

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079865

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 1789/2017

SUMARIO:

IGIC. Operaciones no sujetas. *Transmisión de un hotel que se encontraba arrendado a otra entidad, que era la que, con su propio personal, lo explotaba.* La cuestión objeto de controversia radica en determinar si la operación de compraventa de un establecimiento hotelero, se encuentra o no sujeta al IGIC. Por lo que respecta al IGIC, el supuesto de no sujeción se encuentra regulado en el art. 9.1º de la Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), siendo preciso señalar que, puesto que dicho art. 9.1º de la Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) es trasunto, a la fecha, del art. 7.1º de la Ley de IVA, siendo así que la redacción de ambos preceptos es muy similar, debe concluirse que dicho precepto 9.1º, que regula este supuesto de no sujeción, debe seguir una pauta de interpretación conjunta a la adoptada en relación con el IVA, lo que conduce a la toma en consideración de la jurisprudencia comunitaria.

Conforme al criterio mantenido por el TJUE, la no sujeción al IVA de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes se aplica 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, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Para la aplicación de esta disposición se requiere, asimismo, que el destinatario de la transmisión tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no de liquidar el patrimonio empresarial recibido o vender las existencias. No puede negarse la aplicación de esta norma por el hecho de que el adquirente del negocio no posea una autorización de establecimiento para la actividad económica que esta universalidad permite ejercer.

De acuerdo con la información suministrada, se pretende adquirir un inmueble que se destinaba a la explotación de un hotel. La entidad titular del inmueble tiene cedido en contrato de arrendamiento de industria la explotación del hotel, sin que disponga en la actualidad de empleado alguno. El objeto del contrato de arrendamiento lo constituye el inmueble junto con todas las instalaciones, dependencias, servicios, bienes muebles, decoración y demás elementos (muebles e inmuebles) necesarios para su funcionamiento, y con todas las licencias y autorizaciones necesarias para su explotación, libre de personal alguno. La entidad compradora va a adquirir el inmueble junto con sus instalaciones, licencias y demás inmovilizado a la entidad propietaria del mismo subrogándose en el contrato de arrendamiento. En estas circunstancias, la referida transmisión del inmueble por parte de la entidad vendedora a favor de la entidad compradora no constituye una unidad económica autónoma y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes.

Para que la operación, en este caso consistente en la de transmisión de un hotel, se considere no sujeta se requiere que se transmita un conjunto de elementos corporales e 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. El establecimiento hotelero transmitido no constituye una unidad económica autónoma, pues no se transmiten los medios personales - éstos se reciben de otra entidad, que es la que explota el hotel, sin que la separación entre estas dos entidades se haya cuestionado de ningún modo-, por lo que se trata de una mera cesión de bienes sujeta al IGIC, aunque exenta, y no a la modalidad de TPO del ITP y AJD cuando se renuncia válidamente a la exención. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 9.

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

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de octubre de 2020

RECURSO: 00-01789-2017
CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA
RECURRENTE: **XZ SL** - NIF ...
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ...- España

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 (TEAR) de Canarias, de fecha 30 de noviembre de 2016, que resuelve la reclamación económico-administrativa nº 38/03711/2013, interpuesta por la entidad **XZ, S.L.** (NIF: ...), contra la resolución de la Inspección de Tributos de ..., de fecha 2 de octubre de 2013, derivada del acta de disconformidad nº ...1, relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), por importe de 1.276.822,57 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 2 de marzo de 2017, tuvo entrada en este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 13 de enero de 2017 por la entidad **XZ, S.L.** (NIF: ...), contra la resolución del TEAR de Canarias citada en el encabezamiento.

Segundo.

Con fecha 19 de julio de 2013, el Servicio de Inspección de Tributos de ... formalizó el acta de disconformidad nº ..1, como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, que habían sido iniciadas mediante comunicación de fecha 15 de mayo de 2012, notificada el 18 de mayo.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la entidad **XZ, S.L.** adquirió a través de escritura pública, formalizada el 18 de enero de 2011, ante el Notario del Ilustre Colegio de ... D. ..., con el número de protocolo .., un complejo turístico, Hotel **WV**, sito en la ..., en la isla de ..., en la Playa de ..., y de la mitad indivisa de una finca rústica sita en el mismo término municipal (que mide veinte áreas y sobre la que existe un depósito de agua circular con una capacidad de 3.000 metros cúbicos), siendo la transmitente de dichos inmuebles la entidad **QR, S.L.** (NIF ...), por una contraprestación total de 19.682.000,00 euros.

