

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089129

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de noviembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 5260/2020

SUMARIO:

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

Unidad económica autónoma. En este caso estamos ante la transmisión de un hotel que se encontraba arrendado a otra entidad, que era la que, con su propio personal, lo explotaba.

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.

Por tanto, para que la operación se entienda no sujeta a IVA se requiere, conforme al art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley 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. Igualmente, junto a los elementos anteriores, 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.

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.

Para llevar a cabo la explotación del hotel es necesario no solo la transmisión de su mobiliario y licencias, 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. 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.

Por todo lo anterior, en el presente caso, el Tribunal entiende que no se puede considerar que lo que adquirió la contribuyente 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.

(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), art. 5.

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

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

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 Islas Baleares, dictada en Pleno de 28 de julio de 2020, que resolvió acumuladamente las reclamaciones registradas con R.G. ...07-01013-2018 y 07-01014-2018, interpuestas por **XZ, S.L.** (NIF: ...), frente al acuerdo de liquidación por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), derivado del acta de disconformidad núm.

... de 30 de julio de 2017, emitida por los Servicios Centrales de la Agencia Tributaria de Islas Baleares, así como contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador núm. .../2017/2687 asociado al acta de disconformidad anterior.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 25 de septiembre de 2014, se formalizó escritura de compraventa por el hotel, denominado "XZ", por parte de la entidad **TW, S.L.** a **XZ, S.L.**, como consecuencia del proceso concursal de la primera de ellas.

En 19 de octubre de 2014, se presentó autoliquidación por el concepto "compraventas con renuncia a la exención de IVA", pagando el 6 de octubre de 2014, un importe de 75.120 euros.

La propuesta de adquisición del **XZ** por **XZ, S.L.**, incluye tanto el inmueble como los elementos para la gestión, empleados y derechos de ocupación.

Con fecha 26 de junio de 2015, se notificó diligencia de colaboración emitida por la Dependencia Regional de Inspección, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde se determinaba, que se cumplían los requisitos del artículo 7 de la Ley del IVA, considerándolo un caso claro de transmisión de un patrimonio empresarial que constituye una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial y, por tanto, no estaría sujeta a IVA y sí a la modalidad TPO del ITPyAJD.

En fecha 3 de septiembre de 2015, la Administración autonómica inició actuaciones de comprobación e investigación a efectos de analizar la transmisión anterior y, tras el desarrollo del procedimiento inspector, se formalizó acta de disconformidad el 30 de julio de 2017.

Posteriormente, con fecha 2 de mayo de 2018, se notificó a la entidad el acuerdo liquidatorio donde se concluyó lo siguiente:

*"QUINTO: En base a los presupuestos de hecho y fundamentos de derecho expuestos se concluye que la operación descrita en la referida escritura de compraventa del **XZ** es una transmisión no sujeta al IVA por las siguientes razones:*

*Que una serie de entidades pertenecientes a **QR**, entre las que se encuentra **TW SI** y **NP SI**, reconocieron, según dispone auto número .../2011 del Juzgado de lo Mercantil de Palma de declaración voluntaria de concurso la existencia de una unidad de dirección, gestión y control empresarial y social, de lo que se denomina como 'la propiedad del conglomerado empresarial conocido como **QR** y perteneciente a la familia ..., prácticamente para casi todas las áreas de las empresas. El poder de decisión sobre ambas empresas, así como de otras que forman parte del conglomerado empresarial corresponde a **QR**. Por todo ello induce a considerar que el conjunto comercial formado por la escritura y las dos facturas se ha de tratar de un modo unitario.*

*Que el **XZ** dispone de licencias administrativas de actividad y turísticas.*

*Que la venta del **XZ**, se produce en tres fases con tres negocios jurídicos.*

*Por un lado se vende el inmueble por parte de **TW SL** con sus licencias administrativas en escritura pública de ... de 2014 del notario Don ... y número de su protocolo ..., por otro se vende en factura número .../2014 por parte de **TW SL** sus bienes muebles (mobiliario, enseres, instalaciones ...), y por último se vende en factura número S./.../2014 por parte de **NP SL** sus bienes muebles (mobiliario, enseres, instalaciones ...).*

