

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050385

DGT: 21-02-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0494/2014

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

La transmisión del inmueble puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera.

Una entidad, dedicada a la actividad de distribución comercial, tiene intención de adquirir un supermercado en funcionamiento para incorporarlo a su red de establecimientos. El supermercado adquirido se transmite como una unidad negocial. En particular, se transmiten las instalaciones, el equipamiento, el mobiliario, la maquinaria y los enseres necesarios para la explotación del negocio transmitido, así como las existencias a una determinada fecha. Además, el adquirente se subroga en la posición del arrendatario transmitente en cuando a la disponibilidad del inmueble donde se desarrolla el negocio transmitido. Finalmente, el adquirente asume, a efectos laborales, todas las obligaciones y derechos de los trabajadores afectos al negocio, que continuarán su relación laboral anterior a la transmisión.

El criterio para la consideración de que los elementos que van a transmitirse son constitutivos de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, debe ser revisado a la vista de la sentencia STJUE, de 10 de noviembre de 2011, asunto nº C-444/10 (NFJ044772), planteada en relación con la transmisión de los elementos afectos a un comercio minorista en el que no se producía la transmisión del local comercial donde se desarrollaba la actividad pero que iba a ser simultáneamente arrendado por el transmitente al adquirente por tiempo indefinido. En primer lugar, el Tribunal determina que en cada caso concreto habrá que analizar si el inmueble en cuestión es necesario para el desarrollo de una actividad económica, conjuntamente con el resto de los elementos transmitidos, atendiendo a la naturaleza de la actividad y a las características propias del inmueble. Así, el Tribunal establece que, una vez que se ha determinado la necesidad de la transmisión del inmueble, ésta puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad. Por lo tanto, en el caso que nos ocupa, estamos ante una operación no sujeta al Impuesto, puesto que el conjunto de elementos transmitidos constituyen una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

PRECEPTOS:

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 19.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante, dedicada a la actividad de distribución comercial, tiene intención de adquirir un supermercado en funcionamiento para incorporarlo a su red de establecimientos. El supermercado adquirido por la consultante se transmite como una unidad negocial. En particular, se transmiten las instalaciones, el equipamiento, el mobiliario, la maquinaria y los enseres necesarios para la explotación del negocio transmitido, así como las existencias a una determinada fecha. Además, el adquirente se subroga en la posición del arrendatario transmitente en cuando a la disponibilidad del inmueble donde se desarrolla el negocio transmitido. Finalmente, el adquirente asume, a efectos laborales, todas las obligaciones y derechos de los trabajadores afectos al negocio, que continuarán su relación laboral anterior a la transmisión.

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto.

Contestación:

1.- El artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006) dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes.

Dicha previsión comunitaria se ha plasmado en el supuesto de no sujeción contenido en el número 1º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) en virtud del cual:

“No estarán sujetas al Impuesto:

1º. 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, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley”.

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

a) (suprimida).

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

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, apartado uno, letra d) de esta Ley.

(...).”.

La vigente redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria establecida fundamentalmente por la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, efectuada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE de 25 de diciembre), que entró en vigor el 26 de diciembre de dicho año.

En este sentido, el Tribunal de Justicia señaló en el apartado 40 de la referida sentencia que “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 entenderse 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”.

Por lo que respecta a una “universalidad total de bienes” existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que comprenderá una serie de elementos diferentes, incluyendo tanto elementos materiales como inmateriales.

El concepto de «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, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello.

En resumen, el Tribunal ha interpretado que la aportación no sujeta a una sociedad de una universalidad total o parcial de bienes debe entenderse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

Por otra parte, el criterio para la consideración de que los elementos que van a transmitirse son constitutivos de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, debe ser revisado a la vista de la sentencia C-444/10 Christel Schriever, de 10 de noviembre de 2011, planteada en relación con la transmisión de los elementos afectos a un comercio minorista en el que no se producía la transmisión del local comercial donde se desarrollaba la actividad pero que iba a ser simultáneamente arrendado por el transmitente al adquirente por tiempo indefinido.

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

De esta forma, los apartados 26 a 28 de la referida sentencia establecen lo siguiente:

“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, 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.”.

Debe tenerse en cuenta, que este criterio ya había sido anticipado por la doctrina de este Centro Directivo sentada, entre otras, en la contestación vinculante a la consulta V0514-09, de 17 de marzo de 2009, formulada en relación con la transmisión de la totalidad de los elementos afectos a una actividad de fabricación, venta y marketing de latas de acero, con excepción de los terrenos y los inmuebles donde se desarrollaba la actividad fabril, de tal forma que, posteriormente, la propia consultante arrendaría a la adquirente los referidos terrenos e inmuebles para continuar con el desarrollo de la misma actividad, donde se estableció lo siguiente:

Parece razonable considerar que los elementos transmitidos desvinculados del inmueble donde radican, esto es la propia fábrica, no pueden desarrollar independientemente y aisladamente la actividad de fabricación. En este sentido, la instalación fabril es 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 puedan desarrollarse la actividad de fabricación, constituyendo estos inmuebles un elemento consustancial y necesario para la misma.”.

Sin embargo, el Tribunal en la sentencia “Christel Schriever” establece que, una vez que se ha determinado la necesidad de la transmisión del inmueble, ésta puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.

En efecto, los artículos 29 y 30 de la sentencia establecen lo siguiente:

“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, 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.”.

En consecuencia, el criterio establecido por este Centro Directivo, entre otras, en la citada contestación vinculante a la consulta V0514-09, de 17 de marzo de 2009, en la que se establecía la sujeción al Impuesto de la transmisión de la totalidad de los elementos afectos a una actividad de fabricación, con excepción del necesario inmueble de la fábrica que iba a ser arrendado al adquirente, debe ser matizado a la luz de la señalada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el sentido anteriormente expuesto, considerando que la necesidad de la transmisión del inmueble, puede sustituirse por su mera cesión o puesta a disposición en virtud de un contrato de arrendamiento que pueda permitir la continuidad de la actividad económica de forma duradera o, incluso, ni siquiera ser necesaria esta mera cesión de uso, cuando el adquirente disponga de un inmueble apropiado para el ejercicio de actividad.

2.- De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante va a adquirir un supermercado como una unidad comercial, en virtud de cuya operación: a) se transmiten las instalaciones, el equipamiento, el mobiliario, la maquinaria y los enseres necesarios para la explotación del negocio transmitido, así como las existencias a una determinada fecha, b) la entidad consultante asume, a efectos laborales, todas las obligaciones y derechos de los trabajadores afectos al negocio, que continuarán su relación laboral anterior a la transmisión y, c) la entidad consultante se subroga en la posición del arrendatario transmitente en cuando a la disponibilidad del inmueble donde se desarrolla el negocio transmitido.

Por tanto, con arreglo a la información disponible y a falta de otros elementos de prueba, la operación descrita por la entidad consultante, consistente en la transmisión de un supermercado en funcionamiento, constituye una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que el conjunto de elementos transmitidos constituyen una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.