

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 417/2025 de 7 de abril de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 2875/2023****SUMARIO:**

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entregas de bienes. Adjudicaciones de bienes en la disolución de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA. *Adjudicaciones de bienes o cuotas de participación con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes sujeta al IVA cuyo objeto era el arrendamiento de bienes inmuebles.* La cuestión que se suscita es la relativa a la sujeción al IVA por la realización de las entregas o prestaciones en favor de los propios socios, asociados o partícipes, apelando a la posible consideración como sujeto pasivo de las comunidades de bienes cuando realicen operaciones sujetas al impuesto, es decir, cuando desarrollen actividades empresariales o profesionales, como sucede en el presente caso, en el que la comunidad había adquirido la condición de sujeto pasivo del impuesto. La sentencia considera que la adjudicación de los inmuebles por parte de la comunidad de bienes a los partícipes con motivo de su disolución no es una entrega de bienes sujeta al IVA por el hecho de que los comuneros van a continuar con la actividad de arrendamiento previa de la comunidad. El Abogado del Estado, por el contrario estima que las adjudicaciones de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA. Sin embargo, la parte recurrida considera que el art. 18.c) Directiva IVA establece que con excepción de los casos enunciados en el art. 19 (transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, a título gratuito u oneroso o bajo la forma de aportación a una sociedad) se permite a los Estados miembros asimilar a una entrega a título oneroso la tenencia de bienes por un sujeto pasivo (comunidad de bienes) o por sus derechohabientes, en el supuesto de que se produzca una cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubiesen dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición. La parte recurrida manifiesta que la cesión a los comuneros del patrimonio empresarial de la comunidad de bienes como consecuencia de su extinción, que incluía los garajes y los contratos de arrendamiento, debe ser entendida como la transmisión de un patrimonio empresarial no sujeta a los efectos del art.7.1 Ley IVA por cuanto se trata de una adjudicación de elementos empresariales suficientes para continuar con la actividad de forma autónoma por los propios comuneros, cuestión esta última que ha sido probada en el supuesto de autos. Considera el Tribunal que han sido objeto de transmisión exclusivamente bienes inmuebles, que están arrendados, pero no han sido objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional que permita considerar a ese conjunto de elementos como una unidad económica autónoma susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional. Se ha producido la transmisión de una empresa en funcionamiento, pero, y eso es importante, según la escritura, únicamente se han transmitido los bienes inmuebles, sin que ello vaya acompañado de elementos materiales y humanos afectos a la actividad. Por consiguiente, nos hallamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA y exenta. El Tribunal fija la siguiente doctrina: Las adjudicaciones de bienes -o cuotas de participación en ellos- realizadas con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque la actividad económica que realizaba la comunidad, en este caso el arrendamiento, se siga desarrollando por los comuneros, al continuar el arrendamiento tras la extinción y disolución de la comunidad. En los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son, exclusivamente, los bienes inmuebles arrendados, tales bienes podrán ser suficientes, o no, por sí mismos, para constituir una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar, por sus propios medios, una actividad empresarial o profesional, a efectos

Síguenos en...



de aplicar la no sujeción de las transmisiones de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, prevista en el art. 7.1º de la Ley IVA, (i) dependerá de las circunstancias de hecho, (ii) debiéndose conceder especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer, (iii) siendo preciso que el cesionario tenga 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 (iv) pudiendo o, en determinados casos, debiendo tomarse en consideración las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos. **Voto particular.** El Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís formula un voto particular en el que expresa su discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo y con éste mismo ya que ni el escrito casacional de la Administración ni la sentencia, dada la posición que mantienen, en interpretación del supuesto de no sujeción del art. 7.1º Ley IVA, cuya aplicación se niega, pero no aportan la indicación, ni aún a título de simple ejemplo o ilustrativo -dado que se afirma con énfasis que la transmisión de los activos realizada no se acompaña de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos que permita considerar una unidad económica autónoma- de qué se consideraría, en su opinión, como estructura necesaria; o qué medios o factores de producción serían imprescindibles para integrarla y con ello considerar que comportan una unidad económica autónoma. Considera el Magistrado que la actividad relevante desde el punto del IVA consiste y ha consistido siempre, al margen de la sucesión subjetiva -sociedad mercantil, comunidad de bienes y comuneros individuales-, en el arrendamiento de plazas de garaje a terceros, siendo así que la operación sobre la que se discute aquí es la disolución de aquella comunidad y la adjudicación a los copartícipes en ella del patrimonio común, consistente en las plazas de garaje -cuyo número total había descendido a lo largo del tiempo-, así como en los contratos de arrendamiento. Es esa realidad evidente, expresiva de la naturaleza y extensión de la actividad, sobre la que hay que dilucidar si hay o no una estructura económica conjunta que aglutine el desarrollo de ésta y esa actividad, al margen de lo ya afirmado sobre la intangible apreciación de los hechos por la Sala *a quo*, no parece exigir un excesivo despliegue de medios humanos, materiales, organizativos u otros y, en todo caso, la Administración no los exigió ni reparó en ellos cuando la actividad era desarrollada por la comunidad. La sentencia se aparta -sin decir que se aparta-, de nuestros precedentes doctrinales y, muy en especial, de los acuñados en las SSTs de 10 de septiembre de 2020 -recursos n.º 3505/2018 y 3301/2018-, en los que se reconoció que constituía la transmisión de una unidad patrimonial autónoma, según el art. 7.1.a) Ley IVA, la sola licencia de taxi, sin siquiera la necesidad de transmisión del vehículo. Tal doctrina es invocada de modo formal por los recurridos, como se hizo en la instancia y por ello considera que el recurso de casación carecía de sustento fáctico y jurídico y debió ser desestimado, con declaración de no haber lugar a él, exclusivamente en cuanto a la concurrencia del supuesto de no sujeción del IVA previsto en el art. 7.1º Ley IVA.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

EDUARDO CALVO ROJAS

RAFAEL TOLEDANO CANTERO

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Síguenos en...



Sentencia núm. 417/2025

Fecha de sentencia: 07/04/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2875/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/02/2025

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2875/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 417/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de abril de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2875/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 22 de febrero de 2023, en el recurso núm. 1169/2020 en materia de impuesto sobre el valor añadido, tercer trimestre de 2010.

Han comparecido, como parte recurrida, don Jesús Carlos, don Juan Antonio, y don Juan Carlos, representados por la procuradora doña Blanca Murillo de la Cuadra.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada, el 22 de febrero de 2023, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso formulado por los ahora recurridos frente a la resolución de 17 de septiembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada número 00/1667/2017, interpuesto contra la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, el día 30 de noviembre de 2016, desestimatoria de la reclamación NUM000, instada en relación con la resolución de 3 de junio de 2014, de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Granada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación provisional girada a la comunidad de bienes DIRECCION000 en concepto de impuesto sobre el valor añadido del tercer trimestre de 2010, declarando la nulidad de tales resoluciones por no ser ajustadas a derecho.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1º.- Anteriores al inicio de las actuaciones inspectoras.

Por escritura pública de 12 de julio de 2007, número 2350, notaría de don Andrés Tortosa Muñoz, en Granada, se produce la disolución de la entidad Corporate Land, S. L. y la adjudicación a sus socios, los tres recurrentes en la instancia, de cuatro fincas registrales, que comprenden 149 plazas de garaje, sitas en la DIRECCION001, de Madrid.

En el apartado cuarto, párrafo tercero del citado documento público se indica que la adjudicación de los referidos inmuebles se realizó en favor de los socios con repercusión del tipo impositivo del impuesto sobre el valor añadido, del 16 %, renunciando la sociedad transmitente a la exención del impuesto prevista en el artículo 20.Uno.22 LIVA declarando, por su parte, los socios

Síguenos en...

adjudicatarios, constituidos en comunidad de bienes con el nombre, DIRECCION000 CB, que cumplían los requisitos para tal renuncia y que la referida comunidad de bienes tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto, actuando en el ejercicio de sus actividades empresariales, teniendo derecho a la deducción total de las cuotas soportadas por sus adquisiciones. La comunidad de bienes se dedujo la totalidad del impuesto soportado, de 668.800 euros.

El mismo día 12 de julio de 2007, los hoy interesados, como parte arrendadora, concertaron con la entidad Midluc Consulting, S.L. contrato de arrendamiento para uso distinto de vivienda, mediante el que se alquilan las plazas de garaje.

Entre 2007 y 2009, se enajenaron 92 plazas de aparcamiento, lo que motivó la correspondiente regularización, por aplicación del régimen de deducciones de bienes de inversiones, regulado en los artículos 107 a 110 LIVA.

Finalmente, y por lo que ahora importa, por medio de escritura pública de 24 de junio de 2010, número 1088, notaría de don Salvador Torres Ruiz, en Granada, los tres comuneros acordaron la extinción del condominio que ostentaban con la atribución, a cada uno de ellos, de las correspondientes partes indivisas que dan derecho al uso y disfrute exclusivo de determinados cuartos trasteros y plazas de garaje, por importe de 266.667 euros por comunero.

2º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 8 de abril de 2014 la Delegación de Granada de la AEAT notificó a DIRECCION002 CB el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, con propuesta de liquidación, respecto del tercer trimestre del IVA del año 2010, a los hoy interesados.

3º.- Acuerdo de liquidación.

La liquidación fue notificada el día 13 de julio de 2014. La consideración de la extinción del condominio y la adjudicación como entrega de bienes a los anteriores comuneros sujeta al IVA y la exención en dicho impuesto de dicha operación condujeron al órgano gestor (la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Granada) a la regularización de inversiones aquí recurrida. En definitiva, la extinción del condominio y la adjudicación de las participaciones indivisas por disolución de la comunidad de bienes DIRECCION000 CB se califican como entregas de bienes sujetas y exentas conforme a los artículos número 8 y 20 de la Ley del impuesto, procediendo a la regularización de las cuotas de IVA soportadas, correspondientes a las 57 plazas con una superficie de 1.545,37 m² y en los ejercicios 2010, reduciendo el importe de las cuotas deducibles en 175.494,79 euros.

En dicha liquidación se indica que los interesados han manifestado, en sus alegaciones, que de lo previsto en los artículos 4.Uno y Dos, artículo 8.Dos.2º se infiere que las adjudicaciones de las mencionadas 57 plazas de garaje a quienes eran los propietarios en proindiviso de las mismas y en proporción a su cuota de participación en la comunidad, no representan ninguna transmisión patrimonial, ni a título oneroso ni a favor de ningún tercero ajeno al condominio, sino una transformación de la cuota ideal que cada partícipe ostentaba sobre el haber partible en una cuota concreta resultante de la división. En apoyo de lo anterior invoca nuestras sentencias de 28 junio 1999, rec. 8138/1998 y 28 octubre 2009, rec. 6919/2003, de las que se desprende que la división y adjudicación de cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, no siendo una transmisión patrimonial propiamente dicha, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales, sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. También manifiestan los interesados que el artículo 8. Dos.2º LIVA refiere a la adjudicación de bienes concretos que integran el patrimonio de comunidades, lo que no se produce en los casos de transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre varias de las plazas de garaje que resultaron de la división. En la liquidación se desestima esa alegación.