Según se acredita en el expediente, no se ingresó cantidad alguna por dicha adquisición en concepto de ITP y AJD, modalidad TPO, al haberse hecho constar en dicha escritura por la entidad adquirente su renuncia a la exención del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), repercutiéndose en la misma dicho impuesto al tipo general (5%), por importe de 984.100,00 euros (5% de 19.682.000,00 euros).

Conforme se señala en dicha escritura: "**XZ SL** hace entrega en este acto a **QR SL** de tres cheques "al portador" de importes nominales respectivos 104.448,00 euros, 141.050,00 euros y 738.602,00 euros, que acepta a su satisfacción, firmando carta de pago (...) en pago y liquidación del IGIC que grava la transmisión de los inmuebles entregados (...)".

Asimismo, se autoliquidó el correspondiente ITP y AJD, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD), nº de justificante ...0, presentado en la Oficina Tributaria de ... de la Administración Tributaria ... el día 2 de febrero de 2011, ingresándose la cantidad de 147.615,00 euros (0,75% de 19.682.000,00 euros).

A juicio del actuario, la operación referida se encuentra no sujeta al IGIC, siendo de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 9.1º de la Ley 20/1991. Por tanto, se procede a liquidar el ITP y AJD, modalidad TPO, al tipo impositivo del 6,5% sobre una base imponible de 19.682.000,00 euros, y descontar la cuota ya liquidada por la modalidad de AJD de 147.615 euros.

La referida propuesta de liquidación, nº ...1, fue posteriormente confirmada mediante la resolución de la Inspección de Tributos de ..., de fecha 2 de octubre de 2013. El acuerdo de liquidación confirmó íntegramente la regularización practicada, por lo que, tras el cálculo de los intereses de demora, la cantidad resultante a ingresar ascendía a:

Cuota: 1.131.715,00 euros
Intereses de demora: 145.107,57 euros
Deuda a devolver: 1.276.822,57 euros

El citado acuerdo se notificó a la entidad interesada con fecha 8 de octubre de 2013.

Tercero.

Frente a la resolución referida, la entidad interesada interpuso, con fecha 7 de noviembre de 2013, reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Canarias, que fue registrada con nº 38/03711/2013, alegando, en síntesis, que la adquisición por parte de la reclamante de un inmueble a **QR, S.L.** (entidad que no explotaba el hotel sino que lo tenía cedido mediante un contrato de arrendamiento de industria a la entidad **TS, S.A.**), en aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, se encuentra sujeta a IGIC y no al ITP y AJD, en su modalidad TPO, pues carecía de una estructura organizativa susceptible de constituir una unidad autónoma de negocio.

El Tribunal Regional resolvió con fecha 30 de noviembre de 2016, desestimando la reclamación. Dispone la citada resolución lo siguiente:

"TERCERO: Esta misma cuestión ha sido resuelta recientemente por el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de mayo de 2016 (nº 1220/2016) en el recurso de casación nº 570/2015, respaldando el criterio de la Audiencia Nacional ¿que se apoya en la interpretación del artículo 7.1 de la Ley del IVA a la luz de la sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003 (Asunto C-497/01, Zita Models) y según la cual no es necesario que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial, bastando que la transmisión se concrete en los elementos necesarios para desarrollar, de forma autónoma, una actividad empresarial-, concluye que resulta de aplicación el citado precepto a la transmisión del inmueble, pues se han transmitido elementos necesarios -el edificio con las licencias necesarias para su ocupación y explotación para hotel-para seguir desarrollando una actividad empresarial, por lo que la operación debe calificarse como no sujeta a IVA.

(...)

Cuarto.

La no sujeción de la transmisión de la unidad económica autónoma que nos ocupa al IGIC, implica que las entregas de los inmuebles incluidos en dicha operación estarían sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" en virtud del artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

La resolución se notificó a la entidad interesada con fecha 13 de diciembre de 2016.