*Que **TW SI**, en la referida escritura, está transmitiendo un edificio que ya está siendo utilizado como hotel, con las licencias necesarias de ocupación y explotación para seguir siendo explotado en la actividad hotelera.*

*Que la Propuesta de Adquisición del **XZ** efectuada por la entidad **XZ, SL**, fechado el ... de 2014 ya indica que la intención es asumir y dar continuidad al negocio de forma inmediata, cosa que efectivamente ocurre según movimientos del libro diario a lo largo del resto del ejercicio 2014, y posteriormente en 2015.*

*Que todo ello indica que los elementos adquiridos del **XZ**, incluida la subrogación en las relaciones laborales, constituyen una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos que permite considerar a la misma como una unidad económica autónoma. Por tanto sería aplicable el artículo 7.5 LIVA y el 7.1 LITP, es decir, es una operación no sujeta al IVA y sujeta al ITP en cuanto a la transmisión de inmuebles."*

Segundo.

Como consecuencia de lo anterior, en fecha 30 de octubre de 2017, la Agencia Tributaria de Islas Baleares notificó el inicio de expediente sancionador a la interesada, que finalizó con la notificación del acuerdo de resolución del expediente sancionador el 2 de mayo de 2018, donde se calificaban los hechos constitutivos de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Tercero.

Disconforme con los acuerdos anteriores, la entidad interpuso, en fecha 28 de mayo de 2018, sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Islas Baleares. Las reclamaciones fueron registradas con R.G. 07-01013-2018 y 07-01014-2018.

La reclamante formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones:

*"La entidad **TW S.L.**, como queda demostrado en el expediente, nunca dispuso de organización alguna de medios. Simplemente era titular de unos bienes que arrendaba a otra entidad. Como hemos acreditado, nunca dispuso de trabajadores. Tampoco dispuso de oficina alguna ni de bien o derecho alguno distinto de los arrendados. Y su estructura de gastos era tan sencilla que se limitaba al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y a la amortización del activo arrendado. Es evidente que **TW** no pudo transmitir aquello de lo que no disponía, esto es, una estructura organizativa. Y, en virtud del artículo 7.1, la mera transmisión de los bienes arrendados debe quedar fuera de la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que la transmisión de bienes realizada por **TW** a favor de **XZ S.L.** está sujeta a IVA.*

*La Audiencia Ncional pone de relieve hechos muy relevantes que acreditan que la operación realizada fue artificiosa, contraria a la lógica económica y utilizando una entidad filial de forma puramente instrumental. Ninguna de estas circunstancias se da en el supuesto que nos ocupa. Las transmisiones realizadas tanto por **TW** como por **NP** se realizaron bajo control judicial en el marco de un procedimiento concursal. De hecho, fue el Juez del Juzgado de lo Mercantil Número Uno de Palmo de Mallorca el que ordenó la realización de las transacciones. En un supuesto así es evidente que no cabe hablar de artificiosidad de ninguna clase. (...) Así, conforme a la Doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central el concepto de unidad económica autónoma debe incluir todos los elementos necesarios para realizar la actividad, y, en el caso de un hotel, cita expresamente al personal a las relaciones con proveedores y clientes o a las existencias. **TW** no transmite ninguno de estos elementos. De hecho, nunca ha sido titular de los mismos ya que su actividad, desde su constitución, se ha limitado a un mero arrendamiento. En el acto impugnado, la ATIB obvia una circunstancia clave en el presente expediente: no se ha realizado una sola transmisión sino dos transmisiones diferentes por parte de dos entidades distintas. Por un lado, **TW** era titular del inmueble y lo transmite a **XZ S.L.** Por otro, **NP** era titular de numerosos elementos vinculados a la explotación del hotel (mobiliario, instalaciones, personal, contratos, etc.) que transmite también a **XZ S.L.***

Es decir, nos encontramos ante dos ventas distintas realizadas por dos entidades diferentes. No existe ninguna norma en la Ley del IVA que permita al contribuyente o la Administración a unificar operaciones realizadas con diferentes sujetos pasivos.