Los interesados también alegaron que las 57 plazas de aparcamiento no conformaban patrimonio empresarial, alegación que también es desestimada en la liquidación, puesto que el artículo 5.Uno LIVA atribuye la condición de empresarios a los arrendadores de bienes, concluyendo que, en el supuesto en cuestión, los citados bienes se consideran afectos y necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial y que, por tanto, conforman el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes a efectos del impuesto sobre el valor añadido. Por último, alegan los interesados que la adjudicación de las plazas de garaje, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.a) LIVA, no estaría sujeta, frente a lo cual reacciona la administración rechazando tal pretensión, puesto que «van a ser objeto de transmisión exclusivamente bienes inmuebles en arrendamiento, conjuntamente, con la cesión de los propios contratos de arrendamiento, pero no va a ser objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional, que permitiera considerar a este conjunto de elementos como una unidad económica autónoma susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional».

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Disconformes con la citada liquidación, los interesados interpusieron reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional [TEAR] sede de Granada, que fue desestimada por resolución fechada el 30 de noviembre de 2016.

5º.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Contra la resolución del TEAR los interesados interpusieron recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- el 27 de enero de 2017. El 17 de septiembre de 2020 el TEAC desestimó la reclamación.

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Los interesados interpusieron recurso contra la mencionada resolución, núm. 1169/2020, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional. La Sala estimó el recurso en sentencia dictada el 22 de febrero de 2023.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en los fundamentos de derecho cuarto y quinto, con el siguiente tenor literal, respectivamente,

«CUARTO. Sobre la consideración como entrega de la asignación a los comuneros de los bienes de la comunidad.

Así las cosas, las partes discuten ante todo la consideración como entrega de bienes de la asignación a los recurrentes de los bienes correspondientes a las cuotas indivisas que ostentaban en la comunidad DIRECCION000 CB, consideración que, como se ha dicho, condujo a la aplicación de la regularización y que, sin embargo, los recurrentes rechazan por entender que dicha asignación no conllevó la entrega de los bienes sino la especificación de esa parte de sus respectivos patrimonios mediante la individualización de la cuota que anteriormente ostentaban sobre los bienes de la comunidad.

Sobre ello, ante todo, debe descartarse la alegación de los recurrentes del carácter no oneroso de la entrega y el consiguiente desconocimiento de la exigencia que en ese sentido se le impone para conformar el hecho imponible del tributo (artículo 4.Uno de la Ley 37/1992), ya que, como es evidente, la devolución a los socios del poder de disposición y de actuación en general sobre los bienes, asignado a la comunidad (a todos los comuneros, según puede verse en los artículos 397 y 398 del Código Civil) en virtud de su constitución, no tiene lugar por título gratuito alguno sino en cumplimiento del derecho que los comuneros ostentan sobre la disolución de la comunidad (artículo 400 del Código Civil). La contraprestación exigida, que la demanda echa en falta en la operación, no es otra que el cumplimiento y, por tanto, la extinción, del deber de la comunidad o del conjunto de los comuneros frente a cada uno de estos, de restituir la disposición sobre los bienes comunes, producida con el ejercicio del derecho a la disolución de la comunidad. El mismo rechazo merece el reproche que la demanda vierte sobre ausencia de valor añadido alguno en la operación de individualización de la cuota indivisa que ostentaban los comuneros, valor añadido que no se produce nunca con el hecho imponible del tributo sino durante el sometimiento de los bienes al proceso de producción, como habría sucedido en el caso con el valor de los bienes comunes, sometidos durante dicho proceso a la posibilidad de ser incrementado o disminuido.

Otras razones, no obstante, conducen a atender la pretensión actora, para lo que, en efecto, debe partirse de la conceptualización que la entrega de bienes debe recibir a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la cual se entiende por entrega de bienes ".la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.." (artículo 14.1), concepto que recoge la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto, al considerar como tal ".la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes." (artículo 8. Uno).

Sobre este concepto y en relación con el supuesto de disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación e individualización de las correspondientes cuotas con bienes determinados, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2018 (casación 1536/2017), afirmando que ".la noción de entrega de bienes de los artículos 2.1.a) y 14.1 Directiva IVA es un concepto autónomo del Derecho comunitario, que debe recibir una interpretación uniforme en toda la Unión. No se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. No son admisibles soluciones que basan su razonamiento en el régimen de propiedad del

Síguenos en...



Derecho civil nacional [sentencias HE, apartados 63 a 65, Dixons, apartado 20, Fast Bunkering, apartado 51, todas ya referenciadas; también, sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 39; EU:C:2006:16)].", por lo que "...a la vista de la jurisprudencia del TJUE se ha de poner en tela de juicio una interpretación como la sostenida en la sentencia recurrida que, sustentándose en dos pronunciamientos anteriores de este Tribunal Supremo, pivota sobre la noción de propiedad y de sus transmisión en nuestro Derecho civil, considerando que en la disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación de un concreta cuota sobre determinados bienes como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no constituye un acto traslativo del dominio (sentencias de 23 de mayo de 1998 y 28 de octubre de 2009 , ya citadas, FFJJ 3º y 10º, respectivamente)".

No obstante, dichas declaraciones se vertieron en un supuesto de extinción de la comunidad de bienes con ocasión de la finalización de la actividad económica desarrollada por la comunidad (de promoción inmobiliaria), observando para esa ocasión el Tribunal Supremo que "...la Ley española precisa que también son "entregas de bienes" las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes, así como las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación total o parcial de aquéllas (artículo 8.Dos.2º) [la reforma llevada a cabo mediante la Ley 16/2012 añadió un segundo párrafo al precepto para precisar que, en particular, se consideran entregas de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación]..". Y según dijo el Alto Tribunal, tales previsiones internas se comprenden a la vista del artículo 18.c) Directiva IVA [con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, si así lo decide el legislador interno], según el cual ".la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso del cese de una actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción. Aquel precepto se refiere a los supuestos de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinción según las causas o las circunstancias de dicho cese (con exclusión, si procede, de los casos del artículo 19) y con independencia de la forma de personificación (personas físicas, personas jurídicas, entidades sin personalidad), pues su objetivo principal es evitar que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible [sentencias Marinov, apartados 25 a 27, y Mateusiak, apartado 26, ya citadas; en el mismo sentido la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C- 323/99, apartado 86; EU:C:2001:280)] y eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que lo adquieran dentro de la actividad de su empresa (sentencia Mateusiak, apartado 39)..".

Por lo tanto, concluía el Tribunal Supremo, ". está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas (...). La adjudicación de cuotas sobre bienes concretos, singularizando la participación ideal que se tenía en la propiedad de todos ellos cuando integraban una comunidad de bienes de la que se formaba parte, constituye una "entrega de bienes", hecho imponible del IVA, si, como es el caso, la comunidad de bienes disuelta y liquidada era sujeto pasivo del mismo y en el momento de la adquisición de aquéllos se dedujo, como nadie ha discutido, las cuotas repercutidas por el mencionado tributo».

Sin embargo, en el presente caso, en el que se habría producido la adjudicación de elementos del patrimonio empresarial o profesional de una comunidad de bienes, DIRECCION000, con motivo de su disolución, habiendo sido adquiridos previamente tales elementos por la comunidad con repercusión y deducción de las cuotas repercutidas por la entidad en liquidación que los transmitió a los condóminos, los recurrentes, la actividad empresarial desarrollada por la comunidad de bienes no se extinguió sino que siguió siendo desarrollada por los comuneros, que al extinguir la comunidad mantuvieron el arrendamiento de los bienes a la mencionada mercantil Midluc Consulting, S. L., circunstancia que diferencia el supuesto del que dio lugar a aquellas declaraciones del Tribunal Supremo, mostrando la no concurrencia en el caso de la razón que las presidían, relacionadas con la necesidad de evitar la ausencia de gravamen del consumidor final adquirente de bienes dentro de la actividad de la empresa, razón que, por lo tanto, no puede justificar tampoco la consideración de la operación cuestionada como de entrega de bienes de acuerdo con lo establecido por el mencionado precepto (artículo 8.Dos.2 de la Ley 3711992), vedando al mismo tiempo la regularización practicada».

QUINTO. - Sobre la alegación de la no sujeción de la operación por tratarse de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de la comunidad.

«Lo anterior sería bastante para atender la pretensión de los actores, que, en cualquier caso y a pesar de las insuficiencias argumentativas que en este punto presenta la demanda, merecería también ser acogida con fundamento en la no sujeción de la operación de adjudicación o individualización de los bienes por afectar a la totalidad del patrimonio empresarial de la comunidad, es decir, por constituir "...la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios..", que, en efecto, según la Ley 37/1992, no está sujeta al impuesto (artículo 7.1.º) ni se le aplica en ningún caso la regularización (artículo 110.Cuatro)

Sobre ello debe de entrada observarse que sí, según admite la Administración, la titularidad de los bienes unida al empleo del instrumento de su arrendamiento por un tercero, permitía considerar a la comunidad DIRECCION000 CB como empresario [artículo 5. Uno. c) de la Ley 37/1992], debe considerarse también que tales elementos eran suficientes a esos efectos para constituir una unidad económica autónoma del transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial. Por otro lado, es verdad que, como observa la resolución recurrida y según se ha dicho también, la propia Ley establece que de ese supuesto de no sujeción se excluye la mera cesión de bienes o derechos y, más concretamente, la realizada por quienes, como sucedía con la comunidad, tuvieran la condición de empresario o profesional exclusivamente por tratarse de arrendadores de bienes, como sucedía en el caso.

Sin embargo, la operación en cuestión no consistía en la cesión en arrendamiento de los bienes, ya existente desde la constitución de la comunidad en el año 2007, sino en la disolución del condominio y la asignación de bienes concretos a los comuneros, operación aquella que, además, según las resoluciones recurridas suponía una verdadera entrega de bienes.

No puede entenderse pues que aquella "... mera cesión de bienes..." a que se refiere la Ley, pueda identificarse con la individualización de bienes derivada de aquella extinción de la comunidad, que se trata en el caso.

En definitiva, la solución ahora ofrecida al asunto es coherente con el mantenimiento de la actividad empresarial por parte de los recurrentes, como adecuada a continuidad de la plena afección de los bienes a la actividad a la que se encontraban adscritos, sin la intervención de aquel inexistente evento que indebidamente motivó la regularización.»

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. El abogado del Estado en la representación y defensa que le son propias preparó recurso de casación contra la anterior sentencia. En su escrito, de fecha 12 de abril de 2023, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 4, 5, 8. Uno y Dos.2º, 20. Uno.22º y 7. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de abril de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación planteado por el abogado del Estado, por medio de auto, de 13 de diciembre de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

2.1 *Determinar si las adjudicaciones de bienes -o cuotas de participación en ellos-, realizadas con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque la actividad económica que realizaba la comunidad, en este caso el arrendamiento, se siga desarrollando por los comuneros, al continuar el arrendamiento tras la extinción y disolución de la comunidad.*

2.2 *Aclarar si, en los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son exclusivamente los bienes inmuebles arrendados, tales bienes son suficientes por sí mismos para constituir una unidad económica autónoma, susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial, a efectos de aplicar la no sujeción de las transmisiones de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, prevista en el artículo 7.1º de la LIVA, o bien si sobre ellos recae la exclusión, establecida en la letra c) del mismo artículo 7.1º, para las transmisiones que tengan por objeto la mera cesión de bienes.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 4, 5, 8. Uno y Dos.2º, 20. Uno.22º y 7. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

3.- *Interposición.* El abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 6 de febrero de 2024.