Cuarto.

Disconforme la reclamante con la resolución del Tribunal Regional referida, con fecha 13 de enero de 2017, interpuso el presente recurso de alzada registrado con R.G. 1789/2017.

La reclamante señala que aceptó un inmueble, equipado para su explotación como hotel, en pago de un derecho de crédito frente al transmitente, la entidad **QR**. La citada entidad carecía de personal y no explotaba el hotel, sino que lo tenía cedido a la entidad **TS** desde el 15 de mayo de 2009, mediante un contrato de arrendamiento de industria. Por tanto, la entidad transmitente carecía de medios personales y materiales, por lo que no se produjo la transmisión de una unidad económica autónoma y la operación se encuentra sujeta a 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 (Ley General Tributaria, en adelante), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, 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 Ley General Tributaria.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a la conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Canarias, referida en el antecedente primero de la presente resolución.

Tercero.

La cuestión objeto de la presente controversia radica en determinar si la operación de compraventa del establecimiento hotelero, descrita en los antecedentes de hecho, se encuentra o no sujeta al IGIC.

Por lo que respecta al IGIC, el supuesto de no sujeción, objeto de la presente controversia, se encuentra regulado en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, que así establece en la redacción vigente desde el 26 de diciembre de 2008:

"No están 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 4.4 de esta Ley.

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

a) (Suprimida)

b) Las de los bienes muebles o semovientes que, formando parte de las existencias del patrimonio empresarial que se transmite, se lleven a cabo por quien tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 de esta Ley, y, en función del destino previsible, el adquirente tenga derecho a la deducción, total o parcial, del Impuesto que se encuentre implícito en la contraprestación en los términos establecidos en el artículo 29.3 de esta Ley.

A estos efectos, únicamente estará exenta del Impuesto, por aplicación del artículo 10.1.27.º de esta Ley, la transmisión de los bienes muebles y semovientes que constituyan las existencias del patrimonio empresarial.

c) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) 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.

d) 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 5.4.b) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, 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 10.1.22.º y en los artículos 37 a 44 de esta Ley."

El citado precepto referido al IGIC, es fiel reflejo del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), el cual disponía, en la redacción vigente desde el 26 de diciembre de 2008, lo siguiente:

"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, apartado cuatro, de esta Ley.

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

(...)

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 citado artículo de la Ley de IVA 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 de IVA. Desde el 1 de enero de 2007, la Sexta Directiva fue reemplazada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, siendo en la actualidad el artículo 19, párrafo primero, de este nuevo texto el que recoge la previsión del ya derogado artículo 5.8 de la Sexta Directiva, ello 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."

En la interpretación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.1º de la Ley de IVA es relevante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en lo sucesivo) dictada en la interpretación de su antecedente comunitario, esto es, del artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE.

Por lo que respecta al IGIC, es preciso señalar que, puesto que el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 es trasunto, a la fecha, del artículo 7.1º de la Ley de IVA, siendo así que la redacción de ambos preceptos es muy similar, debe concluirse que dicho precepto 9.1º, que regula este supuesto de no sujeción, debe seguir una pauta de interpretación conjunta a la adoptada en relación con el IVA, lo que conduce a la toma en consideración de la jurisprudencia comunitaria.

No desconoce este Tribunal el auto del TJUE, de fecha 16 de abril de 2008, asunto C-186/07, Club Náutico de Gran Canaria, por medio del cual el TJUE inadmitió una cuestión prejudicial presentada por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, por entender que el IGIC se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, entonces norma de armonización del IVA en la Unión Europea, hoy día sustituido por la antes citada Directiva 2006/112/CE.

Siendo pacífico, pues, que las Directivas de armonización del IVA no son de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que, resultando equivalentes en España las regulaciones del IVA y del IGIC en algunos de sus ámbitos, no parece coherente que los criterios que se adopten para la interpretación del primero no se extiendan al segundo, máxime cuando dichos criterios no sólo emanan de la jurisprudencia comunitaria, sino que han llegado también a la jurisprudencia patria dictada sobre la cuestión.

