SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 10 de noviembre de 2011 *

En el asunto C-444/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 14 de julio de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de septiembre de 2010, en el procedimiento entre

Finanzamt Lüdenscheid

y

Christel Schriever,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus (Ponente), A. Rosas, A. Ó Caoimh y A. Arabadjiev, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Finanzamt Lüdenscheid, por el Sr. H. Selle, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un recurso de casación que enfrenta al Finanzamt Lüdenscheid (autoridad fiscal; en lo sucesivo, «Finanzamt») a la Sra. Schriever en relación con una liquidación complementaria en la que el Finanzamt calificó la enajenación de las existencias y del equipamiento de un comercio realizada por la Sra. Schriever de operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Sexta Directiva

3 Con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 Según el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

5 A tenor del artículo 5, apartado 8, de la citada 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. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.»

6 Conforme al artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, el artículo 5, apartado 8, de ésta se aplica «en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios».

Derecho nacional

7 En virtud del artículo 1, apartado 1, número 1, primera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993; BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG»), están sujetas al IVA las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un empresario en el seno de su empresa.

8 El artículo 1, apartado 1 *bis,* de la UStG, que transpone en el Derecho nacional los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, dispone:

«Las operaciones realizadas en el marco de la transmisión de un negocio a otro empresario para las necesidades de su empresa no estarán sujetas al IVA. Se considerará que existe la transmisión de un negocio cuando se transmita la propiedad o se aporte a una sociedad, a título oneroso o gratuito, la totalidad de una empresa o una actividad explotada por separado en el seno de una empresa. El empresario adquirente se subrogará en los derechos y obligaciones del cedente.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 La Sra. Schriever explotó, hasta el 30 de junio de 1996, un comercio minorista de artículos deportivos en unos locales comerciales de su propiedad. A partir de dicha fecha, enajenó las existencias y el equipamiento de la tienda a Sport S. GmbH (en lo sucesivo, «Sport S.») por un precio total de 455.000 DEM, sin que se mencionara el IVA en la factura expedida en este contexto.

10 Paralelamente, la Sra. Schriever arrendó a Sport S., a partir del 1 de agosto de 1996 y por tiempo indefinido, los locales comerciales en los 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.

11 Sport S. continuó la actividad del comercio de artículos deportivos hasta el 31 de mayo de 1998.

12 La Sra. Schriever consideró la enajenación de las existencias y del equipamiento de la tienda como una transmisión íntegra de un negocio no sujeta al impuesto con arreglo al artículo 1, apartado 1 *bis,* de la UStG. Por ello, no hizo constar los rendimientos obtenidos en dicha operación en su declaración del IVA del ejercicio de 1996.

13 El Finanzamt 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. En la liquidación complementaria del ejercicio 1996, el Finanzamt calificó la operación como sujeta al impuesto y liquidó el IVA correspondiente.

14 El Finanzgericht, estimando el recurso interpuesto por la Sra. Schriever contra la resolución del Finanzamt, consideró que, a la vista de todas las circunstancias del asunto, la operación controvertida era realmente una transmisión íntegra de un negocio, en el sentido del artículo 1, apartado 1 *bis,* de la UStG, ya que, por una parte, Sport S. había continuado efectivamente la actividad del negocio de la Sra. Schriever y que, por otra parte, la mera posibilidad teórica de resolver en cualquier momento el contrato de arrendamiento no tenía ninguna incidencia a este respecto.

15 El Finanzamt interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof, sosteniendo 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.

16 En su resolución, el Bundesfinanzhof recuerda que, según su reiterada jurisprudencia, una transmisión podía calificarse de transmisión de un negocio a pesar de que determinados elementos esenciales del citado negocio fueran excluidos de la operación, siempre que, no obstante, el empresario pueda utilizar dichos elementos esenciales a largo plazo, para continuar de manera duradera la actividad del negocio. Dicho órgano jurisdiccional señala que consideró que un arrendamiento celebrado con una duración de diez años era suficiente para permitir el uso de los citados elementos esenciales a largo plazo, mientras que el Finanzgericht Baden-Württemberg estimó, en una sentencia firme, que el arrendamiento por un período de cinco años de un inmueble de uso empresarial, propiedad del cedente, era insuficiente para considerar que había una «continuidad» de la actividad empresarial.

17 Según el Bundesfinanzhof, las circunstancias del asunto principal son, no obstante, especiales, en la medida en que el arrendamiento por tiempo indefinido podía ser resuelto por cualquiera de las partes a corto plazo.

18 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se produce una "transmisión" de una universalidad total de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la [Sexta] Directiva […], cuando un empresario cede en propiedad a un adquirente las existencias y el equipamiento comercial de su comercio minorista, pero sólo le arrienda el local comercial de su propiedad?

2) ¿Es, a tal efecto, determinante que el local comercial haya sido cedido para su uso mediante un contrato de arrendamiento de larga duración o que el contrato de arrendamiento tenga una duración indefinida y pueda ser resuelto por cualquiera de las partes a corto plazo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

19 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede ser resuelto a corto plazo por las dos partes.

20 En primer lugar, procede recordar que el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros quedan 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. De ello 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 a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, no está sujeta al IVA de conformidad con el artículo 2 de ésta (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 30; de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 29 y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 36).