Concluye el escrito de interposición señalando como doctrina que considera que esta Sala debe fijar, la siguiente: «-Las adjudicaciones de bienes o cuotas de participación en ellos con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque la actividad económica que realizaba la comunidad, en este caso el arrendamiento, se siga desarrollando por los comuneros, al seguir vigente el arrendamiento tras la extinción y disolución de la comunidad.

-Interpretando el artículo 7.1º a) y c) de la LIVA, sobre la exclusión de la no sujeción de las transmisiones que tengan por objeto la mera cesión de bienes, deje claro que, en los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicado al arrendamiento y el objeto de la transmisión son exclusivamente los bienes inmuebles en arrendamiento, no es posible considerar que tales bienes son suficientes por sí mismos para constituir una unidad económica autónoma del transmitente, susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial, de acuerdo con el artículo 7.1º de la LIVA».

4.- *Oposición al recurso interpuesto.* La representación procesal de don Jesús Carlos, don Juan Antonio, y don Juan Carlos presentó escrito, el 21 de marzo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el que concluye que «la posible cesión a los comuneros del patrimonio empresarial de la comunidad de bienes como consecuencia de su extinción, que incluía los garajes y los contratos de arrendamiento, debe ser entendida como la transmisión de un patrimonio empresarial no sujeta a los efectos del 7.1 de la LIVA por cuanto se trata de una adjudicación de elementos empresariales suficientes para continuar con la actividad de forma autónoma por los propios comuneros, cuestión esta última que ha sido probada en el supuesto de autos».

5.- *Votación, fallo y deliberación del recurso.* De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 22 de marzo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Habiéndose señalado para el 29 de octubre de 2024 inicialmente, por necesidades de la sección se señaló nuevamente para el 4 de febrero, debiendo, por providencia de fecha 14 de febrero, posponerse por necesidades del servicio, señalándose para votación y fallo de este recurso el día 18 de febrero de 2025, fecha en que comenzó la deliberación.

El Excmo. Sr. don Francisco José Navarro Sanchís renunció a la ponencia al haber quedado su criterio en minoría, designándose como nuevo ponente al Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, quien expresa ahora el criterio mayoritario de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación*

El objeto del recurso consiste en calificar como entrega de bienes las adjudicaciones de bienes o cuotas de participación con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes sujeta al IVA cuyo objeto era el arrendamiento de bienes inmuebles, aun cuando la actividad económica que realizaba la comunidad se siga desarrollando por los comuneros.

Atendiendo a la respuesta anterior, se deberá examinar si en los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son exclusivamente los bienes inmuebles arrendados, tales bienes son suficientes por sí mismos para constituir una unidad económica autónoma, como exige la normativa del IVA, susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial.

SEGUNDO.- *Alegaciones de las partes.*

La Abogacía del Estado manifiesta, con respecto a la primera cuestión, que la tesis administrativa parte de la existencia, en este caso, de una entrega de bienes sujeta al IVA y exenta (aunque con posible renuncia a la misma) conforme a los artículos 4, 5, 8 Uno y Dos.2 y 20.Uno.22.A de la LIVA por entender que la comunidad de bienes DIRECCION000 CB realizaba una actividad empresarial y transmitió, al disolverse la misma, las plazas de garaje a sus comuneros, ostentando la condición de empresario y actuando como tal, debiendo quedar sujeta dicha entrega al IVA aunque quede exenta, con posible renuncia a la exención, aquí no formalizada.

Síguenos en...

En otras palabras, la cuestión que se suscita es la relativa a la sujeción al IVA por la realización de las entregas o prestaciones en favor de los propios socios, asociados o partícipes, apelando a la posible consideración como sujeto pasivo de las comunidades de bienes cuando realicen operaciones sujetas al impuesto, es decir, cuando desarrollen actividades empresariales o profesionales, como sucede en el presente caso, en el que la comunidad había adquirido la condición de sujeto pasivo del impuesto.

La sentencia considera que la adjudicación de los inmuebles por parte de la comunidad de bienes a los partícipes con motivo de su disolución no es una entrega de bienes sujeta al IVA por el hecho de que los comuneros van a continuar con la actividad de arrendamiento previa de la comunidad.

La parte recurrente discrepa de la sentencia recurrida pues, en línea con la doctrina de la Dirección General de Tributos (CV2967-19 de 24 de octubre) el hecho cierto de que los partícipes en la comunidad vayan a continuar como arrendadores con el arrendamiento de los inmuebles, no obsta para considerar que se ha producido una entrega de bienes con motivo de la disolución de la comunidad, sujeta al IVA, y que se tiene en cuenta a la hora de posibilitar la renuncia a la exención. O dicho de otro modo, si el comunero destinatario de las entregas de bienes inmuebles que se van a transmitir con ocasión de la disolución de la comunidad de bienes, va a afectar los mismos al desarrollo de una actividad empresarial, concretamente, la de arrendamiento con derecho a la deducción del IVA soportado, nos encontramos, sin duda, en aplicación de los preceptos citados, que no hacen distinciones sobre este particular, ante una entrega de bienes sujeta al IVA y exenta, al tratarse de la segunda entrega, aunque con posibilidad de renunciar a la misma, posibilidad que no se formalizó en el presente caso.

Respecto a la segunda cuestión, referente a la posible no sujeción, en todo caso, al IVA de la adjudicación de las plazas de garaje al suponer la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, de acuerdo con el artículo 7.1º de la LIVA, la Abogacía del Estado, tras recordar que la sentencia recurrida entiende que la individualización de las plazas de parking, derivada de la extinción de la comunidad, no es una "mera cesión de bienes", lo que determinaría la no sujeción, señala que «la sentencia olvida que, en el presente caso, son objeto de transmisión exclusivamente bienes inmuebles en arrendamiento, conjuntamente con la cesión de los propios contratos de arrendamiento, pero no ha sido objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional (basta leer la escritura de disolución) que permita considerar a este conjunto de elementos como una "unidad económica autónoma" - ex artículo 7.1º. letra b) LIVA- susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional, por lo que no resulta aplicable en absoluto el supuesto de no sujeción al IVA previsto en el artículo 7.1º LIVA».

Por otro lado, la parte recurrida, comienza manifestando que son hechos probados y no desvirtuados en casación los siguientes:

(i) Con fecha 18 de julio de 2007, los tres comuneros procedieron a dar de alta en el censo de arrendadores de la Administración de Hacienda de Granada a la comunidad de bienes "DIRECCION000, CB", que fue la entidad sin personalidad jurídica que se ocupó de cumplir con todas y cada una de las obligaciones de declaración-autoliquidación e informativas derivadas de la prestación de los servicios de arrendamiento a que se destinaron las mencionadas plazas de garaje, que constituían prestaciones de servicios sujetas al IVA. En ese mismo año 2007 [concretamente, el día 12 de julio de 2007] la comunidad de bienes "DIRECCION000, CB" arrendó las plazas de garaje a la compañía mercantil "MIDLUC CONSULTING, S.L.".

(ii) Posteriormente y ante la inminente posibilidad de que uno de los tres partícipes de la citada comunidad pudiera ser objeto de un procedimiento de embargo o ejecución hipotecaria que pudiera afectar al patrimonio de los demás condóminos, con fecha 24 de junio de 2010, los copropietarios tomaron la decisión, para no continuar con el proindiviso entre ellos existente, de formalizar la escritura pública la extinción del condominio, adjudicando a cada uno de ellos, en proporción a sus respectivas participaciones y cuotas de titularidad, un número determinado de plazas de aparcamiento junto con los derechos de arrendamiento.

(iii) Esta división del proindiviso no afectó al arrendamiento de dichas plazas de garaje formalizada con la entidad "MIDLUC CONSULTING, SL", pues los comuneros continuaron con dicha actividad una vez extinguido el condominio y adjudicado su patrimonio.

Seguidamente, la recurrente expone sus argumentos contrarios a la infracción de los artículos 4, 5, 8 uno y dos 2º, y 20. Uno. 22.º A) de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA) manifestando, en lo concerniente a los efectos fiscales derivados de la disolución de condominios y la liquidación de comunidades de bienes, que la LIVA define el concepto de entrega de bienes (hecho imponible del IVA) en su artículo 8, apartado uno,

configurándose, en términos generales, como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Así, con carácter general, en relación con la posible concurrencia de una entrega de bienes a los efectos del IVA en el supuesto de la disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación de su patrimonio como concreción de la cuota ideal a sus comuneros, el Tribunal Supremo (sentencias del 25 de marzo de 1994, rec. 3505/1990, de 23 de mayo de 1998, rec. 2327/1997 y 28 de octubre de 2009, rec. 6919/2003) ha venido declarando de forma reiterada que la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad y no constituyen ninguna transmisión patrimonial, siendo que la transmisión que la comunidad realiza a favor de los propios comuneros no puede revestir el carácter de entrega de bienes a los efectos del IVA, pues ninguna transmisión puede apreciarse cuando nos encontramos ante la concreción de la cuota que en la comunidad (i.e. comunidad romana o por cuotas) corresponde a cada comunero y que la concreción de esa cuota ideal en bienes materiales no supone operación de transmisión alguna que pueda ser calificada de entrega de bienes a efectos del IVA.

Posteriormente por el propio Tribunal Supremo, sentencia de 7 de marzo de 2018 (rec. cas. 1536/2017) y con origen también en un supuesto de hecho de disolución de una comunidad de bienes, se reconoce que, a los efectos del IVA, el concepto de entrega de bienes no debe ser abordado únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno de cada estado miembro, sino que, al tratarse de un concepto propio de derecho comunitario, precisa de una interpretación unitaria en el seno de la UE.

Por tanto, la concurrencia de una entrega de bienes en el IVA puede quedar al margen de la propia concepción jurídica establecida en nuestro Código Civil. Sin embargo, asegura la parte recurrida, en todo caso, esta consideración debe hacerse en conexión con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Es en este contexto donde debe abordarse el asunto sobre la existencia o no de una entrega de bienes a los efectos del IVA cuando, por concreción de las cuotas del patrimonio empresarial por disolución de una comunidad de bienes (ente sin personalidad jurídica) se adjudica el patrimonio empresarial a los comuneros, que ya eran titulares antes y después de la extinción y, además, continúan en el ejercicio de la misma actividad de la comunidad con los bienes adjudicados.

Así pues, centrada la cuestión objeto de debate, considera la parte aquí recurrida, que la controversia es resuelta directamente por el legislador europeo a través del artículo 18.c) Directiva IVA donde establece que los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso, entre otras, a las operaciones siguientes:

«c) con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a)»

Por consiguiente, atendiendo a dicho precepto y con excepción de los casos enunciados en el artículo 19 (transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, a título gratuito u oneroso o bajo la forma de aportación a una sociedad) se permite a los Estados miembros asimilar a una entrega a título oneroso la tenencia de bienes por un sujeto pasivo (comunidad de bienes) o por sus derechohabientes, en el supuesto de que se produzca una cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubiesen dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición.

