CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 26 de septiembre de 2002 [1]

1. Con arreglo al artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva sobre el IVA, [2] los Estados miembros pueden 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.

2. En la presente petición de decisión prejudicial, el Tribunal d'Arrondissement de Luxemburgo desea saber fundamentalmente si una disposición de Derecho nacional de este tipo debe aplicarse automáticamente cuando el beneficiario o el cesionario es un sujeto pasivo, o si es preciso que esa persona haga uso de los bienes transmitidos continuando la misma actividad o tipo de actividad del cedente y, en tal caso, si el Estado miembro de que se trata puede o debe exigir que posea una autorización administrativa para llevar a cabo dicha actividad.

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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 04/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

La normativa controvertida

3. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal. Los sujetos pasivos se definen en el artículo 4, apartado 1, como las personas que realizan una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Entre las actividades económicas se incluye, a tenor del artículo 4, apartado 2, la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

4. En el artículo 5 se definen las entregas de bienes. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Sin embargo, con arreglo al artículo 5, apartado 8:

«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.»

5. La posibilidad de considerar que tales cesiones no constituyen entregas de bienes ha sido introducida en Luxemburgo mediante el artículo 9, apartado 2, de la Ley del IVA modificada, de 12 de febrero de 1979, con arreglo al cual, con carácter excepcional, las entregas de bienes no serán tratadas como tales en el supuesto de «la cesión, bajo cualquier forma y por cualquier motivo, de una universalidad total o parcial de bienes a otro sujeto pasivo. En ese caso, se considerará que el cesionario continúa la personalidad del cedente». [3]

6. No se ha comunicado al Tribunal de Justicia ninguna otra disposición nacional adoptada en virtud de la segunda frase del artículo 5, apartado 8, con objeto de evitar distorsiones de la competencia cuando el beneficiario no sea sujeto pasivo total.

3 — Con arreglo al artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, el artículo 5, apartado 8, se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios, entre las que se incluyen las cesiones de bienes incorporales (artículo 6, apartado 1).

El litigio principal

7. La controversia planteada ante el órgano jurisdiccional nacional se deriva de la venta realizada por Zita Modes SARL (en lo sucesivo, «Zita Modes») a Parfumerie Milady (en lo sucesivo, «Milady») de determinados bienes de un establecimiento mercantil de venta al por menor de artículos de confección. En la factura, por un importe de 1,7 millones de LUF, se describía el objeto de la venta como un establecimiento mercantil *(fonds de commerce)* y se indicaba: «La presente factura no está sujeta al régimen del IVA según las disposiciones legales vigentes.»

8. No se ha acreditado ante el órgano jurisdiccional nacional cuáles han sido los bienes vendidos, si bien, según la resolución de remisión, Zita Modes afirma que se trataba de accesorios de moda a juego con los artículos de confección que comercializaba, entre los que se incluyen perfumes producidos por la misma empresa fabricante de los artículos de confección y que fueron utilizados posteriormente por Milady para continuar la actividad de Zita Modes.

9. Las autoridades tributarias luxemburguesas se opusieron a la calificación de la operación, basándose fundamentalmente en que para que la excepción sea aplicable al cesionario, debe existir un sujeto pasivo que continúe la actividad del cedente y, en consecuencia, debe estar legalmente facultado para llevar a cabo ese tipo de actividad, si bien en el presente asunto Milady no tenía autorización administrativa para ope-

rar en el sector de que se trata. Por consiguiente, las autoridades tributarias luxemburguesas practicaron una liquidación complementaria por el importe de IVA adeudado por Zita Modes (que actualmente ha sido disuelta).

10. Zita Modes o sus representantes han impugnado la liquidación complementaria ante el Tribunal d'Arrondissement que, antes de resolver el asunto, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse 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, en el sentido de que la transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo constituye un requisito suficiente para que la operación no esté sujeta al impuesto sobre el valor añadido, con independencia de la actividad del sujeto pasivo o de la utilización que haga de los bienes transmitidos?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva en el sentido de que por transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo debe entenderse una transmisión total o parcial de una empresa a un sujeto pasivo que continúe la actividad total de la empresa cedente o simplemente en el sentido de una transmisión total o parcial de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo que continúe el tipo de actividad total o parcial del cedente, sin que haya transmisión de empresa o de un área de empresa?

3) En caso de respuesta afirmativa a una de las partes de la segunda cuestión, el artículo 5, apartado 8, ¿exige o permite a un Estado requerir que la actividad del beneficiario sea ejercida de conformidad con una autorización expedida por el organismo competente, para la actividad o el sector de actividad indicado, siempre que la actividad desarrollada esté comprendida en el circuito económico lícito en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia?»

Observaciones

11. Únicamente l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de l'État (autoridad tributaria luxemburguesa) y la Comisión han presentado observaciones por escrito. No se ha solicitado la celebración de una vista.

12. La autoridad tributaria sostiene que la finalidad del artículo 9, apartado 2, de la Ley luxemburguesa del IVA es evitar que persista un impuesto residual *(rémanence de taxe)* cuando el cesionario es un contribuyente sólo parcialmente facultado para deducir el impuesto soportado,[4] contribuyendo de ese modo a garantizar la neutralidad del IVA.