De igual modo, y por lo que a la intelección de la Ley del IVA se refiere, hay que tener en cuenta el principio de interpretación, conforme al cual el juez nacional ha de interpretar el Derecho interno conforme a la finalidad de la Directiva de que se trate siempre que sea posible, como ha indicado el mismo TJUE de manera reiterada (entre otras, en su reciente sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-146/19, SCT, que reitera lo señalado en sentencias anteriores, como la sentencia de 6 de julio de 2017, asunto C-254/16, Glencore Agriculture Hungary).

Cuarto.

Pues bien, en relación con la jurisprudencia comunitaria que ha analizado el supuesto de no sujeción al IVA que analizamos, cabe destacar, en primer lugar, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, que así señala (el subrayado es nuestro):

"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 ésta, 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.

(...)

46. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva 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 IVA, la transmisión de una universalidad de bienes 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 del 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 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 de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias."

Conforme al criterio mantenido por el TJUE en la sentencia referida, la no sujeción al IVA de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes se aplica 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, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Para la aplicación de esta disposición se requiere, asimismo, que el destinatario de la transmisión tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no de liquidar el patrimonio empresarial recibido o vender las existencias. No puede negarse la aplicación de esta norma por el hecho de que el adquirente del negocio no posea una autorización de establecimiento para la actividad económica que esta universalidad permite ejercer.

En la misma línea se pronuncia el TJUE en otras sentencias como la de fecha 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, Schriever, en la que el Tribunal sostiene que, para que la transmisión se encuentre no sujeta al IVA, se requiere que los bienes y servicios que se proporcionan al destinatario de la transacción sean suficientes para que el cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma, por más que el título jurídico por medio del cual se proporciona alguno de dichos bienes sea el arrendamiento del local de negocio en el que se venía desarrollando la actividad, cuya propiedad se reserva su anterior titular.

Asimismo, la más reciente sentencia del TJUE de 19 de diciembre de 2018, asunto C-17/18, Mailat, establece que la no sujeción de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, a efectos del IVA, no comprende una operación mediante la que se arrienda un inmueble destinado a una explotación comercial, junto con todos los bienes de capital y los bienes de consumo destinados a dicha explotación, aunque el arrendatario continúe realizando la actividad del arrendador bajo el mismo nombre comercial.

A la susceptibilidad para el funcionamiento autónomo de los elementos transmitidos se ha referido igualmente el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 13 de febrero de 2007, (recurso de casación nº 367/2002), de fecha 24 de marzo de 2011, (recurso de casación nº 6295/2006) o de fecha 30 de mayo de 2016, (recurso de casación nº 570/2015).

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, para que la operación se entienda no sujeta a IVA se requiere, conforme al artículo 7.1º de la Ley de IVA, que se transmita un conjunto de elementos corporales y, en su caso,

incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo transmitente, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Asimismo, junto a los elementos anteriores, conforme a la jurisprudencia del TJUE referida anteriormente, la no sujeción de la venta de una universalidad total o parcial de bienes se aplica 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, constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, de suerte que se proporcione al destinatario todo lo necesario para el normal desenvolvimiento de la actividad.

Estos criterios, evacuados en la intelección de la norma de no sujeción que se contiene en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, pueden y deben ser trasladados a la interpretación del artículo 9.1º de la Ley 20/1991, siendo que la expresión que se utiliza en una y otra es equivalente, como también lo debe ser la aproximación a la autonomía de funcionamiento exigida para apreciar la no sujeción al IVA o al IGIC, según corresponda.

A este respecto, es preciso destacar, asimismo, la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos, V2471-17, de fecha 3 de octubre de 2017, que plantea un supuesto similar al que es objeto de la presente controversia:

"Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por cada empresario sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

Asimismo, es preciso señalar que el apartado a) del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto excluye la aplicación del supuesto de no sujeción cuando los elementos transmitidos constituyen una mera cesión de bienes, es decir, cuando la transmisión de los bienes no se acompañe de una estructura organizativa suficiente para el desarrollo de una actividad económica autónoma. En tal caso, dichas transmisiones de bienes quedarían sujetas al Impuesto.

3.- De acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, la entidad consultante (compradora) pretende adquirir a una entidad (vendedora) un inmueble que se destinaba a la explotación de un hotel.