El propósito del artículo 18.c) Directiva IVA, tal y como ha sido confirmado por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), la sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:45, es impedir que los bienes que hayan sido elegibles para la deducción del IVA sean utilizados para un consumo final al margen del impuesto, como resultado del cese de la actividad de sujeto pasivo. En este mismo sentido, el propio Tribunal Supremo en la citada sentencia de 7 de marzo de 2018, rec. 1536/2017 y a la luz de la doctrina europea indicada determina:

«... ha de señalarse que el objetivo principal del artículo 18, letra c) de la Directiva del IVA es evitar que bienes que hayan dado derecho a deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible, cualesquiera que sean los motivos o las circunstancias de éste (sentencia de 8 de mayo de 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, apartado 27)».

En consecuencia, el artículo 18, letra c) de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la tenencia de bienes por parte de un sujeto pasivo, con independencia de la forma jurídica

que revista, que ha dado derecho a una deducción del IVA en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al impuesto sobre el valor añadido siempre y cuando se produzca la terminación de la actividad sujeta. Así lo afirma el TS en la sentencia de 2018 apuntada:

«Con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA [con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, si así lo decide el legislador interno], la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso del cese de una actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción. Aquel precepto se refiere a los supuestos de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinción según las causas o las circunstancias de dicho cese (con exclusión, si procede, de los casos del artículo 19) y con independencia de la forma de personificación (personas físicas, personas jurídicas, entidades sin personalidad), pues su objetivo principal es *evitar que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible*».

Conforme esta interpretación dada al artículo 18, c), y teniendo en cuenta que el artículo 8, apartado Dos, segundo párrafo, de la LIVA, constituye una transposición directa de la equiparación contemplada en este, cualquier interpretación del precepto (artículo 8) debe ser realizada de conformidad con el espíritu de la Directiva. Dicha apreciación es también reconocida por dicha sentencia aludida de 7 de marzo de 2018, rec. cas. 1536/2017 que afirma que el artículo 8. Uno y Dos de nuestra ley del LIVA «constituye una evidencia de que el legislador español optó por realizar la asimilación autorizada por el artículo 18. C) de la Directiva del IVA». Adicionalmente, dice la parte recurrida, en dicha sentencia el TS apunta una cuestión de gran trascendencia para interpretar el sentido del artículo 8. Uno, y es que con la reforma de la LIVA de 2012 el legislador incorpora expresamente la concurrencia de un supuesto de hecho de entrega de bienes en la comunidad al margen de la exigencia del cese de la actividad, y es cuando se adjudican terrenos o edificaciones promovidas por la propia comunidad. Es decir, fuera de este supuesto (adjudicación de terrenos o edificaciones promovidas por la propia comunidad) en las comunidades de bienes, cuando no se produce el cese de la actividad, no puede entenderse que exista una entrega de bienes a los efectos del IVA por la entrega del patrimonio empresarial a los comuneros de acuerdo con el artículo 8. Uno de la LIVA.

Por consiguiente, dice la parte recurrida, a la vista de la jurisprudencia señalada, la interpretación que hace la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada, en un supuesto de disolución de una comunidad de bienes (sujeto pasivo de IVA) que realiza una actividad económica y adjudica su patrimonio a sus comuneros como consecuencia de su extinción, no contraviene el espíritu de los artículos 4, 5, 8, apartados uno y dos, segundo párrafo, 20, apartado uno, 22º, A) por cuanto, no se entiende producida una entrega de bienes a los efectos del IVA si no se cesa en la actividad de la comunidad, sino que esta continúa por los propios comuneros.

Acto seguido, la parte recurrida argumenta su oposición a la infracción del artículo 7.1 de la LIVA. Comienza señalando que, a su juicio, en virtud de la redacción de ese precepto, podemos apreciar que las principales características para que una transmisión de bienes quede amparada en esta no sujeción al IVA son: i) que los elementos transmitidos estén afectos a una actividad económica del transmitente y ii) que estos sean susceptibles de desarrollar una actividad por si solos antes y después de la transmisión.

Concurriendo ambas circunstancias, no debería haber impedimento para la no sujeción.

El sentido de esta norma, como ha reconocido el propio TS en su sentencia 24 de marzo de 2011 (recurso 6295/2006) el objeto de dicho precepto consiste en simplificar el proceso de transmisión de empresas o parte de estas, con el fin de evitar la carga financiera del adquirente por la imposibilidad de recuperar de forma automática el impuesto. De este modo, indica el TS en referencia al 7.1 de la LIVA:

«Una correcta interpretación del precepto (artículo 7.1 LIVA) y sus términos debe realizarse a la luz de la propia normativa y doctrina europea, tal y como ha confirmado en repetidas ocasiones el propio Tribunal Supremo, sirva de ejemplo sentencia de 10 de septiembre de 2020 (rec. cas. 43/2018) donde realiza una labor hermenéutica del artículo, en contraposición con la interpretación literal y restrictiva de la Administración Tributaria que negaba la aplicación de la no sujeción a una operación en la que un contribuyente transmitía únicamente una licencia de taxi (sin otro tipo de elementos como el vehículo) por entender que no se estaba transmitiendo una unidad económica autónoma suficiente en los términos de la norma».

En consecuencia, parece claro que la regla de no sujeción debe interpretarse en un sentido amplio que garantice el principio de neutralidad del impuesto.

Síguenos en...



Con el propósito de fijar el alcance del artículo 7.1 LIVA la parte ahora recurrida acude a la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644) de donde extrae las siguientes consideraciones de aplicación al caso ahora objeto de conflicto:

(i) Salvo en las condiciones establecidas en el apartado segundo del artículo 19 de la Directiva, los estados que hagan uso de la facultad conferida por el artículo no pueden limitar la aplicación a circunstancias al margen de lo señalado en la propia Directiva.

Esto es, situaciones para evitar distorsiones de la competencia, fraude o evasión fiscal.

(ii) El fundamento de esta disposición es simplificar y permitir la transmisión total o parcial de negocios y empresas:

(iii) Lo esencial es que los elementos transmitidos (corporales y/o incorporeales) sean capaces de desarrollar una actividad económica autónoma.

Conforme a lo anterior, cree la parte recurrida que la fundamentación de la sentencia de Audiencia Nacional es acertada ya que obedece a los criterios establecidos por el TJUE respecto al espíritu de la norma y, por tanto, confirma que realmente se transmitió un patrimonio empresarial suficiente para el desarrollo autónomo de una actividad económica de arrendamiento, tal y como verifica el hecho de que los comuneros continúen con la misma actividad de arrendamiento de forma simultánea.

Defiende la parte recurrente que «lo cierto es que existía un patrimonio empresarial a los efectos del IVA antes de la "transmisión" y que con posterioridad a su adjudicación a los comuneros lo recibieron y pudieron continuar con la explotación de manera inmediata. Por tanto, en cualquier caso, es un hecho el que no se produjo una mera cesión de bienes, sino que la adjudicación incluyó los bienes y derechos de los que disponía la comunidad para realizar su actividad de arrendamiento, que principalmente lo componían las plazas de aparcamiento y los contratos de arrendamiento, siendo suficientes para continuar con la misma actividad por los comuneros».

A igual conclusión, señala, llega la sentencia del TS de 24 de marzo 2011 (recurso 6295/2006) en un supuesto análogo, donde además de reconocer el carácter de empresario de un transmitente que ejerce únicamente la actividad de arrendamiento de un inmueble (edificio) sin entrar a valorar otros aspectos estructurales, materiales y humanos, acepta que su transmisión, una vez producido el desplome del inmueble que arrendaban, junto con los derechos de arrendamiento sobre uno de los locales, se produce la transmisión de su patrimonio empresarial (arrendamiento) a los efectos del régimen de no sujeción del artículo 7.1 de la LIVA.

En este mismo sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de septiembre de 2010 en relación con la calificación de los elementos transmitidos de una actividad de arrendamiento para la aplicación del artículo 7.1 de la LIVA, afirma lo siguiente:

«Dicho lo anterior, hemos de afirmar que se ha transmitido una rama de actividad, pues con el patrimonio recibido por la sociedad adquirente puede realizarse la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles. Así entendido, la no sujeción prevista en el artículo 7 de la Ley 37/1992 es aplicable al supuesto de autos, pues se trasmite un patrimonio que hace posible que la empresa que lo recibe realice la actividad de explotación transmitida, actividad realizada con anterioridad. Pero, en contra de lo que afirma el recurrente, la finalidad de la transmisión ha de ser precisamente la continuación en la misma actividad por el adquirente.

Pues bien, esta interpretación que sostenemos, respecto a que la finalidad de la adquisición consista en continuar con la actividad empresarial anterior, encuentra amparo en la doctrina del TJC, y concretamente en la sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497-2001 (...).

Por todo lo anterior, concluye manifestando que la posible cesión a los comuneros del patrimonio empresarial de la comunidad de bienes como consecuencia de su extinción, que incluía los garajes y los contratos de arrendamiento, debe ser entendida como la transmisión de un patrimonio empresarial no sujeta a los efectos del 7.1 de la LIVA por cuanto se trata de una adjudicación de elementos empresariales suficientes para continuar con la actividad de forma autónoma por los propios comuneros, cuestión esta última que ha sido probada en el supuesto de autos.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

La junta general universal de socios de "Corporate Land, S.L.", celebrada el día 15 de junio de 2007 acordó su disolución y el nombramiento como liquidadores solidarios de don Juan Antonio, don Jesús Carlos y don Juan Carlos. En escritura de 12 de julio de 2007 en la que se eleva a público dicho acuerdo se refleja que en dicha junta general universal de socios se acordó su disolución y la adjudicación a sus tres indicados socios, de cuatro fincas registrales, que comprenden 149 plazas de garaje, sitas en la DIRECCION001, de Madrid. En dicha escritura se indica que ninguna de las fincas adjudicadas se hallaba arrendada en ese momento.

Síguenos en...

El mismo día 12 de julio de 2007, los tres adjudicatarios de dichas plazas de aparcamiento, como parte arrendadora, concertaron con la entidad Midluc Consulting, S.L. contrato de arrendamiento de las plazas de garaje y de realización de obras de reparación y conservación.

Tiempo después, en la escritura pública de 24 de junio de 2010 se expresa que los tres comuneros acordaron la extinción del condominio, con la atribución, a cada uno de ellos, de las correspondientes partes indivisas de las cuatro fincas registrales que dan derecho al uso y disfrute exclusivo de determinados cuartos trasteros y plazas de garaje que representaban sus correspondientes cuotas. El valor conjunto de las participaciones de dichas fincas es 800.001 euros del que corresponde a cada uno de los comuneros la suma de 266.667 euros. En la escritura se reflejan como características comunes a las cuatro fincas, entre otras, (i) que los otorgantes de la escritura aseguran que su participación en las fincas objeto de dicha escritura están libres de cargas, y únicamente están gravadas con la servidumbre de paso recíproca, que se rige por sus estatutos de funcionamiento, y con las demás servidumbres que consta en las notas del registro de la propiedad de fecha 12 de noviembre de 2007, y (ii) en materia de arrendamientos que, según manifiesta la parte disponente, se encuentran arrendadas si bien los arrendatarios carecen de derecho de adquisición preferente, dado el tipo de operación.

Interesa tener presente, en particular, lo que establecen los artículos 18 y 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA 2006).

El artículo 18 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes:

a) la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no le origine el derecho a la deducción total del IVA;

b) la afectación de bienes por un sujeto pasivo a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

c) con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a)».

En virtud del artículo 19, párrafo primero, de dicha Directiva:

«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».

