066,92 euros solicitados por el reclamante.

Su actividad principal sujeta y no exenta de IVA, clasificada en el epígrafe del IAE: 225.1, fue producción y primera transformación aluminio, en los periodos objeto de comprobación.

Según resulta del Acuerdo de liquidación:

*<<El obligado tributario adquiere un patrimonio empresarial (denominado como Lote 1 y Lote 2) de la sociedad **XZ S.A.** que está en situación concursal y en periodo de liquidación. El importe de la operación es de 8.500.000 euros de los que 3.335.210,26€ corresponden al lote 1 que está formado por un Bien Inmueble y el resto es decir 5.164.789,74€ corresponde al Lote 2 comprendido únicamente de bienes muebles. En esta operación se gira el IVA sobre 5.164.789,74, pues sobre el precio del Inmueble es decir 3.335.210,26 euros aplica el régimen de inversión del sujeto pasivo. El importe total de la operación asciende a 9.584.605,85 euros. La forma de pago de esta operación es una transferencia bancaria de 1.437.690,88 euros a la cuenta de consignación del Juzgado de lo Mercantil nº ... de Oviedo de fecha 15 de noviembre de 2013, que supone el 15% del precio total de venta, el resto se efectúa otra transferencia de 8.146.914,97 euros, el 85% restante, a la cuenta de consignación del mismo juzgado el 16 de enero de 2014, fecha de la escritura de compraventa.*

*Esta operación se eleva a escritura pública nº de protocolo ..., de fecha 16 de enero de 2014, ante el notario Don **Lx...***

*En esta escritura se expone: “La entidad **XZ S.A.** actualmente en situación concursal y en periodo de liquidación, venía desarrollando su actividad empresarial consistente básicamente en el tratamiento industrial del aluminio mediante la explotación de determinado bienes muebles e inmuebles de su titularidad.*

*Que con motivo de la apertura de la fase de liquidación de la concursada **XZ S.A.**, ordenada por auto de fecha 25 de junio de 2012 del Juzgado de lo Mercantil nº ... de Oviedo, se encomendó a la administración concursal, conformada por los aquí comparecientes Don Y Don, la confección de un plan para la realización de los bienes y derechos integrados en la masa activa de la mercantil concursada, plan de liquidación que fue presentado por la administración concursal con fecha 7 de septiembre de 2012, y que fue aprobado por Auto del referido juzgado de fecha 12 de abril de 2013, con ciertas modificaciones de oficio que afectaban a la forma y plazos del procedimiento de venta directa. ...*

*Que por auto del juzgado de lo Mercantil nº ... de Oviedo de fecha 4 de noviembre de 2013 se resolvió adjudicar a la entidad extranjera “**KV S.A.S**” dos lotes de bienes. Denominados en el Plan de Liquidación como “**LOTE**” 1 y “**LOTE** 2” por un precio conjunto de 8.500.000,00 euros, si bien dado que dicha adjudicataria se había reservado en la oferta la posibilidad de constituir una nueva empresa en España en el caso de resultar adjudicataria, con fecha 29 de noviembre de 2013 comunicó al Juzgado (dándose trámite a esa comunicación por Diligencia de Ordenación de 10 de diciembre de 2013) que efectivamente la matriz del grupo, llamada “**S.A.S.U G**” había constituido una sociedad de nacionalidad española denominada “**XY. Sociedad Limitada Unipersonal**” (con C.I.F.: número ...), solicitando la adjudicación definitiva de los lotes a favor de esta última y con la emisión a nombre de “**XY, S.L.U.**” de las correspondientes facturas.”*

*Esta operación, en lo que respecta al **LOTE** 1 se acogió a la Inversión del sujeto pasivo y en lo que respecta al **LOTE** 2 se abonó el IVA por parte de la compradora y se declaró por parte de la vendedora.*

De la comprobación efectuada por la Inspección se pone de manifiesto lo siguiente:

En el Auto de 12 de abril de 2013 del Juzgado de lo Mercantil nº ... de Oviedo que aprueba el plan de liquidación presentado por los administradores concursales expone: "La Administración Concursal propone, con carácter prioritario, la venta de la Unidad Productiva.