La entidad titular del inmueble tiene cedido en contrato de arrendamiento de industria la explotación del hotel, sin que disponga en la actualidad de empleado alguno.

El objeto del contrato de arrendamiento lo constituye el inmueble junto con todas las instalaciones, dependencias, servicios, bienes muebles, decoración y demás elementos (muebles e inmuebles) necesarios para su funcionamiento, y con todas las licencias y autorizaciones necesarias para su explotación, libre de personal alguno.

La entidad compradora consultante va a adquirir el inmueble junto con sus instalaciones, licencias y demás inmovilizado a la entidad propietaria del mismo subrogándose en el contrato de arrendamiento.

En estas circunstancias, la referida transmisión del inmueble por parte de la entidad vendedora a favor de la entidad compradora consultante no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, las transmisiones objeto de consulta quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo tributar cada elemento de forma independiente según las normas que le sean aplicables."

En línea con la jurisprudencia comunitaria, por "unidad económica autónoma" hay que entender, a juicio de la Dirección General de Tributos, aquel conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma, integrada por los recursos necesarios para el normal desenvolvimiento de la actividad de que se trate en cada caso. En el supuesto sometido a su consideración, que era la transmisión de un hotel a la que no se acompañaban los recursos humanos necesarios para su explotación, entendió el centro directivo que no le era aplicable la norma de no sujeción controvertida.

Quinto.

En el presente supuesto, de acuerdo con la información obrante en el expediente, se ponen de manifiesto los siguientes hechos:

- La entidad **XZ, S.L.** adquirió, mediante escritura pública formalizada el 18 de enero de 2011 ante el Notario del Ilustre Colegio de D, ... con el número de protocolo 89, un complejo turístico, Hotel **WV**, sito en ..., en la isla de ..., en la Playa de ... (expresamente la escritura indica que se trata de una "finca destinada a hotel y dotada de los equipamientos propios de la industria hotelera" y de la mitad indivisa de una finca rústica sita en el mismo término municipal (que mide veinte áreas y sobre la que existe un depósito de agua circular con una capacidad de 3.000

metros cúbicos), siendo la transmitente de dichos inmuebles la entidad **QR, S.L.** (NIF ...), por una contraprestación total de 19.682.000,00 euros.

- El contrato de cesión de créditos, suscrito el 18 de enero de 2011, establece que el objeto de la transmisión es una "finca destinada a hotel y dotada de los equipamientos propios de la industria hotelera".

- Figura en el expediente, asimismo, la nota simple del Registro de la Propiedad de ..., de fecha 18 de enero de 2011, en la que constan como titulares de la finca rústica ..7 de ... las entidades **QR, S.L.** y **TS, S.A.** (NIF: ...). Consta también la nota simple informativa de la finca ...8 de ..., de fecha 14 de enero de 2011, en la que figura como titular del pleno dominio de la finca urbana la entidad **QR, S.L.**

- La explotación del hotel no se llevaba a cabo de forma directa por la vendedora, sino por la entidad **TS, S.A.** (NIF: ...), en virtud de un contrato de arrendamiento de negocio suscrito entre ambas entidades con fecha 15 de mayo de 2009. El administrador único de ambas entidades era D. ..., quien es también administrador de la sociedad **MN, S.L.**, que es socio único de la entidad **QR, S.L.** y deudor del crédito que fue adquirido por esta misma entidad de la entidad **XZ, S.L.**

- El personal contratado continuó siendo en su gran mayoría el mismo que venía prestando sus servicios en el hotel con anterioridad a la cesión, tal y como se deduce de la información facilitada, a requerimiento de la Inspección, por la Tesorería General de la Seguridad Social, Dirección Provincial de ... (detalle del documento TC/2 de fecha 3 de julio de 2012) cuya copia obra en el expediente. El citado Organismo facilitó la relación nominal de los trabajadores de **TS, S.A.** durante los meses de diciembre de 2010 y enero de 2011 y de **XZ, S.L.** de enero a mayo de 2011.