Por otro lado, también deben tenerse muy presentes determinados preceptos de la LIVA, en tanto en cuanto, de una y otra manera, constituyen las normas que disciplinan las materias que abordan las dos cuestiones con interés casacional.

Y así, el artículo 4 Ley del IVA, dedicado al hecho imponible, en la redacción por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el impuesto sobre el valor añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria («B.O.E.» 25 diciembre) dispone:

«Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

(...»

El artículo 5 LIVA, relativo al concepto de empresario o profesional, también en la redacción dada por la citada Ley 4/2008, de 23 de diciembre, establece:

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Por su parte, la Ley del IVA, dispone en su artículo 7, referido a las operaciones no sujetas al impuesto, igualmente en la redacción por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que:

«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.

De otro lado, el artículo 8, referido al concepto de entrega de bienes, establece en su apartado dos, 2º, que se consideran entregas de bienes:

"Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

2.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier

Síguenos en...

otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Pues bien, comenzaremos analizando el artículo 18 c) Directiva IVA, de la mano, en primer lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Y así, la sentencia de 8 de mayo de 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, en sus apartados 26 a 28 ha declarado:

«25 Del tenor del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se desprende que éste se refiere al supuesto de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinciones según las causas o las circunstancias de dicho cese, excluyendo tan sólo los casos enunciados en el artículo 19 de la Directiva IVA.

27 En efecto, el objetivo principal del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA es evitar que bienes que hayan dado derecho a deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible, cualesquiera que sean los motivos o las circunstancias de éste.

28 (...) el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que también se refiere al cese de la actividad económica imponible derivado de la baja del sujeto pasivo en el registro del IVA"».

Por otro lado, en la sentencia 16 de junio de 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454 se lee: «31 (...) la finalidad de la imposición de la tenencia de los bienes que hayan dado lugar a deducción, en virtud del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, se asemeja a la del mecanismo de regularización, ya que se trata, por una parte, de evitar proporcionar una ventaja económica injustificada al sujeto pasivo con respecto al consumidor final, que paga el IVA al comprar el bien, y, por otra, de garantizar una correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la percepción del impuesto repercutido (véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573, apartados 35 y 36, y jurisprudencia citada).

33 (...) del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se desprende que la tenencia de bienes por un sujeto pasivo en caso de cesación de su actividad económica imponible podrá asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición.

34 En el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA no se establece ningún otro requisito, en particular vinculado a un plazo después de la adquisición durante el que deba producirse la tenencia posterior al cese de la actividad para poder ser sometida a tributación.

37 (...) la tributación prevista en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA no se basa en la premisa de que la deducción total o parcial del IVA, practicada en el momento de la adquisición de bienes que son objeto de la tenencia en caso de cesación de la actividad económica imponible, era superior o inferior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar, sino en el acaecimiento de una nueva operación imponible en la fecha del cese de la actividad económica.

39 Para lograr el objetivo del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, que consiste en evitar que bienes que hayan dado derecho a deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible y en eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que los adquieran dentro de la actividad de su empresa, la tributación con arreglo al artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe efectuarse, como la Abogado General señaló en el punto 34 de sus conclusiones, cuando un bien que haya dado derecho a una deducción del IVA conserve un valor residual en la fecha de cesación de la actividad económica imponible, con independencia del período transcurrido entre la fecha de la adquisición de ese bien y la del cese de la actividad.

40 (...) el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica imponible del sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de éste, cuando tales bienes hayan dado derecho a una deducción del IVA en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al IVA si ha expirado el período de regularización previsto en el artículo 187 de la Directiva IVA».

Es procedente referirnos acto seguido a nuestra propia jurisprudencia.

Este Tribunal Supremo (sentencias de 23 de mayo de 1998, rec. cas. 2327/1997) y 28 de octubre de 2009, rec. cas. 6619/2003) ha declarado que adjudicación a los comuneros de bienes (ya directamente o mediante anulación de cuotas ideales) con ocasión de la extinción de una comunidad que venía actuando como sujeto pasivo del IVA, por considerar que en tal situación

no se produce una "entrega de bienes", sino la concreción sobre unos determinados bienes de lo que los comuneros ya disponían con anterioridad.

Ahora bien, el mismo Tribunal Supremo (sentencias de 7 de marzo de 2018, rec. cas. 1536/2017 y 13 de diciembre de 2023, rec. cas. 608/2022) se ha expresado sobre la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA, de esta forma:

«1. Con arreglo al artículo 2.1.a) Directiva IVA están sujetas al impuesto las "entregas de bienes" realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Se entiende por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario (artículo 14.1 Directiva IVA).

2. La LIVA, que es trasposición a nuestro Derecho interno de la Directiva IVA, sujeta al impuesto las entregas de bienes (artículo 4. Uno) y considera sujetos pasivos del mismo, entre otros, a las comunidades de bienes cuando realicen operaciones sujetas al IVA (artículo 84. Tres). Nuestra Ley define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes (artículo 8. Uno).

3. La noción de entrega de bienes de los artículos 2.1.a) y 14.1 Directiva IVA es un concepto autónomo del Derecho comunitario, que debe recibir una interpretación uniforme en toda la Unión. No se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. No son admisibles soluciones que basan su razonamiento en el régimen de propiedad del Derecho civil nacional [sentencias HE, apartados 63 a 65, Dixons, apartado 20, Fast Bunkering, apartado 51, todas ya referenciadas; también, sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, apartado 39; EU:C:2006:16)].

4. Por consiguiente, a la vista de la jurisprudencia del TJUE se ha de poner en tela de juicio una interpretación como la sostenida en la sentencia recurrida que, sustentándose en dos pronunciamientos anteriores de este Tribunal Supremo, pivota sobre la noción de propiedad y de sus transmisión en nuestro Derecho civil, considerando que en la disolución de una comunidad de bienes y la adjudicación de una concreta cuota sobre determinados bienes como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no constituye un acto traslativo del dominio (sentencias de 23 de mayo de 1998 y 28 de octubre de 2009 , ya citadas, FFJJ 3º y 10º, respectivamente)».

A continuación, las citadas sentencias de 7 de marzo de 2018 y 13 de diciembre de 2023, rec. cas. 608/2022, se han pronunciado en torno a la entrega de bienes con ocasión de la cesación de una actividad económica y lo hacen en los términos siguientes:

«1. La regulación armonizada en el ordenamiento de la Unión Europea, permite a los Estados miembros considerar "entregas de bienes" la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación a las necesidades de su empresa, salvo que, si opta por ello el Estado miembro, se trate de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes [vid . artículo 18, letra c), en relación con la letra a) del mismo precepto y el artículo 19 Directiva IVA].

2. La Ley española precisa que también son "entregas de bienes" las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a comunidades de bienes, así como las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación total o parcial de aquéllas (artículo 8.Dos.2º) [la reforma llevada a cabo mediante la Ley 16/2012 añadió un segundo párrafo al precepto para precisar que, en particular, se consideran entregas de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación].

3. Con arreglo al artículo 18.c) Directiva IVA [con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, si así lo decide el legislador interno], la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso en el caso del cese de una actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieren dado derecho a la deducción. Aquel precepto se refiere a los supuestos de cese de la actividad económica imponible en general, sin hacer distinción según las causas o las circunstancias de dicho cese (con exclusión, si procede, de los casos del artículo 19) y con independencia de la forma de personificación (personas físicas, personas jurídicas, entidades sin personalidad), pues su objetivo principal es evitar que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible [sentencias

Marinov , apartados 25 a 27, y Mateusiak, apartado 26, ya citadas; en el mismo sentido la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99 , apartado 86; EU:C:2001:280)] y eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que lo adquieran dentro de la actividad de su empresa (sentencia Mateusiak, apartado 39) (...)

5. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la noción de "entrega de bienes" como hecho imponible del IVA es un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea que no puede concretarse atendiendo a las peculiaridades de los Derechos civiles domésticos y la asimilación a esa noción de la tenencia o la entrega de bienes con ocasión del cese de la actividad de un sujeto pasivo cuya adquisición dio lugar a la deducción de la cuota en su momento repercutida, se ha de concluir que está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas».

Después, ambas sentencias del Tribunal Supremo se han manifestado sobre la posición del legislador español, al amparo de la opción del artículo 18.c) Directiva IVA y sobre la atribución de cuotas sobre bienes, de esta manera :

«1. El artículo 8. Uno LIVA considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, «incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes».

2. El artículo 8. Dos LIVA dispone que también se considerarán entrega de bienes: «2º [...] las adjudicaciones [no dinerarias] en caso de liquidación o disolución total o parcial de [sociedades o comunidades de bienes]» (redacción vigente al tiempo de los hechos del litigio -año 2007-).

3. Estos preceptos, en particular, el artículo 8. Dos constituyen una evidencia de que el legislador español optó por realizar la asimilación autorizada por el artículo 18.c) Directiva IVA.

4. La opción ya era permitida por la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto Sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE, serie L, nº 145, p. 1) - artículo 5.7.c)- y está presente en nuestro ordenamiento jurídico desde la vigencia del artículo 6.2. 5º de la Ley 30/1985.

5. La LIVA, como ha quedado dicho, la incorpora en el artículo 8.Dos.2º desde su redacción originaria y la reforma llevada a cabo en 2012, que incorporó un nuevo párrafo 3º al artículo 8.Dos [«En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación»] no hizo más que clarificar el párrafo 2º, según se indica expresamente en el apartado VII de la exposición de motivos de la Ley 16/2012.

6. Se ha de tener en cuenta que el ejercicio de la opción no requiere una expresa indicación en la norma de transposición de que así se trata, siendo suficiente con que la previsión que habilita la Directiva IVA sea incorporada al ordenamiento jurídico interno a través de la disposición que corresponda con arreglo al sistema interno de fuentes del Derecho. En otras palabras, se cumple materialmente sin que sea imprescindible una manifestación formal al respecto.

7. Decaen, por tanto, los alegatos realizados por los recurridos en relación con la no aplicación al caso de la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 18.c) Directiva IVA, siendo también irrelevante su énfasis en poner de manifiesto que en el caso enjuiciado no hubo adjudicación de concretos y específicos bienes, sino atribución de cuotas de participación sobre los mismos. Como se obtiene de lo hasta aquí expuesto, la Directiva IVA, la LIVA y la jurisprudencia del TJUE no discriminan entre una forma de atribución u otra. La adjudicación de cuotas sobre bienes concretos, singularizando la participación ideal que se tenía en la propiedad de todos ellos cuando integraban una comunidad de bienes de la que se formaba parte, constituye una "entrega de bienes", hecho imponible del IVA, si, como es el caso, la comunidad de bienes disuelta y liquidada era sujeto pasivo del mismo y en el momento de la adquisición de aquéllos se dedujo, como nadie ha discutido, las cuotas repercutidas por el mencionado tributo».

Ahora bien, debe tenerse presente que la letra c) del artículo 18 Directiva IVA comienza delimitando su ámbito aplicativo, al establecer que no es aplicable en los casos enunciados en el artículo 19 Directiva IVA. Ello nos conduce a interpretar, por un lado, lo que establece dicho artículo 19 y por otro, los correspondientes preceptos de la LIVA, teniendo la vista puesta en la jurisprudencia europea.

El análisis de la jurisprudencia del TJUE nos conduce a las siguientes conclusiones:

El objeto del artículo 19 Directiva IVA consiste en permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la

tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado (Sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 23).