13. Si ha de considerarse que el cesionario continúa la personalidad del cedente, debe desarrollar necesariamente el mismo tipo de actividad; de otro modo, el artículo 9, apartado 2, de la Ley del IVA sería extremadamente difícil de aplicar y carecería, en efecto, prácticamente de sentido, en particular en lo que se refiere a las regularizaciones relativas a los bienes de inversión.[5] Por tanto, ese requisito está implícito tanto en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva como en el artículo 9, apartado 2, de la Ley luxemburguesa.

14. La Comisión adopta un planteamiento en cierto modo diferente.

15. En primer lugar, teniendo en cuenta la finalidad del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, la Comisión cita la consideración de motivos de su Propuesta de Sexta Directiva,[6] en la que se indica que tal facultad era posible «para conseguir una mayor simplicidad y no sobrecargar los recursos de la empresa». Se trata así de evitar que se facturen frecuentemente elevadas cuotas tributarias, se abonen al Estado y se recuperen posteriormente mediante la deducción del impuesto soportado. La finalidad de la segunda frase, que no figuraba en la propuesta inicial, es permitir a los Estados miembros que regulen los supuestos en que el cesionario no dispone de un derecho de deducción total. Naturalmente, ambas partes de la disposición son optativas. Por último, el principio de la neutralidad del IVA implica que la aplicación del artículo 5, apartado 8, debe dar lugar exactamente al mismo resultado que si el impuesto hubiera sido aplicado y deducido del modo habitual.

16. A continuación, la Comisión señala que, pese a que el órgano jurisdiccional nacional ha considerado que ha existido una cesión de activos de empresa, debe determinar además si se trata de una transmisión «total o parcial de una universalidad de bienes», expresión a la que debe atribuirse una definición comunitaria. La Comisión menciona una serie de formulaciones, procedentes de la jurisprudencia y la legislación, que pueden contribuir a llegar a esa definición y en las que se

4 — Desde el punto de vista del proveedor, las entregas sujetas al impuesto se denominan comúnmente «productos» y el IVA aplicado sobre ellas «impuesto repercutido»; si el destinatario los utiliza para realizar nuevas entregas constituyen, desde su punto de vista, «insumos» y el IVA es el «impuesto soportado» (véase el análisis en el punto 20 y siguientes *infra*).

5 — Véanse los puntos 23 y 29 *infra*.

6 — *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 10; lo que es ahora la primera frase del artículo 5, apartado 8, era el artículo 5, apartado 4, en la propuesta inicial.

destaca básicamente la existencia de una unidad identificable y organizada capaz de funcionar como un negocio. Sin embargo, la mera venta de las existencias no está comprendida en esa definición.

17. Volviendo a las cuestiones del órgano jurisdiccional nacional, la Comisión no considera necesario que la actividad mercantil del cesionario sea idéntica a la del cedente. Lo que importa es que la aplicación del artículo 5, apartado 8, conduzca al mismo resultado que si el impuesto hubiera sido aplicado, ingresado y posteriormente recuperado mediante la deducción del impuesto soportado; por consiguiente, sólo es necesario que el cesionario pueda efectuar dichas deducciones, es decir, debe ser un sujeto pasivo que utilice los activos vendidos para sus operaciones gravadas.

18. En lo que respecta al hecho de que Milady no disponía de autorización para desarrollar la misma actividad que Zita Modes, la Comisión señala que, según la jurisprudencia, una actividad comercial ilícita no queda excluida del ámbito de aplicación del IVA siempre que pueda competir de alguna forma con actividades lícitas. No obstante, si la aplicación en tal caso del artículo 5, apartado 8, pudiera dar lugar a distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán adoptar medidas correctivas con arreglo a lo dispuesto en la segunda frase de esa disposición.

Apreciación

Finalidad del artículo 5, apartado 8

19. Como se ha señalado acertadamente, el alcance y los efectos del artículo 5, apartado 8, deben determinarse a la luz de su finalidad.

20. Esa finalidad debe apreciarse a su vez en el contexto del sistema del IVA en su totalidad, cuyo fundamento se establece en el artículo 2 de la Primera Directiva del IVA: [7]

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa

7 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

21. Así pues, el régimen de deducciones ha sido concebido para evitar un efecto acumulativo cuando el IVA ya ha sido exigido sobre bienes o servicios utilizados para producir los que se suministran o, dicho de otro modo, para evitar que el IVA se exija de nuevo sobre bienes o servicios ya gravados con el IVA. Se forma una cadena de operaciones en la que la cuota neta pagadera en cada eslabón —es decir, la cuota total exigible por la operación de que se trate menos las cuotas ya cargadas sobre los insumos— es una determinada proporción del valor añadido en esa fase. Cuando la cadena finaliza con una entrega de bienes al consumidor final, la cuota total percibida —y soportada en última instancia por ese consumidor, puesto que los diferentes comerciantes de la cadena habrán podido deducir todos los importes que han abonados— habrá sido la proporción pertinente del precio final.