La Administración Concursal propone, con carácter prioritario, la venta de la Unidad Productiva en su conjunto que se hará como cuerpo cierto y en el estado en que se encuentre, sin que se genere responsabilidad....."

La sociedad compradora **XY S.L.U.** está dada de alta en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 2.251, fue PROD. Y PRIM. TRANSFORMACION ALUMINIO.

El mismo en el que estaba dada la vendedora.

La sociedad **XZ** ha vendido una serie de elementos con las siguientes fechas de las facturas:

De 30/01/2011, 07/06/2011, 15/07/2011, 07/12/2011, 22/02/2012, 14/03/2012, 29/05/2012, en todas estas facturas se venden MATRICES, 07/12/2011 se vende PRIMUR, 25/11/2011 se vende UTILLAJE. Estas ventas son anteriores al Auto del Juzgado de lo Mercantil de fecha 12 de abril de 2013, donde la Administración Concursal manifiesta que su prioridad es la venta de la Unidad Productiva, por lo que se puede deducir que la Administración concursal considera que estas ventas por importe de 145.300,29 euros no menoscaban la consideración del resto de bienes como Unidad Productiva, que permita desarrollar la misma actividad por la compradora de dichos bienes.

También se vende con fecha 06/06/2013 matrices por importe de 1.000,00 euros y el 12/05/2014 camiones por importe de 16.700,00 euros; se considera por parte del actuario que este importe es totalmente residual con referencia a los 5.164.789,74€ del resto de materiales vendidos.

En el Informe de la Administración concursal de fecha 7 de septiembre de 2012, dentro de la descripción de unidad productiva no aparecen enumerados los bienes transmitidos con anterioridad a este informe. Y este listado con la enumeración de los diferentes elementos englobados en la unidad productiva, que están encuadrados dentro del Lote 1 y Lote 2, coincide con el que se adjunta en la escritura de compraventa. Por lo que la propia administración concursal considera que los bienes vendidos a la sociedad **XY** son una unidad productiva.

Respecto a los camiones vendidos y una finca no transmitida a fecha de hoy, están enumerados en el ANEXO 2 DE BIENES Y DERECHOS NO INCLUIDOS EN LA UNIDAD PRODUCTIVA del Informe de la Administración concursal de septiembre de 2012.

Por todo lo expuesto la Inspección considera que se ha producido la transmisión de la totalidad de la Unidad productiva, que configura la unidad económica autónoma contemplada en el art 7, nº 1 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido como uno de los supuestos de no sujeción al Impuesto. (...)

Por lo que no procede la devolución solicitada relacionada con estas compras por el obligado tributario al considerarse una operación no sujeta, que también afecta a la parte de la transmisión correspondiente al bien inmueble, sobre la que se aplicó el régimen de inversión del sujeto pasivo, igualmente improcedente dada la no sujeción al impuesto de toda la operación de transmisión de la unidad económica. (...)

Por todo ello, debe sostenerse que el hecho de que no se hayan asumido los trabajadores –que, por otro lado, ya habían extinguido su relación laboral con la sociedad transmitente en el momento de la adquisición-, no desvirtúa la calificación de que lo transmitido constituya una unidad económica autónoma susceptible de desarrollar una actividad empresarial. En modo alguno se dice que tal requisito sea una "conditio sine qua non" o condición legal indispensable para estar en presencia de una unidad económica autónoma. Debe advertirse que en el momento preciso de la transmisión de la fábrica de aluminio (o si se quiere los bienes inmuebles y muebles consustanciales a ella), ésta no estaba siendo objeto de explotación efectiva, lo cual no obsta para concluir que se trate de una universalidad apta para la producción de aluminio siempre y cuando su adquirente tenga la firme intención de llevarla a cabo –como así resulta ser-, y todo ello sin perjuicio de que se deban realizar las reparaciones, compras, solicitudes de permisos y licencias, y contrataciones de cierto personal, necesarias para su eficaz puesta en marcha. Se trata en todo caso de los gastos accesorios propios de una entrada en funcionamiento, ya que el núcleo sustancial y los elementos principales para llevar a cabo la producción de aluminio ya se han adquirido en su condición de unidad económica autónoma. (...)

