

**MADRID**

Castellana, 216  
28046 Madrid  
Tel.: (34) 91 582 91 00

**BARCELONA**

Diagonal, 640 bis  
08017 Barcelona  
Tel.: (34) 93 415 74 00

**BILBAO**

Alameda Recalde, 36  
48009 Bilbao  
Tel.: (34) 94 415 70 15

**MÁLAGA**

Marqués de Larios, 3  
29015 Málaga  
Tel.: (34) 952 12 00 51

**VALENCIA**

Gran Vía Marqués  
del Turia, 49  
46005 Valencia  
Tel.: (34) 96 351 38 35

**VIGO**

Colón, 36  
36201 Vigo  
Tel.: (34) 986 44 33 80

**BRUSELAS**

Avenue Louise, 267  
1050 Bruselas  
Tel.: (322) 231 12 20

**LONDRES**

Five Kings House  
1 Queen Street Place  
EC 4R 1QS Londres  
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

**LISBOA**

Avenida da Liberdade, 131  
1250-140 Lisboa  
Tel.: (351) 213 408 600

## "VENTA DE EMPRESAS" E IVA: LA PROGRESIVA FLEXIBILIZACIÓN COMUNITARIA DE LA REGLA DE NO SUJECIÓN

**José Manuel Calderón**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Consejero académico de Gómez Acebo y Pombo*

La presente nota trata de exponer las principales claves para la aplicación de la regla de no sujeción al IVA de las operaciones (*inter vivos/mortis causa* y societarias) que impliquen la transmisión de un negocio, empresa o unidad económica en funcionamiento. Esta regla de no sujeción tiene como finalidad eliminar el sobre-coste financiero que para el adquirente de un negocio o unidad económica en funcionamiento se derivaría de la exigencia del IVA con motivo de la realización de tal operación. Recientemente, el Tribunal de Justicia de la UE se ha pronunciado sobre la interpretación de esta regla de no sujeción al IVA flexibilizando sus condiciones de aplicación, en particular en relación con operaciones de "ventas de negocios" o de unidades económicas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmitan éstos.

### 1. EL IVA Y LA TRANSMISIÓN DE NEGOCIOS, EMPRESAS O UNIDADES ECONÓMICAS.

#### 1.1. El supuesto de no sujeción establecido en la normativa de la UE.

La normativa europea reguladora del IVA permite a los Estados miembros de la UE considerar que la

transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo 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<sup>1</sup>. El legislador español hizo uso de tal autorización, de manera que nuestra ley del IVA prevé tal supuesto de no sujeción para la transmisión de empresas o unidades económicas (*inter vivos* o *mortis causa* o a través de operaciones societarias)<sup>2</sup>. Tal regulación fue modificada por la Ley 4/2008 con el objeto de adaptarla a la jurisprudencia del TJUE (sentencia *Zita Modes*)<sup>3</sup> que flexibilizó la interpretación de los requisitos de la regla europea de no sujeción al IVA en transmisiones de empresas.

#### 1.2. Finalidad y virtualidad de la regla de no sujeción al IVA.

La finalidad de esta regla de no sujeción, en palabras del propio TJUE, radica en "facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando

<sup>1</sup> Artículo 5.8 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, y artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, sistema común del IVA.

<sup>2</sup> Art.7.1º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

<sup>3</sup> STJUE de 27 de noviembre de 2003, C-497/01.

*sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado” (SSTJUE Zita Modes y Schriever).*

Las consecuencias derivadas de la aplicación de esta disposición pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- No repercusión del IVA en operaciones de transmisiones de empresas o partes de empresas por parte del transmitente al adquirente, lo cual “abarata” la operación o, cuando menos, facilita financieramente su realización.
- Subrogación del adquirente a los efectos de la calificación como primera o segunda entrega de las eventuales transmisiones posteriores de los inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial cuya transmisión se declara no sujeta (regla de la “no entrega”).
- Subrogación del adquirente a los efectos del régimen de deducción del IVA soportado.

Un aspecto que no resuelve la normativa del IVA se refiere a los casos donde la transmisión de empresas o de partes de empresas incluye un bien inmueble. En estos casos, la operación puede estar no sujeta a IVA, pero sujeta y no exenta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (TPO, en adelante). Por tanto, en casos de “ventas de empresas” o unidades económicas en funcionamiento que lleven aparejadas transmisiones de inmuebles la

“ventaja financiera” que instrumenta la normativa del IVA quedaría, cuando menos, diluida o entorpecida por la tributación en sede de TPO en relación con el inmueble.

Precisamente, una de las cuestiones que se ha planteado ante el TJUE es si pueden articularse ventas de negocios o de unidades económicas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmitan éstos, de manera que se pueda aprovechar la ventaja de la no sujeción al IVA y se evite la carga fiscal del TPO en la transmisión inmobiliaria. La reciente sentencia del TJUE en el caso *Schriever*, ha clarificado esta cuestión en los términos que pasamos a exponer a continuación<sup>4</sup>.