*(...) La interpretación seguida por **XZ** coincide no solo con la del Tribunal Económico Administrativo Central y de la Dirección General de Tributos, sino también con la del TJUE, de forma que la sanción impuesta es absolutamente improcedente.*

Por último, en el presente expediente se da una circunstancia anómala que confirma la ilegalidad de la sanción impuesta y lleva a poner en duda la interpretación seguida por la ATIB.

El 26 de enero de 2016 el Actuario, D. ..., envió un correo electrónico al representante del contribuyente con el fin de aplazar las actuaciones para plantear "una consulta tributaria muy detallada".

Este hecho pone de manifiesto dudas en la Inspección de la ATIB acerca de la interpretación a seguir. Y estas dudas interpretativas, por si mismas, excluyen la posibilidad de reproche sancionador al contribuyente."

Con fecha 28 de julio de 2020, el Tribunal de primera instancia resolvió las reclamaciones planteadas confirmando los actos impugnados, al determinar que la transmisión constituye una unidad económica autónoma y que concurren el elemento objetivo y subjetivo de la sanción impuesta.

Consta notificada la resolución en fecha 27 de agosto de 2020.

Cuarto.

Al no estar conforme la reclamante con la resolución anterior, se interpuso, en fecha 21 de septiembre de 2020, recurso de alzada ordinario ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). El recurso fue registrado con R.G. 00-05260-2020.

En el escrito presentado, la recurrente manifestó, en esencia, las siguientes alegaciones:

- Descripción de los hechos relevantes para afirmar que **TW, S.L** era un mero arrendador de inmueble que nunca contó con personal, ni con activos distintos a los arrendados, ya que **NP, S.L** era la encargada de explotar el hotel. Con fecha 15 de abril de 2014, el Juez de lo Mercantil dictó auto de adjudicación en que ordenaba tanto a **TW, S.L** como a **NP, S.L** la adjudicación de todos los elementos integrantes de la unidad productiva hotelera denominada "**XZ**" a la entidad **XZ, S.L**.

- Se citan consultas de la Dirección General de Tributos para señalar que dicho Centro Directivo afirma que la sujeción al IVA debe analizarse en relación con los bienes y derechos transmitidos por cada entidad de forma

independiente y que tanto la normativa vigente como la jurisprudencia comunitaria vetan la posibilidad de una agrupación artificial y discrecional por parte de los órganos de Inspección.

- Se cita doctrina de este TEAC como las resoluciones de 25 de octubre de 2010, de 22 de enero de 2015 y de 21 de marzo de 2018, como la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de mayo de 2013 (Asunto C-651/11), donde se afirma que debe apreciarse de manera individual e independiente la transmisión. Además, la recurrente señala que nos encontramos ante dos transmisiones no una.

- Finalmente, se manifiesta la improcedencia de la sanción impuesta por carecer **TW, S.L.** de organización, las dudas del actuario en el caso al aplazar las actuaciones para plantear consulta tributaria, y la no contestación del TEAR a la interpretación razonable y dudas de la norma.

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 adecuación a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

La cuestión objeto de análisis consiste en determinar si la transmisión efectuada en escritura pública con fecha ...de 2014, del **XZ** sito en... en ... a la recurrente, se encuentra o no sujeta al IVA en virtud 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 artículo 7 apartado 1º de la Ley del IVA establece, en su redacción aplicable *ratione temporis*, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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) (Suprimida)

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

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

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

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."

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."