Pero, a mayor abundamiento, debe tomarse en consideración que, con ocasión de la solicitud de extinción colectiva de los contratos de trabajo de **XZ, S.A.**, la Dirección General de Trabajo, Seguridad Social y Empleo del Principado de Asturias, no obstante informar favorablemente tal extinción colectiva, precisa que "en el supuesto de que alguno de los contactos que se están manteniendo con diferentes grupos de inversores se materializara en la llegada de una nueva empresa a las instalaciones, cualquiera que fuera su actividad, debería contar preferentemente

a la hora de conformar la plantilla de la empresa que se adecúe a sus necesidades productivas con personas seleccionadas de entre las afectadas por el expediente que ahora se informa”.

Posibilidad que, bajando a la realidad de los hechos, se ha materializado, dado que, de acuerdo con las Bases de Datos de la AEAT, de los catorce trabajadores que constan con contrato en 2014, nueve de ellos ya lo eran de la transmitente XZ, S.A., y estaban afectados por el expediente de extinción. En concreto: D. Ax..., D. Jx..., D. Ix..., D. Px..., D. Rx..., D. Dx..., D. Ex..., D. Fx..., D. Cx..., D. Sx.... En resumen, de facto el obligado tributario está asumiendo trabajadores de XZ, S.A., para continuar con la fabricación de aluminio.

Esta Dependencia Regional de Inspección considera que ha de atenderse a las circunstancias de cada caso –sin que sean extrapolables sin más las contestaciones de la Dirección General de Tributos invocadas por el obligado tributario, máxime cuando se procede a extraer ciertos párrafos de ellas sacados del contexto de la consulta respectiva-. Al hallarnos ante un concepto jurídico indeterminado debe procederse a un análisis particular e individualizado de cada caso. De tal manera que se deduzca si el adquirente tenía o no verdadera intención de continuación de la actividad y ello puesto en relación con las condiciones existentes de la unidad productiva en el momento de la adquisición.

Obsérvese que de acoger un concepto tan restrictivo de unidad económica autónoma, como el patrocinado por el obligado tributario –en el sentido de que es necesario una sucesión absoluta en todos los contratos y relaciones jurídicas así como en la totalidad de los elementos patrimoniales por secundarios o accidentales que fueren- se estaría reduciendo a la nada legal el supuesto de no sujeción a IVA de la transmisión de un conjunto de elementos del patrimonio empresarial que constituyan una unidad económica autónoma.

Tampoco es aceptable la afirmación de que los activos adquiridos estaban obsoletos y en unas condiciones que hacía imposible su utilización, pues, primeramente, porque el concepto de obsolescencia mal se compadece con el hecho de que se haya pagado la cantidad de 5.164.789,74 euros por su adquisición (Lote 2 Bienes muebles). Semejante precio de adquisición permite sostener su tendencial aptitud o utilidad para la realización de la actividad fabril más allá de que fuera necesario, en unas ocasiones, o conveniente, en otras, – según las exigencias y políticas de calidad de cada empresa- realizar ciertas reparaciones, renovaciones o puestas a punto de determinada maquinaria.

