

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077736

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de febrero de 2020

Sala 2.^a

R.G. 6997/2016

SUMARIO:

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

En el caso que nos ocupa, estamos ante una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios en forma de transmisión de solares, y se discute la posible aplicación de la no sujeción que establece el art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para la transmisión de unidades económicas autónomas. El supuesto de no sujeción que se contiene en el art. 7.1º.a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) no debe ser interpretado como un caso que exige la transmisión de la totalidad de los bienes que componen el patrimonio social, sino que lo fundamental es que la transmisión lo sea de una unidad productiva, susceptible de explotación o funcionamiento autónomos -capaz de crear valor añadido- con la voluntad por el adquirente de continuar la explotación. Lo fundamental es que los elementos transmitidos sean susceptibles de explotación económica y que el adquirente los adquiera con la intención de realizar la explotación económica de los mismos.

En nuestro caso, el interesado alega y prueba que la sociedad adquirente no es una entidad de mera tenencia y que realiza una actividad económica de promoción, siendo su intención destinar los solares a su actividad económica. No obstante, dicho requisito es necesario pero no suficiente, pues el precepto legal exige que lo transmitido sea una unidad autónoma capaz de funcionar por sus propios medios. Es así condición, la existencia y transmisión de una explotación económica, esto es, un conjunto de medios personales y materiales que por sí mismos constituyan una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad que se transmite y que permite continuar ésta en sede de la entidad adquirente.

Pues bien, el contribuyente no ha justificado que las transmisiones de solares se hayan acompañado de la transmisión de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos. No se ha justificado que se hayan aportado unos medios humanos, ni medios materiales, sino que la transmisión se ha limitado a la entrega de unos solares, que por sí mismos no constituyen, una unidad económica autónoma, y carece de relevancia, a estos efectos, el hecho de que la transmisión a la que se refieren los hechos se produjera a raíz de una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7, 20, 92 y 114.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 19 y 29.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que desestima la reclamación nº 41/02650/2015 interpuesta contra las liquidaciones provisionales practicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2012 y 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. En fecha 18 de febrero de 2015, fueron notificadas las liquidaciones provisionales que ponían fin a los procedimientos de gestión de comprobación limitada iniciados respecto del IVA de los ejercicios 2012 y 2013. La motivación de los acuerdos de liquidación fue realizada en los siguientes términos:

"Respecto del periodo 2T del ejercicio 2012:

- Se modifica la base imponible y cuota de iva repercutido declaradas en 219.000 euros y 39.420 euros respectivamente como consecuencia de no haber declarado el importe de la aportación no dineraria de terrenos realizada mediante escritura pública nº ... de 16-05-2012 que obra en el expediente. Con arreglo a lo establecido en el art. 8.dos.2º de la Ley 37/92 constituyen entregas de bienes sujetas al impuesto las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial a sociedades.

En contra de lo manifestado por el declarante no procede la aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el art. 7.1º de la citada ley por cuanto el mismo se refiere a la transmisión de un conjunto de bienes que, formando parte de un patrimonio empresarial, constituyan una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios,; quedando excluidos de la no sujeción, como ocurre en el presente caso, la mera cesión de bienes.

El tipo aplicado a la operación es el 18% tipo vigente en la fecha del devengo de la operación.

- No se estiman las alegaciones presentadas por los siguientes motivos: El artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone lo siguiente: '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'.

La interpretación de los supuestos de no sujeción a que se refiere el artículo 7.1º de la Ley del Impuesto debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (el Tribunal, en adelante) establecida entre otras, en las Sentencias de 27 de noviembre de 2003 y de 10 de noviembre de 2011, recaídas, respectivamente en los Asunto C-497/01, Zita Modes, y C-444/10 Christel Schriever.

En este sentido, 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.

Respecto del periodo 1T del ejercicio 2013: (...)

Se modifican las bases y cuotas de iva repercutido declaradas, incrementándolas en 782.215,16 euros y 164.265,18 euros respectivamente en base a las siguiente consideraciones: El declarante realiza una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios mediante escritura pública nº ... de 14-01-2013. En virtud de la misma y por el concepto señalado se entregan a los socios fincas valoradas en su conjunto en 782.215,16 euros, adjudicándose a **Z, sl** las fincas señaladas en los nº ... a ... de la citada escritura, y a **K, sl** las señaladas con los nº ... a ... Dichas adjudicaciones constituyen una entrega de bienes sujeta al impuesto (...)"