- Consta asimismo en el expediente, la comunicación previa al inicio de la actividad turística de alojamiento, efectuada al Servicio de Turismo de ..., con fecha 26 de enero de 2011, en la que figura como titular de la explotación, la entidad **XZ, S.L.** (NIF: ...), y en la que se comunica el cambio de la titularidad del establecimiento y el cambio de su denominación, que hasta ahora se denominaba "**WV**", por la denominación de "**WV-2**". Figura, como anterior titular de la explotación, la entidad **TS, S.A.** (NIF: ...). Consta, asimismo, una declaración responsable, de la misma fecha, firmada por la entidad **XZ, S.L.** sobre el cumplimiento, por el referido establecimiento hotelero, de la normativa aplicable a los establecimientos de alojamiento.

El objeto de la transmisión efectuada entre **QR, S.L.** y **XZ, S.L.** fue, como así lo dispone el contrato de cesión de créditos suscrito el 18 de enero de 2011 entre las entidades **QR, S.L.** y **XZ, S.L.**, formalizado mediante escritura pública, una "finca destinada a hotel y dotada de los equipamientos propios de la industria hotelera".

Asimismo, la entidad adquirente se subrogó en los contratos laborales suscritos por la entidad **TS, S.A.**, que explotaba el hotel en virtud de contrato de arrendamiento de industria, de forma que el personal contratado continuó siendo, en su gran mayoría, el mismo que venía prestando sus servicios en el hotel con anterioridad a la cesión, tal y como se deduce de la información facilitada, a requerimiento de la Inspección, por la Tesorería General de la Seguridad Social, Dirección Provincial de ... (detalle del documento TC/2 de fecha 3 de julio de 2012) cuya copia obra en el expediente.

Por tanto, lo que recibió la adquirente de la vendedora fue un inmueble con todos los medios materiales y licencias necesarias para su explotación como establecimiento hotelero, si bien no le transmitió los medios personales para poder explotarlo, pues estos trabajadores los recibió de una entidad distinta, que era la que explotaba el hotel.

Sobre la base de los hechos descritos, no puede entenderse que lo que transmitió la vendedora fuera una unidad económica autónoma, resultando así de aplicación la excepción prevista en la letra c) del artículo 9.1º de la Ley 20/1991, que señala que quedan excluidas de la no sujeción:

"Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) 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."

Para llevar a cabo la explotación del hotel, es necesario no solo la transmisión de los activos de la entidad, también deben transmitirse otros elementos adicionales que, conformando un conjunto con los anteriores, sean susceptibles de constituir una unidad económica capaz de funcionar autónomamente. El conjunto transmitido habría de integrar, entre otros, los contratos suscritos, trabajadores afectos, derechos y obligaciones de la vendedora, etc., esto es, los elementos necesarios estructurales, en lo relativo a medios humanos y materiales, necesarios y suficientes para desarrollar una actividad económica con los elementos que se transmiten en la operación.

En el presente supuesto, este Tribunal entiende que no se puede considerar que lo que transmitió la entidad **QR, S.L.** a **XZ, S.L.** 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.

Efectivamente, y aun cuando pudiera considerarse que la entidad adquirente recibe todo lo necesario para la continuación en la actividad, son varias las entidades transmitentes y, por más que exista una cierta relación entre ellas, salvo que se acredite una artificial división o separación de los recursos afectos a la actividad en distintas entidades para procurar de este modo el soslayo de la norma de no sujeción, evitando de este modo la exacción de otros tributos que pudieran encarecer la operación, acreditación que no consta en el expediente, ha de concluirse que la entidad vendedora transmite un inmueble que alberga un hotel, con elementos accesorios al mismo, pero en ningún caso suficientes para su explotación como tal, siendo que dicho inmueble no constituye, a estos efectos, una unidad económica autónoma.

En consecuencia, en la transmisión realizada por **QR, S.L.** a la entidad reclamante, **XZ, S.L.**, se produce una mera cesión de bienes, en el sentido de la letra c) del artículo 9.1º de la Ley 20/1991, por lo que es un supuesto que queda excluido de la no sujeción y, por tanto, resulta plenamente sujeto al IGIC. Procede, por tanto, estimar las pretensiones de la reclamante y anular la resolución impugnada.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso de alzada, anulando la resolución impugnada.

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