Asimismo debe rechazarse la pretensión de que elementos básicos de la sociedad concursada fueron vendidos a otros compradores. Y así, la venta de matrices, utillaje y camiones con anterioridad a la transmisión de la unidad productiva por un importe total de 163.000,29 euros, no puede cabalmente calificarse como un factor determinante que menoscabe la consideración de unidad económica autónoma del resto de elementos patrimoniales; esta cantidad puesta en relación con el precio de adquisición de los bienes muebles de la unidad productiva (5.164.789,74 euros correspondientes a marcas, prototipos y similares, instalaciones técnicas, maquinaria y contenedores, matrices y moldes, mobiliario y enseres de oficina, equipos informáticos y aplicaciones informáticas) permite fácilmente sostener el carácter secundario o residual de tales activos.

Además, conviene advertir que las matrices y moldes adquiridas por el ahora obligado tributario ascendían a un total de 243.940,66 euros y expresamente se señala que algunas de estas matrices y moldes son de uso exclusivo para el cliente propietario del diseño. Es más, tomando en consideración que la actividad de producción se había interrumpido en esos momentos, se puede aventurar que la cantidad ingresada por la venta de matrices, utillaje y camiones podría tener como destino sufragar los gastos necesarios, tales como seguridad, custodia y mantenimiento, para que tal parada no supusiera la pérdida total y definitiva de la unidad productiva.>>

En la misma fecha, 6 de octubre de 2014, se dicta Acuerdo de liquidación por el IVA del mes de abril de 2014, periodo por el que se había solicitado una devolución de 939.720,19 euros, mientras el Acuerdo de liquidación reconoce una devolución a favor de la entidad de 17.805,22 euros de cuota.

Esta liquidación obedece únicamente a minorar el saldo a compensar procedente de periodo anteriores, como consecuencia del Acuerdo de liquidación anterior.

Segundo:

En fecha 6 de noviembre de 2014, la entidad interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central contra los dos Acuerdos de liquidación, alegando, en síntesis lo siguiente:

- Los elementos adquiridos no constituyen una unidad económica autónoma capaz de funcionar por si misma que justifique la aplicación del supuesto de no sujeción.

- Improcedencia de identificar como unidad económica autónoma a los efectos del artículo 7 de la LIVA lo que el administrador concursal califica como unidad de producción.

- Ad cautelam, en caso de confirmarse la no sujeción, solicita la regularización íntegra y su derecho a la devolución del IVA soportado de forma indebida.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Las cuestiones a analizar en la presente reclamación consisten en lo siguiente:

- Si las cuotas soportadas por la adquisición son deducibles debiendo determinar para ello si la operación está no sujeta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1 de la LIVA.

- Si la Administración debió practicar regularización íntegra.

Segundo:

En relación con la primera cuestión objeto de controversia, hay que señalar que la regulación de este supuesto de no sujeción se contiene en el artículo 7 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA en adelante).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7, en su redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 diciembre, vigente al tiempo de realizarse la operación, establece que:

"No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4.º, apartado cuatro, de esta Ley.

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

a) (suprimida).

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.º, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.º, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”

Este artículo es la transposición al ordenamiento interno de la norma contenida en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido. Debemos mencionar que, desde el 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva ha sido reemplazada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que en la actualidad es el artículo 19, párrafo primero de este nuevo texto el que recoge la previsión del ya derogado artículo 5.8 de la Sexta Directiva, en los siguientes términos:

“Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”

Qué deba interpretarse por universalidad parcial de bienes es algo dificultoso por constituir este concepto algo ajeno a nuestro ordenamiento. Entendiendo la universalidad como un todo (conjunto de derechos y obligaciones, conjunto de relaciones jurídicas de que es titular un sujeto con capacidad jurídica), la universalidad parcial apunta a un conjunto de elementos patrimoniales que, dentro de aquél, constituye o es susceptible de constituir una unidad económica autónoma. De esa forma, la universalidad parcial vendrá definida por el carácter autónomo predicable de un conjunto de elementos patrimoniales.

En la interpretación que ha efectuado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea debemos destacar las conclusiones alcanzadas en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl. En esta Sentencia, el TJUE analiza la previsión del apartado 8 del artículo 5 de la Sexta Directiva, sobre la que se basa el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992. En este sentido, señala que:

«39. A la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo de ésta, tal como se describen en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia, queda de manifiesto que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros 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.

40. Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.»

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 10 de noviembre de 2011 del TJUE, asunto C-444/10, Sentencia Schriever, que reitera lo establecido en la sentencia Zita Modes Sarl y que además señala lo siguiente:

“25. De ello resulta que, para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva,

es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

26. La cuestión de si este conjunto debe contener, en particular, bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate.

27. En el caso de que una 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.º, apartado 8, de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.

28. En cambio, no es posible considerar que existe tal transmisión, en el sentido de la citada disposición, sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales cuando la actividad económica de que se trata consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles. En particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva.

29. Del mismo modo, también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate.

30. 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. En efecto, ni la redacción del artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva ni su finalidad dejan suponer que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la citada disposición.”

Conviene destacar, asimismo, la más reciente jurisprudencia del TJUE, en la Sentencia de 30 de mayo de 2013, Asunto C-651/11, que establece que los arts. 5, apartado 8, y/o 6, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, deben interpretarse en el sentido de que la cesión del 30 por ciento de las acciones de una sociedad, para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA, no constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o servicios en el sentido de estas disposiciones, con independencia de que los otros accionistas cedan casi simultáneamente a la misma persona el resto de las acciones de esta sociedad y de que esta cesión esté estrechamente vinculada a las actividades de dirección realizadas en favor de esa misma sociedad. En los términos expresados por el TJUE:

“32. El Tribunal de Justicia ha interpretado este concepto en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias (véanse las sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 40; SKF, apartado 37, y Schriever, apartado 24). También es necesario, para la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión (sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 44, y Schriever, apartado 37). (...).

34. En el apartado 25 de la sentencia Schriever, antes citada, el Tribunal de Justicia observó que para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

35. A este respecto, procede señalar que, a diferencia de la tenencia de los activos de una empresa, el hecho de ser titular de las acciones de ésta no es suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

36. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la mera adquisición, la mera tenencia y la simple venta de participaciones sociales no constituyen, en sí mismas, una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, ya que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. El eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 13; de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99, Rec. p. I-9567, apartados 17 y 22; de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 19, y de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, Rec. p. I-0000, apartado 32 y la jurisprudencia citada).

37. El caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, si ésta implica la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas *Polysar Investments Netherlands*, apartado 14; *Floridienne y Berginvest*, apartados 18 y 19, y *Cibo Participations*, apartados 20 y 21, y *Portugal Telecom*, apartados 33 y 34).

38. Por consiguiente, como ha alegado el Gobierno alemán, la cesión de las acciones de una sociedad no puede asimilarse, independientemente de la importancia de la participación en el capital, a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, a no ser que la participación forme parte de una unidad independiente que permita el ejercicio de una actividad económica independiente y que el adquirente ejerza esta actividad. Sin embargo, una simple cesión de acciones que no se acompaña de la transmisión de los activos no permite al cesionario llevar a cabo una actividad económica independiente como sucesor del cedente.(...)

De lo expuesto, podemos extraer dos consecuencias relevantes para el caso que nos ocupa:

En primer lugar, que la finalidad de esta norma de no sujeción debe tenerse en cuenta a la hora de interpretar su alcance; y que esta finalidad no es otra que facilitar las operaciones que tienen por objeto la “transmisión de empresas” o, en los términos que recoge la norma, la de “un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales 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” (a lo que habría que añadir que o bien fuera susceptible de constituir esa unidad económica autónoma, siempre en quien transmite o entrega ese conjunto, y no considerando las circunstancias concurrentes en el adquirente). La finalidad no es otra que aligerar la carga financiera derivada de la exigencia de impuestos que serán recuperables vía deducción en un momento posterior.

La segunda conclusión es que el objeto de esta norma son las “empresas” (*universalidad total*) o “parte de empresas” (*universalidad parcial*), es decir, el conjunto de elementos corporales e incorporeales que conjuntamente son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma.