2. No conforme con dichos acuerdos, el interesado presentó reclamación económico administrativa ante el TEAR de Andalucía, el cual desestimó la reclamación.

Contra la resolución del TEAR, notificada el 23 de septiembre de 2016, el interesado interpuso la presente reclamación el día 21 de octubre de 2016 alegando, en síntesis, que procede la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º de la Ley del IVA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la legalidad de la resolución recurrida.

3. El artículo 7.1º de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, señalaba, en el momento del devengo de la operación 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, apartado cuatro, de esta Ley.

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

a) (...)

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.

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 beneficien 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.

El artículo, 7.1º de la Ley del IVA, transcrito anteriormente, suponía la transposición al ordenamiento interno de los artículos 19 y 29 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Sobre el fundamento de la no sujeción, el Tribunal Supremo en la sentencia de 1 de octubre de 1996 ya explicaba que la transmisión en bloque de una empresa que continúa activa bajo la titularidad del adquirente no afecta en absoluto a la economía productiva, pues no genera valor añadido alguno, ni aumenta un ápice la corriente real de bienes y servicios y, del mismo modo, como el valor añadido se corresponde con las rentas

generadas en el proceso productivo, como remuneración de los factores (salarios, alquileres, intereses, beneficios de la empresa, etc.), es indiscutible que el cambio de titularidad de las empresas no afecta, ni al valor añadido, ni a la generación de rentas, pero sí, por supuesto, a las posibles ganancias o pérdidas de capital, de carácter individual, pero no al capital productivo global que continúa siendo el mismo.

Con fecha 27 de noviembre de 2003 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el asunto C-497/01, Zita Modes, se pronunció sobre la interpretación del artículo 5.8 de la Sexta Directiva, antecesor del precitado artículo 19 de la Directiva 2006/112, señalando lo siguiente:

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 sobrecargas 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.

44. Ciertamente, cabe deducir de la finalidad del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y de la interpretación del 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" que se desprende de esta, según resulta del apartado 40 de la presente sentencia, que las transmisiones a que se refiere esta disposición son aquellas cuyo beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

En su parte dispositiva, la Sentencia establece que:

(...) el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE (...), debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad, conferida por la primera frase de dicho apartado, de considerar que, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de la no entrega se aplica -sin perjuicio de una eventual utilización de la posibilidad de limitar tal aplicación en las condiciones previstas en la segunda frase de mismo apartado- a toda 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 la una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente liquidar de inmediato la actividad en cuestión, así como, en su caso, vender las existencias.

Se confirma, así, que el supuesto de no sujeción que se contiene en el artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA no debe ser interpretado como un caso que exige la transmisión de la totalidad de los bienes que componen el patrimonio social, sino que lo fundamental es que la transmisión lo sea de una unidad productiva, susceptible de explotación o funcionamiento autónomos -capaz de crear valor añadido- con la voluntad por el adquirente de continuar la explotación. Lo fundamental es que los elementos transmitidos sean susceptibles de explotación económica y que el adquirente los adquiera con la intención de realizar la explotación económica de los mismos.

5. En el caso objeto del presente recurso, el interesado alega y prueba que la sociedad adquirente no es una entidad de mera tenencia y que realiza una actividad económica de promoción, siendo su intención destinar los solares a su actividad económica. No obstante, dicho requisito es necesario pero no suficiente, pues el precepto legal exige que lo transmitido sea una unidad autónoma capaz de funcionar por sus propios medios. Es, así, condición la existencia y transmisión de una explotación económica, esto es, un conjunto de medios personales y materiales que por sí mismos constituyan una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad que se transmite y que permite continuar ésta en sede de la entidad adquirente.

Pues bien, el reclamante no ha justificado que las transmisiones de solares se hayan acompañado de la transmisión de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos. No se ha justificado que se hayan aportado unos medios humanos, ni medios materiales, sino que la transmisión se ha limitado a la entrega de unos solares, que por sí mismos no constituyen, una unidad económica autónoma. carece de relevancia, a estos efectos, el hecho de que la transmisión a la que se refieren los hechos se produjera a raíz de una reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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