

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056965

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de enero de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 565/2013

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

Transmisión parcial del patrimonio empresarial y posibilidad de realización de una actividad económica autónoma. 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. 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» aligerando 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. Debe indicarse que nuestra norma interna se ajusta a estos parámetros - art. 7.1.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-, siendo la idea central 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. 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.

Pues bien, a la vista de lo expuesto, no podemos considerar en el caso que se analiza, que lo que se transmite sea un conjunto de elementos corporales e incorporeales que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. En la transmisión efectuada, independientemente de considerar la transmisión como única, los activos transmitidos no constituyen, en sí mismos, una unidad económica autónoma en el sentido expuesto. Para llevar a cabo la explotación del hotel, es necesario no solo la transmisión de los activos de la entidad, sino que también deben transmitirse otros elementos adicionales que conformando un conjunto con los anteriores, sean susceptibles de constituir una unidad económica capaz de funcionar autónomamente -así, entre otros, pueden citarse los contratos suscritos, trabajadores afectos, derechos y obligaciones de la vendedora, etc.-, es decir los elementos necesarios estructurales, en términos de medios humanos y materiales, esto es, una organización empresarial, necesaria para desarrollar una actividad económica con los elementos que se transmiten en la operación. [Vid., Resolución TEAC, de 9 de junio de 2009, RG 565/2013 (NFJ035540)]. **(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.

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

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 **AG..., S.L.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. ..., con NIE: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en calle ... , interpuesta en fecha 17 de enero de 2013 contra el acuerdo de liquidación de fecha 14 de diciembre de 2012 y notificado el 28 de diciembre de 2012 correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del período 4T 2011, dictado por el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, Sede Barcelona, del que resulta una cuota a devolver por importe de 7.672,93 euros frente a los 11.347.542,08 euros solicitados por el reclamante.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 14 de diciembre de 2012 se dicta acuerdo de liquidación por el Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del período 4T 2011, del que resulta una cuota a devolver por importe de 7.672,93 euros frente a los 11.347.542,08 euros solicitados por el reclamante.

Su actividad principal sujeta y no exenta al IVA clasificada en el epígrafe del IAE: 861.2, fue alquiler de locales industriales, en el periodo objeto de comprobación.

En relación exclusivamente con las cuestiones alegadas por el reclamante, resulta que entre las cantidades de IVA deducidas figuran 11.340.000 euros derivados de la adquisición de un edificio destinado a hotel, llamado **Hotel X...**, ahora **Hotel Y...**, sito en ... a la entidad **INMOBILIARIA S... Y Z..., S.A.**, en fecha 27 de septiembre de 2012.

La Inspección considera que dicha transmisión constituye una unidad económica susceptible de funcionamiento autónomo, por lo que resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1 de la LIVA.

Consecuencia de lo anterior, disminuye las cuotas deducibles del cuarto trimestre del 2011 en 11.340.000 euros, dictando acuerdo de liquidación en fecha 14 de diciembre de 2012 y notificado el 28 de diciembre de 2012.

Segundo:

En fecha 17 de enero de 2013, interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central, alegando, en síntesis lo siguiente:

- Imposibilidad de considerar a **AG...** como explotador del hotel: alega que la inclusión en el contrato de arrendamiento de una cláusula que vincula una parte de alquiler a la evolución del negocio en caso de obtención de resultados extraordinarios (cuestión omitida por la Inspección) no convierte al arrendador en empresario de la actividad desarrollada en el inmueble, siendo **INMOBILIARIA S...**, la que explota el hotel, la que tiene contratado al personal, organiza las reservas, efectúa las compras y ventas y, en definitiva, la que asume los riesgos.