Por tanto, este supuesto de no sujeción debe abarcar no sólo el caso en que se transmite una empresa considerada en su totalidad, sino también la transmisión de una “parcialidad” o “rama de actividad económica” (un conjunto de elementos que, constituyendo parte del patrimonio empresarial del transmitente, sea susceptible de constituir una unidad económica autónoma, esto es, sea susceptible de generar un funcionamiento de empresa independiente del resto del patrimonio empresarial del transmitente), concepto que se precisa en las mencionadas Sentencias dictadas por el TJUE y cuya definición coincide esencialmente con la que ya aparece en nuestro ordenamiento tributario.

Esta jurisprudencia del TJUE determina la forma en la que debe interpretarse la norma española, como transposición al ordenamiento interno de la Directiva comunitaria. Por ello, el Tribunal Supremo ha tenido en cuenta la Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003 atribuyéndole un papel “clave” en la interpretación de este

precepto, y así en la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2007 (Recurso de Casación núm. 367/2002), este órgano jurisdiccional ha manifestado lo siguiente:

«QUINTO. Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, 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, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial».

Es decir, el TS extrae la consecuencia lógica de que si este supuesto de no sujeción es susceptible de aplicarse en los casos en que se efectúe la transmisión de una universalidad parcial de bienes -es decir, en el caso de que se trate de una rama de actividad económica- resulta indiferente, en primer lugar, que haya uno o varios beneficiarios de estas operaciones siempre y cuando cada uno de ellos reciba una "rama de actividad económica" que le permita desarrollar una actividad empresarial (un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional).

Debe indicarse que nuestra norma interna, en la redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se ajusta a los parámetros que venimos señalando. Y, en este sentido, el concepto que prima es el recogido en la jurisprudencia del TJUE que se cita y que se recoge ahora en el artículo 7.1º de la ley interna en su actual redacción. Y en ese concepto la idea central es que cuando se trata no de una transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, sino de una transmisión parcial de ese patrimonio, esta debe comprender todos los elementos necesarios para poder desarrollar una actividad económica autónoma o separada. Este concepto de autonomía no se puede identificar sólo con la suficiencia o autonomía financiera, pero sí significa el que considerados en su conjunto los elementos objeto de una transmisión parcial, deben estos ser suficientes o susceptibles de serlo para desarrollar una actividad económica por sí mismos, fuera de la empresa/actividad a la que estaban afectos (aunque el objeto de una y otra actividad pudieran ser el mismo) y sin depender de los demás elementos que no se transmitieron. Se trata en definitiva de que los bienes transmitidos constituyan un patrimonio que, por sí mismo, refleje el propio concepto de empresa, es decir, que se trate de un conjunto organizado de elementos patrimoniales capaz de intervenir en el mercado de bienes o servicios.

Tercero:

Pues bien, a la vista de lo expuesto, se trata de determinar si los elementos transmitidos en la operación objeto de controversia en la presente reclamación, constituyen o son susceptibles de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, en cuyo caso, se aplicaría el supuesto de no sujeción al impuesto previsto en el artículo 7.1 citado.

- En el expediente consta el Plan de liquidación presentado por la administración concursal al Juzgado Mercantil, así como Auto judicial de 12 de abril de 2013 con su aprobación. En estos documentos se describen la unidad productiva y los elementos que la integran, siendo el interés principal en el plan de liquidación la venta de esta unidad productiva.

- Consta también la escritura pública de compraventa entre XZ y XY, de 16 de enero de 2014. De ella resulta que por el Juzgado de lo Mercantil se ha acordado adjudicar a XY el Lote 1 y el Lote 2 del Plan de Liquidación (la unidad productiva) por 8.500.000 euros.

El Lote 1 está constituido por una finca con una nave industrial en ella construida, un edificio de oficinas, y otra nave de mecanizado.

El Lote 2 lo constituyen diversos bienes muebles: patentes, marcas, prototipos y similares; aplicaciones informáticas; instalaciones técnicas, maquinaria y contenedores; matrices y moldes; mobiliario y enseres de oficina; equipos informáticos.