21 En virtud del artículo 5, apartado 8, segunda frase, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán excluir de la aplicación de esta regla de la no entrega las transmisiones de una universalidad de bienes en favor de un beneficiario que no sea sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva o que sólo actúe como sujeto pasivo respecto a una parte de sus actividades, si ello es necesario para evitar distorsiones de la competencia. Debe considerarse que esta disposición precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que un Estado miembro que hace uso de la facultad prevista en la primera frase de este apartado puede limitar la aplicación de la regla de la no entrega (sentencia, Zita Modes, antes citada, apartado 30).

22 En segundo lugar, por lo que respecta al 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», a que se refiere el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que éste constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión que debe recibir, en toda la Unión, una interpretación uniforme. A falta de una definición de este concepto en la Sexta Directiva o de remisión expresa al Derecho de los Estados miembros, su sentido y su alcance deben buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes, antes citada, apartados 32 a 35).

23 Precisamente, a la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo perseguido por ésta, el Tribunal de Justicia consideró que esta disposición está encaminada a 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 Zita Modes, antes citada, apartado 39).

24 Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró que, habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión […] de una universalidad total o parcial de bienes» 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 las sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 40, y SKF, apartado 37).

25 De ello resulta que, para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

26 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.

27 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 5, apartado 8, de la Sexta Directiva incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.

28 En cambio, no es posible considerar que existe tal transmisión, en el sentido de la citada disposición, 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 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 Sexta Directiva.

29 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.

30 Cualquier otra interpretación provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales. En efecto, ni la redacción del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva ni su finalidad dejan suponer que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la citada disposición.

31 Por añadidura, el importe del IVA a pagar en concepto de la transmisión de una empresa o de una parte de una empresa puede suponer una carga especialmente elevada para el cesionario en comparación con los recursos de la empresa de que se trate, incluso en el caso de que la universalidad de bienes transmitida no tenga inmuebles. Por ello, es conforme a la finalidad de la disposición de que se trata, como resulta del apartado 23 de la presente sentencia, conceder un tratamiento especial también a las transmisiones de una universalidad de bienes concomitantes a la celebración de un

arrendamiento de locales comerciales (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes, antes citada, apartado 41).

32 De las consideraciones anteriores resulta que procede realizar una apreciación global de las circunstancias de hecho que caracterizan la operación controvertida para determinar si ésta está comprendida en el ámbito del concepto de transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva. En este marco, debe concederse especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer.

33 Por lo que respecta, en particular, a la transmisión de las existencias y del equipamiento de un comercio minorista, ésta se realiza generalmente para permitir al adquirente continuar la gestión del citado comercio.

34 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 el que se encuentra el comercio.

35 En la medida en que la transmisión de las 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.

36 Además, cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiere 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.

37 También es necesario, para la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de 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 Zita Modes, antes citada, apartado 44).

38 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 24; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 47, así como de 18 de noviembre de 2010, X, C-84/09, Rec. p. I-11645, apartados 47 y 51).

39 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia resulta que, en el asunto principal, la transmisión de las existencias y del equipamiento comercial de los artículos de deporte concomitante al arrendamiento de los locales comerciales permitió al adquirente desarrollar la actividad económica autónoma llevada a cabo anteriormente por el vendedor. A este respecto, consta que dicha transmisión no puede considerarse una mera venta de existencias de productos. En efecto, tanto las existencias como el equipamiento comercial formaban parten del conjunto de bienes cedidos. Asimismo, el hecho de que el cesionario llevase a cabo la explotación del comercio de deporte durante cerca de dos años confirma que su intención no era liquidar de inmediato la actividad en cuestión.

40 Por ello, el hecho de que los locales comerciales se entregaran únicamente en alquiler al adquirente, y no se vendieran a éste, no constituye, en el asunto principal, un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor.

41 Por último, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si la duración del arrendamiento y la forma de finalizar éste deben tomarse en consideración para apreciar si la transmisión de un establecimiento comercial o de una parte de una empresa pueden calificarse como transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva.

42 A este respecto, procede señalar que elementos como la duración del arrendamiento celebrado y las formas acordadas para finalizarlo deben ser tenidas en cuenta al apreciar globalmente la operación de transmisión de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, dado que pueden influir sobre dicha apreciación en caso de que puedan impedir la continuidad duradera de la actividad económica.

43 Sin embargo, la posibilidad de resolver un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido previo preaviso a corto plazo no es, en sí misma, determinante para concluir que el cesionario tuviese la intención de liquidar de inmediato el establecimiento comercial o la parte de empresa transmitida. Por consiguiente, no puede denegarse la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva sobre la base de dicho único motivo.

44 Esta interpretación es conforme con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. En efecto, dicho principio se opone a que operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción de este impuesto (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20, y de 10 de marzo de 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Rec. p. I-1509, apartado 36). De ello resulta que se vulneraría dicho principio, si la posibilidad de aplicar el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva a una operación de transmisión de una universalidad de bienes, como la controvertida en el litigio principal, dependiese de las condiciones del contrato de arrendamiento, y, en particular de su duración y de su forma de resolución.

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma.

Costas

46 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado

comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma.

Firmas