- Inexistencia de una única transmisión y adquisición: Señala que para aplicar el supuesto de no sujeción del artículo 7, es necesario que exista un único transmitente y un único adquirente, y que en el presente caso los transmitentes son dos, **INMOBILIARIA S...** y **Z...**, al igual que los adquirentes que son **AG...** y **AX...**, sin que la Inspección pueda basarse en la vinculación de los adquirentes (que no la hay), para considerar que se produce una única transmisión y una única adquisición. Señala que la Inspección ni siquiera señala que la operación descrita haya buscado una ventaja fiscal o se haya realizado con ánimo de fraude, ni tampoco acude a la calificación de la misma (artículo 13 de la LGT). Solo señala que existe vinculación y que ello supone automáticamente que no existen dos transmisiones sino una.

- Que no existe vinculación entre los adquirentes en el sentido del artículo 16 del TRLIS. Señala que **AG...** tiene como administrador único a **AL...** y socio con un 99,9% del capital social y **RA...** posee apenas un 0,033% del capital de **AG...**, siendo la única accionista y administradora de **AX...**. Los ciudadanos extranjeros **AL...** y **RA...** no mantienen vínculo familiar o conyugal de ningún tipo, son simples socios en el proyecto empresarial del Hotel Y... y si han indicado un mismo domicilio en ... es solo para facilitar su localización en España.

- Inexistencia de una Unidad Económica Autónoma: Señala que en el presente caso, quien posee la organización de medios humanos y materiales capaz de desarrollar la actividad hotelera por sí misma es **S...** no **AG...**, que es la que posee la plantilla de trabajadores, relaciones comerciales con proveedores y clientes, sistemas de reservas, existencias, etc, por lo que la transmisión del inmueble a **AG ...**, no constituye una unidad económica autónoma capaz de funcionar por sus propios medios, en el sentido establecido por la Dirección General de Tributos y la jurisprudencia comunitaria.

- En el caso de que se desestimen sus pretensiones solicita que se acuerde la devolución de ingresos indebidos de las cuotas de IVA indebidamente ingresadas y soportadas por la adquisición de dicho edificio por importe de 11.340.000 euros. Señala que el interesado ya solicitó que se procediera a regularizar su situación tributaria de forma completa en aras a los principios de justicia, igualdad, buena fe y no confiscatoriedad.

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 del hotel 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 única.

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, 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.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, 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 (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, los términos que recoge la norma, la 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” (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 incorporales 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, incorporales 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.

De los datos que obran en el expediente podemos extraer los siguientes hechos :

- En fecha 29/12/2011, se eleva a público el contrato privado de compraventa de la misma fecha, en virtud del cual **INMOBILIARIA S... SA**, vende a **AG... SL** el edificio destinado a Hotel, llamado **Hotel X...**, ahora **Hotel Y...**, sito en En la venta se incluyen, además del inmueble, los derechos de propiedad intelectual sobre los proyectos de construcción y reforma del hotel, las licencias de actividad, sanitarias y ambientales necesarias para el desarrollo del negocio hotelero, si bien condicionadas a la pérdida de la posesión por parte de la vendedora. Ésta se obliga también a hacer cuanto esté en su mano para que la compradora pueda subrogarse en los contratos de licenciamiento de las aplicaciones informáticas que permiten la gestión del Hotel, en el momento en que la propia vendedora abandone el Hotel.

En la escritura se hace constar la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, que asciende a la suma de 11.340.000,00 euros. En el contrato privado de compraventa, anexo a la escritura consta una cláusula por la cual la compradora comunica a la vendedora su condición de sujeto pasivo de dicho impuesto con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas y ésta renuncia a la exención del IVA que afecta a la operación.

- En la misma fecha se eleva a público el contrato privado de compraventa de la misma fecha, en virtud del cual **INMOBILIARIA S... SA** y **Z... SA**, venden a **AX... SL**, los elementos por un importe de 5.000.000,00 de euros y una cuota repercutida de 900.000,00 euros, como mobiliario, maquinaria, venta de las marcas, de la página web, entre otros.