Por lo que respecta a los bienes transmitidos y a la utilización de éstos por los beneficiarios tras la transmisión, debe señalarse, en primer lugar, que la Directiva IVA no contiene ninguna definición 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» No obstante, según reiterada jurisprudencia, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 34).

Para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma y que la cuestión de si este conjunto debe contener o no bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU: 2018:1038, apartado 15).

A tal fin, procede llevar a cabo una apreciación global de las circunstancias de hecho para determinar si la operación controvertida está comprendida en el ámbito del concepto de «transmisión de una universalidad de bienes» en el sentido de la Directiva IVA, debiéndose conceder especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 32).

Además, debe señalarse que, para quedar comprendido en el concepto de «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes», en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA, es preciso que el cesionario tenga 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 44). A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las intenciones que albergaba el adquirente pueden o, en determinados casos, deben tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos (sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 38).

En la presente ocasión se desprende del expediente administrativo que los elementos transferidos no eran suficientes, por sí mismos, para constituir una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional, esto es, que la transmisión de los inmuebles no permitía, por sí misma, seguir explotando la actividad económica por los cesionarios.

Por otra parte, dispone dicho artículo 19, párrafo primero, como ya se ha visto, que «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», de donde se deduce que cuando un Estado miembro ejerce dicha facultad, la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no se considera entrega de bienes en el sentido de la Directiva IVA, y, por consiguiente, no está sujeta al IVA de conformidad con el artículo 2 de ésta (véanse, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartado 20). No van por ahí las cosas en la LIVA. Recuérdese que, con arreglo a su artículo 8. Dos, 2º, en la redacción a la sazón vigente se consideran entregas de bienes "las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en particular, con arreglo al mismo precepto, en la redacción dada por el artículo 12.1 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la

Síguenos en...



consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, "se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación". También se infiere de dicho artículo 19, párrafo primero, «que el mantenimiento al que se refiere el beneficiario no convierte la continuación del cedente en un requisito para la aplicación de esta disposición, sino una consecuencia del hecho de que no se considere que ha producido ninguna entrega (véase, sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 44). En consecuencia, la circunstancia de que el beneficiario continúe explotando la actividad bajo el mismo nombre comercial que el cedente carece igualmente de pertinencia para determinar si la operación controvertida en el litigio principal está comprendida o no en el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU: 2018:1038, apartado 29).

Por su parte, el artículo 7.1º, b) de la Ley del IVA en la redacción dada por el número tres del artículo quinto de la citada Ley 4/2008, de 23 de diciembre establece que no estarán sujetas al impuesto, « *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* », quedando 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, 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».

En la presente ocasión, según se colige de la escritura de 24 de junio de 2010 han sido objeto de transmisión exclusivamente bienes inmuebles, que están arrendados, pero no han sido objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional que permita considerar a ese conjunto de elementos como una unidad económica autónoma susceptible de desarrollar por sus propios medios una actividad empresarial o profesional. Se ha producido la transmisión de una empresa en funcionamiento, pero, y eso es importante, según la escritura, únicamente se han transmitido los bienes inmuebles, sin que ello vaya acompañado de elementos materiales y humanos afectos a la actividad.

Por consiguiente, nos hallamos ante una entrega de bienes sujeta al IVA (y exenta, en virtud del artículo 20.uno. 22º A, que dispone que están exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación) puesto que no ha acreditado que se haya producido su renuncia.

Por todas, las razones, fijamos la siguiente doctrina:

1. Las adjudicaciones de bienes -o cuotas de participación en ellos- realizadas con ocasión de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que ha sido sujeto pasivo del IVA, constituyen una entrega de bienes sujeta al IVA, aunque la actividad económica que realizaba la comunidad, en este caso el arrendamiento, se siga desarrollando por los comuneros, al continuar el arrendamiento tras la extinción y disolución de la comunidad.

2. En los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son, exclusivamente, los bienes inmuebles arrendados, tales bienes podrán ser suficientes, o no, por sí mismos, para constituir una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar, por sus propios medios, una actividad empresarial o profesional, a efectos de aplicar la no sujeción de las transmisiones de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, prevista en el artículo 7.1º de la LIVA, (i) Dependerá de las circunstancias de hecho, (ii) debiéndose conceder especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer, (iii) siendo preciso que el cesionario tenga 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 (iv) pudiendo o, en determinados casos, debiendo tomarse en consideración las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos.

CUARTO.- Pretensiones de las partes.

La Abogacía del Estado solicita la estimación del recurso de casación con la consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de febrero de 2023, aquí recurrida, lo que lleva aparejada desestimación del recurso del obligado contra la resolución del TEAC y a la confirmación, por tanto, de la liquidación recurrida.

La parte recurrida, solicita que se declare no haber lugar al presente recurso de casación y, por tanto, que se confirme la sentencia recurrida.

Por todas las razones expuestas, procede haber lugar al recurso de casación, lo que comporta la desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional y, por tanto, la confirmación de la liquidación.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación núm. 2875/2023, interpuesto por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 22 de febrero de 2023, en el recurso núm. 1169/2020 en materia de impuesto sobre el valor añadido, tercer trimestre de 2010, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1169/2020 formulado por la procuradora doña Blanca Murillo de la Cuadra, en representación de don Jesús Carlos, don Juan Antonio, y don Juan Carlos, frente a la resolución de 17 de septiembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria del recurso de alzada número 00/1667/2017, interpuesto contra la dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía el día 30 de noviembre de 2016, desestimatoria de la reclamación NUM000, instada en relación con la resolución de 3 de junio de 2014, de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Granada de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de liquidación provisional girada a la comunidad de bienes DIRECCION000 en concepto de impuesto sobre el valor añadido del tercer trimestre de 2010, confirmando tales resoluciones por ser ajustadas a derecho.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, presidente de esta Sección Segunda, a la sentencia de 7 de abril de 2025, pronunciada en el recurso de casación nº 2875/2023.

1.- Por medio de este voto particular, que formulo con el mayor respeto hacia la decisión adoptada en el recurso por la mayoría de la Sección, expreso mi discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo y con éste mismo, considerando que, en contra de lo que se ha decidido, la sentencia de instancia debió ser confirmada, por ser ajustada a Derecho, en los términos que paso a exponer.

Ese acostumbrado respeto que muestro no me impide exponer mi opinión contraria a alguna referencia de los fundamentos que llevan al fallo. Como he indicado en alguna ocasión semejante, el voto expresa una disensión, que a veces suele ser fruto de un fracaso colectivo a la hora de agotar las posibilidades de debate y entendimiento, incluso de redacción definitiva de las resoluciones, que debe afrontarse con la mira puesta en el beneficio de la seguridad jurídica, lo que exigiría mayor calma y tiempo de reflexión, sin apriorismos ni empecinamientos.

2.- He de empezar por identificar los aspectos en que se manifiesta mi desacuerdo. Como refleja la sentencia a la que este voto se incorpora, la de instancia, que ha sido casada y anulada en

estimación del recurso de casación promovido por la Administración del Estado, fundamentó su decisión en dos puntos diferentes, pero entrelazados mutuamente.

A partir de los hechos definidos en la sentencia de casación y con los que, en parte, concuerdo, la sentencia de la Audiencia Nacional anuló los actos administrativos recurridos, en materia de IVA, por estos dos motivos: a) en primer término, porque la operación que dio lugar a la disolución de la comunidad de bienes y a la adjudicación de los bienes que poseían en común los comuneros no constituía, a su juicio, una entrega de bienes a los efectos del impuesto - artículos 4 y 8 de la Ley del IVA-, en armonía con el enunciado del art. 18 de la Directiva IVA de 2006; b) en segundo lugar, porque, aun cuando a efectos dialécticos se admitiera que la disolución de la comunidad entrañaba una entrega de bienes, en sentido jurídico fiscal, esto es, de la que surge el hecho imponible del IVA, esa declaración quedaría desactivada ante la consideración, que la sentencia impugnada sustenta en argumentación propia y específica, de que lo que se transmite o entrega -por la comunidad a los comuneros-, constituye una operación no sujeta al impuesto - art. 7.1º LIVA-, por tratarse de *"...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 o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios"*.

3.- Pues bien, considero, plenamente conforme con el criterio de la mayoría, que en cuanto al primer punto, la sentencia objeto de revisión casacional es errónea en la fundamentación que lleva a la decisión del litigio. Esto es, que con el solo soporte evidente de nuestra jurisprudencia, que no ha de ser modificada ni matizada, no cabe discutir que estamos ante una entrega de bienes en sentido jurídico-tributario. Basta, al efecto, con la mera remisión a la sentencia de 7 de marzo de 2018 (rec. casación nº 1536/2017). La claridad de su exposición y la constante cita de jurisprudencia precedente, así como del TJUE, lleva derechamente a la conclusión, que comparto con la mayoría, de que la disolución de una comunidad de bienes y su adjudicación a los comuneros es un caso de entrega de bienes a los efectos de los arts. 4 y 8 de la LIVA.

En aquello en lo que no hay desavenencia, no merece la pena proseguir el razonamiento contenido en un voto particular.

4.- No puedo afirmar lo mismo sobre el segundo de los problemas que el auto de admisión codificó en la cuestión de interés casacional objetivo, la no sujeción de esa entrega, a efectos del art. 7.1º de la LIVA, derivada de la previsión habilitante del art. 19 de la Directiva IVA o su precedente, del que no varía, el art. 5.8 de la Sexta Directiva-

Así, mantengo, frente a la sentencia, los siguientes puntos de desavenencia:

a) Que esta no asume, o acoge con error, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE- que interpreta el art. 19 de la Directiva IVA, así como su precedente, el art. 5.8 de la Sexta Directiva, en un sentido incompatible con el determinante aquí del fallo.

b) Al tiempo, la sentencia se aparta, no de un modo formal, sino inadvertido, de nuestra propia doctrina sobre la noción, en el IVA, de *unidad económica autónoma*, precisamente a los efectos de la no sujeción de las transmisiones que la lleven a cabo - sentencias (2) de 10 de septiembre de 2020, recursos nº 3505 y 3301/2018-.

c) Además, el recurso de casación promovido por el Abogado del Estado, cuya tesis ampara la sentencia para casar la de instancia que le fue adversa, hace supuesto de la cuestión, esto es, da por sentado lo que el proceso aspiraría a demostrar, es decir, que el conjunto de bienes adjudicados a los comuneros, las plazas de garaje, no revelan una unidad económica autónoma, susceptible de funcionamiento independiente, pero esto se afirma de manera apodíctica, sin aportar un solo argumento convincente o un análisis en favor de su postura o encaminada a resaltar la equivocación de la sentencia que se impugna en casación.

d) En relación directa con el punto anterior, debo recordar que la determinación acerca de si un conjunto de bienes transmitidos, en la forma en que aquí lo han sido, supone la de *"...una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios"*, es cuestión conducible, en esencia, a la valoración probatoria. Aunque en rigor no se trata -solo- de una cuestión procesal de puro hecho, reservada a la libre apreciación del Tribunal sentenciador, que valora la prueba de que conoce con inmediación y, por ende, no es susceptible de revisión casacional -así lo amerita el auto de admisión, que formula la segunda pregunta, cabalmente, sobre el punto neurálgico de ese dilema-, también lo es, lo que significa que comprende la valoración precisa para analizar los bienes o conjunto de bienes transmitidos a la vista de su funcionalidad en el desarrollo de la actividad que con ellos se desenvuelve, juicio inmune al control casacional revisor.