En estas instalaciones es donde **XZ** llevaba a cabo su actividad de producción y primera transformación de aluminio.

- Certificado de la administración concursal de **XZ** en el que se reconoce que la expresión “unidad productiva” utilizada en el plan de liquidación, debe entenderse a efectos concursales, y no puede equipararse a unidad económica autónoma a efectos de IVA. Reconoce que antes de la transmisión, la transmitente llevaba dos años inactiva, lo que había ocasionado que las existencias que quedaban ya sólo se hayan podido vender como chatarra por su deterioro (por ello no se transmiten existencias), además las instalaciones fabriles se encontraban abandonadas y habían sufrido un grave deterioro (se transmiten las mismas, pero deben realizarse importantes reparaciones para ponerlas en funcionamiento), los lotes transmitidos no incluyen algunos elementos indispensables para el desarrollo de la actividad (saldos de clientes, fianzas pendientes de devolución, otra finca de su propiedad, las licencias administrativas, contratos con clientes, contratos con proveedores, tesorería, contratos de seguro, elementos de transporte, etc), y además de ello tampoco se transmite personal puesto que la totalidad de los trabajadores de **XZ** fueron despedidos antes de la venta de los activos.

- El Acuerdo de liquidación reconoce que es cierto que los trabajadores de **XZ** fueron despedidos antes de la transmisión, pero también se recoge que de los 14 trabajadores contratados por **XY** en 2014, 9 eran antes trabajadores de **XZ**. Sobre esta cuestión, debemos tener en cuenta lo alegado por la reclamante, que los trabajadores que tenía **XZ** eran 258 (consta Auto del Juzgado de lo Mercantil nº ... de Oviedo de fecha 3 de junio de 2011, en el que se autoriza la extinción colectiva de la totalidad de los contratos de trabajo en que resulta empleadora **XZ**).

- También se aporta presupuesto de inversión de puesta en marcha (y diversas facturas correspondientes a estas reparaciones), detallando los trabajos a realizar en las instalaciones para poder llevar a cabo la actividad, trabajos que superan los dos millones de euros.

- Solicitud presentada en junio de 2014 por **XY** ante la administración, para comenzar la tramitación de licencias ambientales para iniciar la actividad. Esta licencia no es otorgada hasta marzo de 2015, y en ella se regulan las emisiones a la atmósfera, de ruido y vibraciones, de vertidos de aguas residuales, de producción de residuos, de protección del suelo y las aguas subterráneas; además, se hace constar que la Resolución se dicta sin perjuicio de cualesquiera otras autorizaciones que fueran necesarias, y en particular consta que el Ayuntamiento de ... deberá otorgar licencia de apertura de instalación con carácter previo al inicio de la actividad.

- Resolución de 1 de abril de 2015 del Ayuntamiento de ... por la que se concede la licencia de apertura de la actividad, solicitada por la entidad en marzo de 2015.

Ya adelantamos que estamos de acuerdo con lo alegado por la entidad en cuanto a la improcedencia de identificar como unidad económica autónoma a los efectos del artículo 7 de la LIVA lo que el administrador concursal califica como unidad de producción. Así, lo que en la concursada fue la unidad de producción mientras estaba en funcionamiento y también a efectos de la liquidación (aunque haya dejado de funcionar, se identifica como unidad de producción), no tiene por qué identificarse con unidad económica autónoma en el IVA a los efectos del supuesto de no sujeción, pues para ello sería necesario que la unidad de producción fuese susceptible de funcionamiento de forma autónoma, lo que no se acredita en el presente caso por la Administración.