- Contrato de arrendamiento, de fecha 29/12/2011, en virtud del cual **AX... SL** arrienda a **AG... SL** el mobiliario, maquinaria, instalaciones y demás enseres del **Hotel Y** de ..., y concede una licencia de uso a **AG... SL** de las marcas "**Hotel Y... de ...**", "**Hotel ... Y...**", "**P Y GL ...**" y "**Grand Y... Hotel**", del dominio correspondiente a la marca **Hotel Y... de ...** y de la web **www.hotely....com**, por un importe de 30.000,00 euros mensuales.

- Contrato de fecha 29/11/2012 en el que **AG... SL**:

o cede en arrendamiento el edificio destinado a hotel, llamado actualmente **Hotel Y...**, situado en ... de

o cede en arrendamiento los elementos dotacionales, maquinaria, equipos enseres, elementos de decoración y mobiliario del hotel, así como ajuar o "petit menage" (vajilla, cubertería, cristalería, lencería y menaje), así como los activos mobiliarios de fontanería, protección contra incendios, refrigeración y calefacción y televisión y

o concede una licencia de uso de las marcas y nombre comercial de "**Hotel Y... ..**", de los dominios correspondientes a la marca "**Hotel ... Y ...**" y de la **web www.hotel y...com** a **INMOBILIARIA S... SA**, por el importe de: 291.666,00 euros mensuales (parte fija) y 70% del EBITDA (*) obtenido por **INMOBILIARIA S... SA** por la explotación del hotel, una vez descontado el importe de la parte fija de la renta y la comisión anual a percibir por el arrendatario por un importe equivalente al 4% del importe de la cifra de negocios (parte variable). (*) EBITDA: Beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones

- **AX... SL**, constituida el 16/12/2011, tiene por objeto social el comercio al por mayor y al por menor, la distribución comercial, importación y exportación así como las operaciones típicas del tráfico inmobiliario, incluidas la promoción, construcción, comercialización y arrendamiento (con exclusión del arrendamiento activo financiero).

El capital social asciende a 3.000,00 euros y la socia fundadora es D^a. **RA...**, con N.I.E.: ..., que suscribe las 3.000 participaciones que **AG... B... A23 Num.Ref....** constituyen el capitán social, siendo nombrada administradora única D^a. **RA...**

En fecha 29/11/2011 **INMOBILIARIA S... SA** concede a **AX... SL** un préstamo de 5.900.000, 00 euros, compareciendo D. **AL...** como fiador de la prestataria.

En fecha 15/11/2012 se ha incoado acta A02 nº ... a **AX... SL**.

- Asimismo consta en el expediente, la contestación a la consulta efectuada al Consejo Territorial para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria de Catalunya que, en su reunión de fecha 27/09/2012, asumió la propuesta de coordinación de la comisión de Análisis IVA-ITP de fecha 20/07/2012 correspondiente a la consulta 30/2012, relativa a una operación realizada en fecha 29 de diciembre de 2011 entre las transmitentes **INMOBILIARIA S... SA** y **Z... SA** y las adquirentes **AG ...**, **INVERSIONES ... SL** y **AX... SL**. En la misma se concluye que "*la operación ha de calificarse como transmisión de una unidad económica susceptible de funcionamiento que mantiene la condición bajo la titularidad del adquirente.*"

La Inspección regulariza la situación del obligado tributario al considerar que lo que se está transmitiendo es una unidad económica susceptible de funcionar por sí misma, y *“el hecho de que la transmisión de esa unidad económica se haya articulado a través de distintas operaciones, no puede desvirtuar la realidad resultante, por la vinculación evidente que existe entre los adquirentes y por otro factor a tener en cuenta como es la proximidad en el tiempo de las diversas transacciones, habiendo sido la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial documentada en escrituras públicas correlativas, como son la relativa a la transmisión del edificio destinado a hotel en una escritura y la transmisión de la maquinaria, mobiliario, marcas y web del hotel, que se han de considerar como la transmisión de la globalidad del patrimonio empresarial.”*

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.