Quiere ello decir que, en el caso debatido, no estamos ante un dilema que remita a la exégesis de la norma jurídica, ni tampoco de mera opinión de cada cual -recurrente y Administración-, pues es patente que, en la descripción del hecho determinante de la no sujeción, que pivota sobre un concepto jurídico indeterminado, el de *unidad económica autónoma*, existe en todo caso un reducto fáctico y no interpretativo, nacido de los hechos litigiosos, sobre el que no es dable controvertir y que la Sala *a quo* ha zanjado en la sentencia, alcanzando la conclusión inasequible al reexamen de que el conjunto patrimonial adjudicado a los comuneros es apto y suficiente para hacer viable, como universalidad total o parcial de bienes, el ejercicio de una actividad económica.

5.- Al margen de ello, es preciso, pues, dilucidar si la operación que nos ocupa está sujeta o no al IVA, de conformidad con los artículos 7 y 8 LIVA.

En concreto, el artículo 7 de la ley establece -en la redacción aplicable *ratione temporis* al asunto debatido-:

"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..."

Por tanto, si la disolución de la comunidad de bienes que desarrolla una actividad económica - que la Administración no discute- trae consigo la adjudicación total de sus activos a los comuneros, cada uno de los cuales prosigue la misma actividad, debe establecerse como punto de partida lógico que la *unidad económica autónoma* es la misma -lo fuera o no- tanto para la comunidad transmitente como para los comuneros receptores, pues no ha sido discutido en absoluto en el proceso que la disolución y consiguiente desaparición del mundo jurídico de la comunidad haya ocasionado alteración alguna en la identidad y composición de ese patrimonio común.

En otras palabras, no hay un solo elemento patrimonial que, figurando originariamente entre los comprendidos en la comunidad de bienes afectos al arrendamiento, no se haya transmitido a los comuneros, pues la disolución, en su idea misma, no tolera por inconcebible que bienes o activos, materiales o inmateriales, quedasen en una suerte de limbo y no hubieran sido entregados al disolverse aquella.

Partiendo de esta realidad innegable -y no negada-, que ha apreciado la Sala de instancia en ejercicio de su facultad soberana e insustituible de valorar los hechos litigiosos, dos son las consideraciones en las que debe desembocar el problema: 1) de un lado, que la actividad económica desplegada por la comunidad de bienes, sujeto pasivo del IVA, tenido por tal por la AEAT, consistente en el arrendamiento de plazas de garajes a terceros, tenía por único soporte patrimonial el constituido por los inmuebles poseídos y por los contratos de arrendamiento concertados -unido a ciertos elementos accesorios, que figuran en las escrituras, como servidumbres de paso urbanas constituidas-; y b) que a tenor de lo establecido en el propio artículo 7.1º de la LIVA, que define el ámbito material de la no sujeción reivindicada, se sitúa el centro de gravedad en el transmitente, esto es, a que en sede del transmitente, aquí la comunidad de bienes, tuvieran esos bienes ese carácter de unidad económica autónoma.

Sobre la primera de tales cuestiones, la Sala *a quo* realizó una afirmación que es negada apodícticamente en el recurso de casación y rechazada en la sentencia de casación, pero sin el razonamiento exigible que precisa toda refutación, aun somera:

"Sobre ello debe de entrada observarse que si, según admite la Administración, la titularidad de los bienes unida al empleo del instrumento de su arrendamiento por un tercero, permitía considerar a la comunidad DIRECCION000 como empresario [artículo 5. Uno.c) de la Ley

Síguenos en...

37/1992], debe considerarse también que tales elementos eran suficientes a esos efectos para constituir una unidad económica autónoma del transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial".

En relación con la segunda de las reflexiones que se han realizado, es de recordar el tenor literal del propio art. 7.1º LIVA, de cuya exégesis se trata, que excluye de la sujeción al impuesto 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 o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, "

6. Ahora bien, la pregunta primordial que cabe hacerse aquí es si una serie de plazas de aparcamiento, acompañadas de los contratos de arrendamiento sobre ellas, conforman una unidad económica autónoma, en el sentido de ser apta y suficiente para desarrollar la actividad de que se trata en este caso, en los términos que exige la operatividad del caso de no sujeción del art. 7.1º LIVA.

En este asunto, no cabe sino subrayar que la propia AEAT recurrente, a lo largo del tiempo, ha considerado a la comunidad de bienes como empresario, sujeto pasivo del IVA (art. 5 LIVA), cuando su actividad empresarial consistió en la mera puesta a disposición de los bienes inmuebles para su arrendamiento, de modo continuado.

Así, bien podríamos llegar a concluir -reiterando en cierta medida lo ya dicho- que si se admitió, a efectos del IVA, que las plazas de aparcamiento formaban en sí mismas una unidad económica autónoma durante el periodo de existencia y actividad de la comunidad de bienes, los adquirentes que traen causa directa de la Comunidad y desarrollan ulteriormente la misma actividad, con los mismos bienes inmuebles a su disposición, continúan con esa actividad económica.

En suma, si en sede de la comunidad de bienes -que es la única que importa a efectos de la no sujeción- las plazas de garaje y los contratos de arrendamiento eran bastantes *per se*, sin ningún aditamento, para el desarrollo de una actividad económica gravada con el IVA, con la complacencia de la Administración tributaria, puede inferirse que cada uno de los comuneros, en tanto ha recibido, por disolución, aquello mismo, y no cosa distinta, de lo que poseía y destinaba a la actividad la propia comunidad de bienes, es también titular de una unidad económica autónoma.

Cabría, eventualmente, poner en tela de juicio, en términos generales, la anterior afirmación, suponiendo, por ejemplo, que la reducción del volumen de cada actividad resultante por parte de personas naturales que, como tales, tributan por el IRPF por las rentas obtenidas, cambia las cosas. Pero si eso fuera así, no bastaría con alcanzar el grado de la mera suposición o conjetura, que es lo que aporta la Administración sin mayor esfuerzo argumental, y acepta la sentencia, de forma no suficientemente expuesta. Se precisaría al efecto una prueba -propia y característica de la fase de instancia- que, según reza el antecedente 3º de la sentencia *a quo*, nadie ha pedido. Lo relevante, entonces, no es la indicación de si la escritura de disolución de 24 de junio de 2010 refleja, como afirma la sentencia de la que discrepo, que se transmiten solo bienes inmuebles que están arrendados, pero no ha sido objeto de transmisión ninguna estructura organizativa y funcional que permita considerar a ese conjunto de elementos como una unidad económica autónoma; lo relevante, por el contrario, es la valoración que efectuó la Sala de instancia, de que ese patrimonio puesto en manos de los comuneros es bastante para desarrollar una actividad de esa naturaleza.

De no ser así, la sentencia, igual que el escrito de casación, nos habrían podido ilustrar con la expresión de algún elemento patrimonial, corporal o incorporal, que fuera necesario para propiciar el funcionamiento de la actividad y que no estuviera ya en poder de la comunidad, para la que no fue en modo alguno necesario ese añadido. Es decir, como la *estructura organizativa y funcional* que se echa de menos en la sentencia se debe traducir necesariamente en activos que debieron figurar en la escritura como objeto de la transmisión -en la propia tesis del recurso de casación, respaldada por la sentencia-, debería haberse concretado, con alguna precisión, la naturaleza de esos elementos que faltarían y que, para la actividad de arrendamiento de plazas de garaje, la privarían, por su ausencia, de su aptitud como unidad económica autónoma. Se requeriría, ahora sí, con motivo de la transmisión operada, reseñar qué activos personales, materiales u organizativos integran esa estructura funcional que no se consideró necesaria, por la propia AEAT, cuando la explotación era de la comunidad.

7. Por tanto, para llegar a una solución adecuada, hemos de advertir que el artículo 7.1º LIVA ya fue interpretado por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 10 de septiembre de 2020,

rec. 3505/2018, en los siguientes términos, de los que se aparta, en mi opinión, la ahora dictada (sobre la cesión de vehículo y licencia de taxi):

"...Como señalamos en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 3301/2018, hay que precisar que la sentencia del TJUE que se menciona, la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes Sàrl, más conocida como Zita Modes, no afronta directamente el núcleo de la cuestión aquí debatida, pues se refiere a la posibilidad de limitar el efecto de la habilitación a los Estados Miembros de excluir del gravamen por el IVA establecido en el artículo 5.8 de la derogada Sexta Directiva -que tiene continuidad en la Directiva de 2006 que ahora está vigente-, pero de tal doctrina se puede extraer, en primer lugar, que *los Estados miembros quedan apoderados para no considerar entrega de bienes de los conjuntos patrimoniales, y que tal idea, cuando es acogida por aquéllos como base para el no gravamen, y en nuestro país, por la vía de la no sujeción, no puede condicionarse ni a la continuidad del adquirente en la misma actividad ni en la sujeción a autorización administrativa de esta.*

Ello refuerza la significación de cuanto hemos dicho y, muy en particular, que *el acento ha de situarse en la noción de entrega de bienes -que es excluida en este caso- y que, por ende, sitúa el centro de atención en el transmitente...*".

8. Por tanto, de lo dicho anteriormente cabe establecer que, en esta materia, la Directiva entonces vigente en el caso resuelto, Sexta Directiva IVA, apoderaba a los Estados miembros a excluir del ámbito IVA las entregas de bienes que considerasen oportunas. La alusión que esta Sala efectuó en la sentencia antes citada, recurso nº 3505/2018, es a la STJUE de 27 de noviembre 2003, asunto C-497/01, Zita Modes:

"...la referencia al transmitente en la fórmula legal no parece casual ni irrelevante, sino que sitúa el punto de vista de la transmisión del lado del transmitente, de suerte que, si éste transmite, para propiciar la continuidad de su actividad, la totalidad de los bienes que integran lo preciso para el desarrollo de ésta que venía llevando a cabo, observa el precepto...".

En el asunto debatido, al que se refiere este voto discrepante, el elemento *sine qua non* para el desarrollo de la actividad -en sede de la transmitente- son los bienes inmuebles objeto de entrega. De hecho, quienes accionaron en la instancia, los tres comuneros, no lo hacían en defensa de su interés propio, sino ejerciendo la acción que ostentaba la desaparecida comunidad de bienes, en un régimen de sucesión procesal. La aclaración de este punto permite ver las cosas como realmente son.

En la sentencia *Zita Modes* se explica la razón que está tras la atribución a los Estados miembros de esta facultad de no gravar la transmisión de una universalidad:

"[...] Cabe recordar que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, en su primera frase, prevé que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión 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".

Ahora bien, debemos tener en cuenta que el artículo 7 LIVA excluye de la no sujeción las entregas realizadas por quienes tengan la condición de empresario, cuando tengan por objeto la *mera cesión de bienes*. En suma, debemos determinar qué es una unidad autónoma o a lo que la Directiva comunitaria alude como la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes.

En mi opinión, la mera cesión de bienes como noción excluyente del supuesto de no sujeción - esto es, como ejemplo de sujeción- no es comprensible sino como reverso de la idea de unidad económica autónoma, en el sentido de que no es la naturaleza intrínseca del bien, o su abundancia o número, lo que determina el alojamiento del objeto de la transmisión en una u otra de las categorías antagónicas.