## **2. LA SENTENCIA DEL TJUE EN EL CASO SCHRIEVER: UNA NUEVA FLEXIBILIZACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LA REGLA DE NO SUJECION AL IVA EN LA TRANSMISIÓN DE EMPRESAS.**

### **2.1. Antecedentes del caso *Schriever*.**

El caso se refiere a una persona física residente de Alemania (la Sra.Schriever) que explotó, hasta el 30 de junio de 1996, un comercio minorista de artículos deportivos en unos locales comerciales de su propiedad. A partir de esa fecha, enajenó las existencias y el equipamiento comercial de la tienda a una sociedad alemana (Sport S.GmbH) a cambio de una determinada contraprestación de mercado, sin que se mencionara el IVA en la factura expedida en este contexto. Paralelamente, la Sra.Schriever arrendó a Sport S., a partir de 1 de agosto de 1996 y por tiempo indefinido, los locales comerciales en los

<sup>4</sup> Existen otros pronunciamientos del TJUE con menor relevancia sobre esta cuestión, a saber: las SSTJUE de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, y de 29 de octubre de 2009, *SKF*, C-29/08.

que se llevaba a cabo la actividad comercial. Sin embargo, según los términos del contrato de arrendamiento, éste podía ser resuelto por cualquiera de las partes a más tardar el tercer día laborable de cada trimestre natural, con efectos al término del siguiente trimestre natural. La entidad Sport S., continuó la actividad del comercio de artículos deportivos hasta el 31 de mayo de 1998.

La Sra. Schriever consideró la enajenación de existencias y del equipamiento de la tienda como una transmisión íntegra de un negocio no sujeta al IVA. La administración tributaria alemana consideró, por el contrario, que no se cumplían los requisitos de una transmisión íntegra de un negocio, ya que el inmueble, como elemento esencial del negocio, no formaba parte de los elementos enajenados a Sport S. Es decir, la administración alemana argumentaba que la operación estaba sujeta y no exenta al IVA dado que no se trataba de la transmisión íntegra de un negocio sino de parte del mismo, sosteniendo, además que, un arrendamiento sujeto al plazo legal de resolución contractual no garantizaba una continuidad duradera de la actividad de la empresa puesto que no es posible la explotación del comercio minorista sin los locales del establecimiento. El conflicto entre el contribuyente y el *Finanzamt* alemán llegó hasta el *Bundesfinanzhof* que planteó cuestión prejudicial ante el TJUE.

## 2.2. La Jurisprudencia *Schriever*.

El TJUE, reiteró los principios establecidos en la sentencia *Zita Modes*, y aportó nuevos criterios para la interpretación de la regla de no sujeción al IVA en transmisiones de negocios

en funcionamiento, en el sentido siguiente:

1º *Sobre el concepto de transmisión de un negocio en funcionamiento cubierto por la regla de no entrega:*

- Existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del art.5.8 de la Sexta Directiva allí donde “el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma”.
- La cuestión de si este conjunto debe contener, en particular, bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate.
- 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 art.5.8 de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.
- En cambio, no es posible considerar que existe tal transmisión, sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales cuando la actividad económica de que se trata consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles. En particular, si los locales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben

# & Análisis - Fiscal

formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva.

- Del mismo modo, también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un inmueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate.

El TJUE toma partido por un enfoque eminentemente fáctico que pivote sobre una apreciación global de las circunstancias de hecho que caracterizan la operación para determinar si está comprendida en el ámbito de la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva, de manera que en este marco debe concederse especial importancia a la naturaleza de la actividad económica realizada por el cedente.

En relación con el caso de autos, el TJUE se muestra partidario de apreciar la existencia de una operación cubierta atendiendo a varias consideraciones, a saber:

- Que la transmisión de existencias y del equipamiento de un comercio minorista se realiza generalmente para permitir al adquirente continuar la gestión del citado comercio.
- Que incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales, no es necesario, por

regla general, para garantizar el mantenimiento del comercio minorista cedido, que el propietario del comercio lo sea también del inmueble en que se encuentra el comercio.

- Que en la medida en que la transmisión de existencias y del equipamiento comercial es suficiente para permitir la continuidad de una actividad económica autónoma, la transmisión de los inmuebles no es determinante para calificar la operación como transmisión de una universalidad de bienes.
- Que, además, cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiera que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento.

*2º Sobre la necesidad de que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida.*

- Es necesario que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida (*intend to operate the business*), y no simplemente liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.
- A este respecto, 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. El TJUE dota de particular relevancia a determinadas circunstancias como la configuración de la operación o la duración de la actividad.

### 3. A MODO DE CONCLUSION.

Esta jurisprudencia flexibiliza la aplicación de este supuesto de no sujeción ampliando el ámbito objetivo de una regla que abarata y favorece las transmisiones de empresas (de unidades económicas en funcionamiento) reduciendo su coste fiscal/financiero para el adquirente.

Muy en particular, la jurisprudencia *Schriever* puede contribuir a facilitar estas operaciones de "ventas de negocios" o de

unidades económicas en las que se utilizan inmuebles sin que se transmitan éstos, de manera que se pueda aprovechar la ventaja de la no sujeción al IVA y se evite la carga fiscal del TPO en la transmisión inmobiliaria. Podría mantenerse que tal fórmula es viable pero requiere un cuidadoso análisis jurídico y una no menos impecable contractualización de la operación.

Considerando la trayectoria de alineamiento sustancial de la doctrina de la DGT con la jurisprudencia europea, cabe esperar que en breve plazo las resoluciones del referido centro directivo reflejen la más reciente jurisprudencia del TJUE que flexibiliza en los términos expuestos la interpretación de la regla de no sujeción al IVA de la transmisión de empresas.