Del expediente se desprende que la entidad vendedora, **S...**, con anterioridad a la transmisión del inmueble, estaba desarrollando la actividad de gestión hotelera de forma efectiva, contando con una serie de elementos materiales y humanos destinados al desarrollo de la misma, así como las correspondientes licencias y autorizaciones para ejercer su actividad.

En fecha 29 de diciembre de 2011, **S...** transmite por un lado a la reclamante, el inmueble, así como los derechos de propiedad intelectual sobre los proyectos de construcción y reforma del hotel, las licencias de actividad, sanitarias y ambientales necesarias para el desarrollo del negocio hotelero, si bien condicionadas a la pérdida de la posesión por parte de la vendedora. Por otro lado, vende a **AX...** mobiliario, enseres e instalaciones así como cesión de licencia de uso de las marcas, quien a su vez lo arrienda, en la misma fecha a **AG ...**

Asimismo, el 29 de diciembre de 2012, **AG...** cede en arrendamiento el edificio, mobiliario, maquinaria, y demás bienes que constan en el contrato y concede licencia de uso de las marcas a **S...** por importe de 291.666 euros mensuales fijos y una parte variable, del 70% del beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones que **S...** obtenga de la explotación del negocio.

No consta en el expediente que se haya producido la transmisión de medios personales y humanos. Es más, la reclamante hace hincapié en que los contratos incluyen cláusulas que establecen que no son objeto de transmisión el fondo de comercio, las existencias, los sistemas de gestión o las relaciones jurídicas con el personal.

Pues bien, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, no podemos considerar que lo que se transmite sea un conjunto de elementos corporales e incorporales que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. En la transmisión efectuada por **S...**, independientemente de considerar la transmisión como única, los activos transmitidos no constituyen, en sí mismos, una unidad económica autónoma en el sentido de la jurisprudencia expuesta. Para llevar a cabo la explotación del hotel, es necesario no solo la transmisión de los activos de la entidad, sino que también deben transmitirse otros elementos adicionales que conformando un conjunto con los anteriores, sean susceptibles de constituir una unidad económica capaz de funcionar autónomamente (así, entre otros, pueden citarse los contratos suscritos, trabajadores afectos, derechos y obligaciones de la vendedora, etc), es decir los elementos necesarios estructurales, en términos de medios humanos y materiales, esto es, una organización empresarial, necesaria para desarrollar una actividad económica con los elementos que se transmiten en la operación.

La Inspección considera que *“se transmiten una pluralidad de elementos, corporales e incorporales, cuya combinación permite el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Señala que el conjunto va más allá de un mero inmueble, siendo específicamente un hotel, adaptado especialmente a la actividad hotelera, si bien de forma mediata, mediante el contrato de arrendamiento a la entidad que presta el servicio directamente a los huéspedes.”*

Es decir, la entidad que efectivamente desarrolla la actividad de explotación del hotel es **S...**, y para ello, no solo cuenta con los activos previamente transmitidos, que le cede en arrendamiento **AG ...**, sino que también

requiere de medios personales, relaciones comerciales con proveedores y clientes, existencias y demás objetos que forman parte del edificio, y que no se transmitieron en los contratos citados, por lo que no podemos considerar que los elementos transmitidos sean suficientes para permitir la continuidad de una actividad económica autónoma, en el sentido de la jurisprudencia señalada. Se desconoce cual fue la finalidad mercantil, financiera o de otra índole que sea la causa de la operación, pero resulta de los hechos que se han puesto de manifiesto que la intención de la reclamante no era la explotación de una actividad económica hotelera (al margen del arrendamiento de los activos que adquiere que, si bien es verdad que constituye una actividad económica sujeta al impuesto, no puede tenerse en consideración a efectos de aplicar el supuesto de no sujeción que estamos examinando, en tanto en cuanto lo trascendental es que los elementos constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica capaz de funcionar autónomamente en sede del transmitente). 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.

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 (al margen de la posibilidad de ceder o arrendar cualquier elemento de activo que se transmita por un empresario o profesional), 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 la liquidación impugnada.

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