Esto es, si un bien -corporal o no- o varios, por sí solos, son adecuados, sin el complemento de otros activos, para desarrollar una actividad incardinable en el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA -atendiendo necesariamente a la naturaleza y características de la actividad-, esa idea funcional de aptitud o idoneidad de los bienes para el funcionamiento de la empresa o para desarrollar actos de entrega de bienes o prestación de servicios sujetos al IVA permitirá su incardinación sistemática dentro de la categoría de unidad económica autónoma y, por ende, su exclusión de la noción, para ellos, de la mera cesión de bienes, incompatible con aquella. Para hablar de *mera cesión* -resaltando el adjetivo *mera*- es precisa la nota negativa de que la cesión afecte a bienes que, en su conjunto, sean inadecuados o insuficientes para la actividad. Si constituyen una *unidad económica autónoma*, no pueden ser a un tiempo *mera cesión de bienes*.

9. Sobre esto último, la STJUE 19 de diciembre de 2018, C-17/18, Mailat:

"[...] 14 En lo que concierne al concepto de «transmisión de una **universalidad total o parcial de bienes**» el Tribunal de Justicia ha declarado que este debe interpretarse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, **como la venta de existencias** (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, apartado 40 , y de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10 , apartado 24).

15 De esta misma jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, **es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos** sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma y que la cuestión de si este conjunto debe contener o no bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10 , apartados 25 y 26).

16 El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que, en el marco de la apreciación global de las circunstancias de hecho que ha de llevarse a cabo para determinar si la operación controvertida está comprendida en el ámbito del concepto de «transmisión de una universalidad de bienes» en el sentido de la Directiva IVA, debe concederse especial importancia a la **naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer** (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10 , apartado 32).

17 Así, en el caso de que una actividad económica **no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias** para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA , incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C- 444/10 , apartado 27).

18 En lo que respecta a las actividades económicas que consisten en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles, el Tribunal de Justicia ha declarado, además, que no existe transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA , cuando no se ponen a disposición del cesionario los locales. En particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de la Directiva IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10 , apartado 28)".

Es obvio que la disolución de la comunidad de bienes comporta -solo- la adjudicación a los comuneros de los inmuebles -plazas de garaje y contratos de arrendamiento-, que se han mantenido luego en explotación por los comuneros, pero no la transferencia o cesión de una estructura u organización de medios personales y materiales al servicio de una actividad. Esta es la tesis que sostiene el escrito de interposición del recurso de casación y que acoge, como fundamento directo del fallo, la sentencia a que este voto particular complementa.

Sin embargo, cabe decir en contra, de un lado, que la jurisprudencia del TJUE nos lleva a considerar, para definir el conjunto patrimonial como entrega no sujeta -o como no entrega, más bien-, dada la naturaleza de la actividad, que la transmisión de los inmuebles y los contratos serían suficientes (Sentencias del TJUE de 19 de diciembre de 2018, C-17/18, Mailat; 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C 497/01, apartado 40; y de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C 444/10, apartado 24).

Y de otro lado, que estamos ante una cuestión de hecho que, valorada en ejercicio de su facultad procesal monopolística por la Sala de instancia, no puede ser interferida por la opinión contraria del Tribunal de casación. De hecho, la propia Administración del Estado, con plena habitualidad -y con razón para ello- reprocha frecuentemente, cuando ocupa la posición de parte recurrida, que en el recurso de casación se pretenda alterar la valoración fáctica llevada a cabo en la sentencia por quienes impugnan las sentencias con miras de casación.

Tal cuestión está atribuida a la Sala de instancia, habida cuenta, además, de que la propia Administración había considerado sujeto pasivo a la Comunidad de bienes, que no contaba con otros activos que los que fueron objeto de la entrega de bienes consecuente a la disolución. Me inclino, por tanto, a propugnar la desestimación del recurso de casación del abogado del Estado y la confirmación de la sentencia -o, alternativamente, casar la sentencia y estimar el recurso de

instancia, dado que esta yerra sobre la caracterización como entrega de bienes de la adjudicación de estos.

En síntesis, cabe resumir este conjunto de reflexiones opuestas a la fundamentación de la sentencia y al fallo que deriva de ella, del siguiente modo:

a) Ni el escrito casacional de la Administración ni la sentencia, dada la posición que mantienen, en interpretación del supuesto de no sujeción del art. 7.1º LIVA, cuya aplicación se niega, aportan la indicación, ni aún a título de simple ejemplo o ilustrativo -dado que se afirma con énfasis que la transmisión de los activos realizada no se acompaña de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos que permita considerar una unidad económica autónoma- de qué se consideraría, en su opinión, como estructura necesaria; o qué medios o factores de producción serían imprescindibles para integrarla y con ello considerar -nuevamente se reitera, en sede de la comunidad transmitente-, que comportan una unidad económica autónoma. En otras palabras, nada se dice sobre qué elementos, activos o medios -que no se reputaron necesarios para calificar como económica la actividad de arrendamiento cuando la ejercía la comunidad- se reputan ausentes en la operación gravada, en la disolución y adjudicación de los activos a los conductores, para negar la presencia de esa unidad económica; o también, cabe preguntar, en qué preciso momento del íter subjetivo, examinado globalmente, desapareció la situación que en origen sustentaba la idea de unidad económica autónoma.

Se trata, pues, de un elemento vital para integrar el concepto normativo ahora en discusión y que la sentencia de la que disiento no precisa con claridad.

b) La propia jurisprudencia que, al caso, proclama la sentencia, parece desmentir su propia tesis medular, entrando en antinomia con la doctrina del TJUE. Dice así el punto segundo del fundamento jurídico tercero, *in fine*, a la hora de declararla:

"2. En los casos de disolución de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento y cuando el objeto de las adjudicaciones son, exclusivamente, los bienes inmuebles arrendados, tales bienes podrán ser suficientes, o no, por sí mismos, para constituir una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar, por sus propios medios, una actividad empresarial o profesional, a efectos de aplicar la no sujeción de las transmisiones de bienes que forman parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, prevista en el artículo 7.1º de la LIVA, (i) Dependerá de las circunstancias de hecho, (ii) debiéndose conceder especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer, (iii) siendo preciso que el cesionario tenga 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 (iv) pudiendo o, en determinados casos, debiendo tomarse en consideración las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos".

Esa formulación, que no veo errónea en sí misma, sí me resulta indefinida para decidir el litigio. Así, la LJCA, en su artículo 93.1, determina que la interpretación de las normas estatales o de la Unión Europea fijadas en el auto de admisión, que el Tribunal Supremo debe interpretar y esclarecer, una vez establecida, ha de servir para resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, lo que aquí se hace difícil.

Esto sucede porque la respuesta que la sentencia de casación da a la segunda pregunta del auto, la referida al art. 7.1º LIVA, ofrece teórica cabida tanto a la estimación como a la desestimación del recurso de casación, al no identificar los requisitos legales para hacer valer el caso de no sujeción en juego, o lo hace de un modo puramente hipotético; resulta además que la comunidad de bienes, en mi opinión, cumple con rigor tales exigencias, máxime cuando la descomposición del caso abstracto en circunstancias que lo atomizan, además de alejarse del designio casacional de claridad y unidad de criterio, de seguridad jurídica en una palabra, en el caso analizado permiten considerar que el fallo debió ser otro, el contrario al emitido.

c) Además, ese punto segundo, que condensa la fórmula de fijación de doctrina en cuanto al ámbito objetivo de la no sujeción - art. 7.1º LIVA- puesta en cuestión, refleja en cierta medida las esenciales aportaciones de la jurisprudencia del TJUE, pero dándoles un signo distinto, inverso al que en ella se declara, proclives como son, con mayor amplitud, a reconocer la no sujeción sobre la base de una suerte de principio de neutralidad fiscal de la cesión de empresa. Así, si nos detenemos en la lectura de ese punto de la sentencia, se mencionan como pautas la observancia de las circunstancias del caso; la atención a la naturaleza de la actividad desplegada; la intención del cesionario -aquí consumada sin discusión- de proseguir la actividad y no liquidarla; y, en fin, la apreciación singular de las circunstancias del caso. Pues bien, todo ello, traído al caso que nos ocupa, nos debió llevar al efecto antagónico al proclamado.

Así, la actividad relevante desde el punto del IVA consiste y ha consistido siempre, al margen de la sucesión subjetiva -sociedad mercantil, comunidad de bienes y comuneros individuales-, en el arrendamiento de plazas de garaje a terceros, siendo así que la operación sobre la que se discute aquí es la disolución de aquella comunidad y la adjudicación a los copartícipes en ella del patrimonio común, consistente en las plazas de garaje -cuyo número total había descendido a lo largo del tiempo-, así como en los contratos de arrendamiento. Es esa realidad evidente, expresiva de la naturaleza y extensión de la actividad, sobre la que hay que dilucidar si hay o no una estructura económica conjunta que aglutine el desarrollo de ésta.

Pues bien, esa actividad, al margen de lo ya afirmado sobre la intangible apreciación de los hechos por la Sala *a quo*, no parece exigir un excesivo despliegue de medios humanos, materiales, organizativos u otros y, en todo caso, la Administración no los exigió ni reparó en ellos cuando la actividad era desarrollada por la comunidad.

d) La sentencia se aparta -sin decir que se aparta-, de nuestros precedentes doctrinales y, muy en especial, de los acuñados en las dos sentencias de 10 de septiembre de 2020 -recursos 3505 y 3301/2018-, en los que se reconoció que constituía la transmisión de una unidad patrimonial autónoma, según el artículo 7.1.a) LIVA, la sola licencia de taxi, sin siquiera la necesidad de transmisión del vehículo. Tal doctrina es invocada de modo formal por los recurridos, como se hizo en la instancia.

Es cierto que el caso no es del todo idéntico, si se atiende a la naturaleza de los bienes entregados y a la actividad económica a la que sirven; pero no lo es menos que se trata de doctrina de nuestra Sección Segunda, interpretativa del mismo precepto de la Ley del IVA, que consagra un caso de no sujeción. Si la voluntad de la mayoría era apartarse de esos precedentes, debió indicarlo así, formalmente, con algún añadido de motivación reforzada, explicativa de las razones de peso que sustentasen ese cambio de rumbo; si, por el contrario, la idea era matizar esa doctrina o considerarla inaplicable al caso por ser diferentes los hechos en uno y otro caso -que es lo que parece la intención implícita-, también debió indicarse de un modo formal y expreso por qué esa doctrina anterior, que refleja ampliamente la jurisprudencia del TJUE y la finalidad de mantener en la neutralidad fiscal estas operaciones de sucesión empresarial, es inaplicable al caso y no sirve para resolverlo. De hecho, ni siquiera se menciona en la sentencia ese precedente nuestro, salvo cuando se reseña otra sentencia en que se explica la finalidad de la no sujeción.

En conclusión, reiterando una vez más el respeto hacia la sentencia dictada, muestro mi criterio contrario a ella, por las razones expuestas, al considerar que el recurso de casación carecía de sustento fáctico y jurídico y debió ser desestimado, con declaración de no haber lugar a él, exclusivamente en cuanto a la concurrencia del supuesto de no sujeción del IVA previsto en el artículo 7.1º de su Ley reguladora.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).