La Inspección concluye señalando en el acuerdo liquidatorio que la transmisión del **XZ**, incluyendo la subrogación en las relaciones laborales, constituye una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos que permite considerar a la misma como una unidad económica autónoma. Por tanto, la Agencia Tributaria Balear indica que resulta aplicable el artículo 7 de la Ley del IVA y el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El TEAR, tras reproducir argumentos relativos a la carga de la prueba, comparte las conclusiones obtenidas por la Inspección determinando lo siguiente:

*"Señalar, por otra parte, que el contrato entre **TW SI** y **NP SL** es de industria y es el uso de la industria ya instalada, con elementos coordinados para su inmediata puesta en marcha, lo que constituye la unidad patrimonial con vida propia determinante del concepto jurídico de industria susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas."*

*En conclusión, se da el hecho imponible previsto en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En particular, los elementos adquiridos del **XZ**, incluida la subrogación en las relaciones laborales, constituyen una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos que permite considerar a la misma como una unidad económica autónoma".*

Cuarto.

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.

Así, cabe destacar, en primer lugar, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, que señala lo siguiente (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. Igualmente, 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.

Por su parte, es preciso destacar, asimismo, las consultas alegadas por la recurrente, como la contestación a la consulta de la Dirección General de Tributos, V2471-17, de fecha 3 de octubre de 2017, manifestada al plantear un supuesto similar al que nos ocupa, donde se dispuso, lo siguiente:

"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:

- Los administradores concursales de **TW, S.L.** transmitieron a **XZ, S.L.**, en fecha ... de 2014, el inmueble hotelero.

- **NP, S.L.** explotaba el **XZ**, contando con medios personales y materiales. Tras la transmisión, la reclamante **XZ, S.L.** se subrogó en las relaciones del contrato de explotación.

Por tanto, lo que recibió la entidad recurrente de la vendedora fue un bien inmueble con todos los medios materiales y licencias necesarias para continuar con el negocio en el **XZ**. Sin embargo, la explotación se realizaba por la sociedad **NP, S.L.**, encargada de desempeñar todas las tareas necesarias y suficientes aportando los medios personales y materiales.

Sobre la base de los hechos descritos, no puede entenderse que lo que transmitió la vendedora **TW, S.L.** fuera una unidad económica autónoma, resultando así de aplicación la excepción prevista en la letra b) del artículo 7.1º de la Ley del IVA que señala que quedan excluidas de la no sujeción las transmisiones que tengan por objeto la mera cesión de bienes, considerándose como tal la transmisión de éstos 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 su mobiliario y licencias 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. 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.

Por todo lo anterior, en el presente caso, este Tribunal entiende que no se puede considerar que lo que adquirió la recurrente **XZ, S.L.** 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 este sentido, así se determinó en un caso similar por este TEAC en la resolución de 21 de octubre de 2020 (R.G. 00-1789-2017), donde se configuró como criterio lo siguiente:

"Conforme al artículo 9.1º de la Ley 20/1991 y a la jurisprudencia del TJUE y el TS, 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 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.

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 Impuesto General Indirecto Canario, aunque exenta, y no a la modalidad de TPO del ITPAJD cuando se renuncia válidamente a la exención".

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 acreditara 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 el inmueble hotelero, 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 se produce una mera cesión de bienes, en el sentido de la letra b) del artículo 7.1º de la Ley del IVA, por lo que es un supuesto que queda excluido de la no sujeción y, por tanto, resulta plenamente sujeta al impuesto la operación regularizada. Así pues, procede estimar las pretensiones de la reclamante y anular la regularización impugnada.

Sexto.

Anulada la liquidación, procede anular también la sanción que de la misma deriva.

Por tanto, procede estimar el recurso de alzada ordinario interpuesto por la recurrente **XZ, S.L.** y, por ende, dejar sin efecto la resolución recurrida del TEAR de Islas Baleares de las reclamaciones con R.G. 07-01013-2018 y 07-01014-2018, al no encontrarse ajustada a Derecho por tratarse la transmisión controvertida de una mera cesión de bienes.

Por lo expuesto,
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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