Ni se prueba que las máquinas estén en condiciones de funcionar (mas al contrario, el presupuesto para repararlas y acondicionarlas supera los dos millones de euros), ni se transmite personal o se contrata el personal de la anterior (la Inspección sólo hace referencia a 9 trabajadores, 9 de 258, cuando debido al tipo de actividad a que se dedicaba **XZ** y se va a dedicar **XY**, es evidente la necesidad de personal especializado para realizar la actividad). Es cierto que tampoco se transmiten existencias, relaciones con clientes y proveedores, pero debido al cese en la actividad años antes por parte de **XZ**, podría entenderse que para aplicar el supuesto de no sujeción no es necesaria esta transmisión; pero la conclusión a la que debemos llegar es a que no se transmiten mas que elementos patrimoniales que por sí mismos no son capaces de desarrollar una actividad económica autónoma en sede del adquirente.

No basta con que el conjunto de los elementos transmitidos permita desarrollar en el futuro una actividad económica autónoma, sino que deben posibilitar el ejercicio de alguna actividad cuando se produce la transmisión.

Si examinamos lo arriba expuesto a la luz del criterio del TJUE, que pretende reservar el supuesto de no consideración de entrega a las operaciones en que se vea envuelta una *empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma*, tendremos que lo transmitido no se compadece adecuadamente con aquella idea. La idea central en la no sujeción va a ser que lo transmitido sea susceptible de determinar el desarrollo de una actividad económica, por constituir un conjunto de bienes y derechos, siendo suficientemente significativo que la Sentencia citada se refiera a *un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales* (al igual que hace nuestra norma interna en el artículo 7.1). En la medida en que los activos, y pasivos en su caso, que se incluyan en un conjunto patrimonial sean susceptibles de determinar el desarrollo de una actividad económica, ha de considerarse que su transmisión tiene por objeto una universalidad total o parcial de bienes y, por tanto, está no sujeta al IVA.

Por el contrario, cualquier otra transmisión de activos (no susceptibles de constituir una unidad económica capaz de funcionar autónomamente) deberá tratarse como una operación al margen de la no sujeción, y por tanto sujeta al impuesto. Así, la sola transmisión de elementos del inmovilizado, en principio, no parece ser otra cosa que una simple transmisión de elementos patrimoniales, no susceptible de constituir un conjunto de bienes capaces de desarrollar una actividad autónoma, y por tanto sujeta al impuesto, al margen de que pueda aplicarse posteriormente alguna de las exenciones previstas en la norma reguladora del impuesto.

En el presente caso, además de transmitirse sólo elementos patrimoniales, éstos ni siquiera son susceptibles de utilización en el momento de la adquisición, y es necesario que el adquirente realice reparaciones, inversiones, tramite licencias para realizar la actividad, consiga contratos con clientes y proveedores, contrate trabajadores, etc; es decir, es necesario que aporte a los elementos adquiridos toda la organización empresarial necesaria para poder llevar a cabo la actividad, organización que no se le transmite.

Por otro lado, debe advertirse, como se ha indicado anteriormente, que lo fundamental en la aplicación del supuesto de no sujeción es la transmisión de “empresa”, entendida como conjunto de elementos capaz de funcionar autónomamente, a valorar en cada caso concreto, sin que pueda darse una regla única. Por ello, es necesario habitualmente, cuando se transmiten un conjunto de elementos de activo de la naturaleza que se examinan en el caso concreto, orientados específicamente a la realización de una actividad empresarial, la transmisión de una estructura empresarial que en este caso no se comprende ni se ha acreditado tampoco que la operación tuviera una finalidad fraudulenta. El hecho de estar **XZ** en liquidación y sin actividad desde tres años antes, hace difícil considerar lo transmitido como una unidad económica autónoma, por mas que se le denomine unidad de producción a efectos de su transmisión en el concurso de acreedores.

Nos encontramos, por lo tanto, ante la mera transmisión de elementos patrimoniales sin aportar una organización empresarial, los elementos necesarios para realizar una actividad económica capaz de funcionar autónomamente, por lo que este Tribunal considera que no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la Ley 37/1992.

En virtud de lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA:

estimarla debiendo anular las liquidaciones impugnadas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.