22. Sin embargo, esa deducción no es pertinente cuando el impuesto soportado ha sido ingresado por entregas de bienes que no se utilizan para producir productos sujetos al impuesto. Tales situaciones incluyen los supuestos en que un sujeto pasivo utiliza dichos bienes para su propio uso particular (y actúa, por tanto, como consumidor final) o para realizar nuevas entregas de bienes exentas, por las que no se devenga IVA. [8]

23. Por consiguiente, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo podrá ejercer su derecho de deducción en la medida en que los bienes y servicios gravados se utilicen «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas». Cuando se utilicen indistintamente para operaciones con derecho a deducción del IVA y para operaciones que no conlleven ese derecho, en el artículo 17, apartado 5, se dispone que «sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas», proporción que será determinada (sin perjuicio de determinadas modificaciones optativas) conforme al artículo 19, en el que se establece, básicamente, la deducción de una fracción equivalente al volumen de negocios relativo a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción dividido por la cuantía total del volumen de negocios. Además, en el artículo 20 se autoriza la realización de una regularización, en particular cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones [9] y, en el supuesto de los bienes de inversión, durante un período de cinco a veinte años. [10]

8 — Determinadas operaciones internas están exentas de IVA con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva, mientras que en los artículos 14 a 16 se establecen excepciones en el comercio internacional. Sin embargo, al menos en el comercio nacional, el hecho de que una operación determinada esté exenta no significa que las operaciones anteriores de la misma cadena estén también exentas, sino que el impuesto abonado en fases precedentes ya no puede recuperarse mediante deducción, incluso —aunque la justificación en este supuesto puede ser más cuestionable— cuando la operación exenta sea un elemento constitutivo del precio de una posterior operación sujeta al impuesto.

9 — Artículo 20, apartado 1, letra b).

10 — Artículo 20, apartado 2.

24. Dejando aparte por el momento la cuestión de qué constituye exactamente «una universalidad total o parcial de bienes» y dándole el sentido más general de «empresa», coincido básicamente con la opinión de la Comisión acerca de la función del artículo 5, apartado 8, en ese contexto.

25. Si A vende su empresa a B, se trata en principio de una operación gravada. En el supuesto probable de que B continúe explotando la empresa, de modo independiente o como parte de otra empresa, el impuesto abonado por esa operación será deducible en la medida en que las propias operaciones efectuadas por B estén gravadas, puesto que la compra de la empresa será un elemento constitutivo del precio de la realización de esas operaciones. En una parte considerable de los supuestos se tratará de una empresa que lleva a cabo exclusivamente operaciones gravadas y, en consecuencia, será deducible el importe en su totalidad.

26. Sin embargo, es probable que el IVA exigido por la venta de una empresa suponga una cantidad considerable, de la que la empresa o su nuevo dueño se vean privados en una coyuntura comercial posiblemente delicada, aunque cabe que dicha cantidad no sea retenida en última instancia por las autoridades tributarias. [11]

27. Obviamente, en tales circunstancias puede resultar ventajoso considerar que no se ha producido en absoluto una operación gravada, evitando así la necesidad de que se abonen a las autoridades tributarias cantidades que se recuperarán posteriormente mediante deducción. De los considerandos citados por la Comisión se desprende que la primera frase del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva se formuló claramente teniendo en mente esa finalidad: la disposición estaba destinada a «conseguir una mayor simplicidad y a no sobrecargar los recursos de la empresa».

28. Cabe añadir que la simplificación evita asimismo problemas de valoración cuando diferentes activos están sujetos a distintos tipos impositivos de IVA. Como señala la United Kingdom Customs and Excise en el punto 1.5 de su comunicación 700/9 de marzo de 2002, «La transmisión de una empresa como negocio en funcionamiento», [12] la medida protege asimismo a las autoridades tributarias de la posibilidad de que el cedente, una vez aplicado el IVA sobre la cesión, no lo ingrese de hecho. En los supuestos conocidos como negocios

11 — Véanse asimismo mis conclusiones presentadas en el asunto Abbey Nacional (sentencia de 22 de febrero de 2001, C-408/98, Rec. p. I-1361), puntos 23 y 24.

12 — Véase la página www.hmce.gov.uk/forms/notices/700-9.htm.

«fénix», que entran deliberadamente en liquidación con una deuda fiscal considerable y sin activos, las autoridades tendrían, en otro caso, que permitir al cesionario deducir el impuesto soportado, con una pérdida neta de ingresos fiscales.

29. Sin embargo, la finalidad sólo está justificada cuando el cesionario hubiera podido, en cualquier caso, deducir el IVA aplicado. Si el negocio que adquiere se utiliza en su totalidad o en parte para realizar operaciones exentas, no se trataría (plenamente) de ese supuesto. Y si no es exigible el IVA sobre la adquisición, podría conseguir una ventaja competitiva injustificada sobre otros operadores que realicen el mismo tipo de operaciones exentas. Otra situación similar se produciría cuando son adquiridos por el cesionario bienes (principalmente de inversión), sobre los que el cedente haya deducido la totalidad del IVA, a un precio que no incluye ninguno de los impuestos que existirían si hubieran sido adquiridos en otras circunstancias y cuando el propio cesionario no está plenamente facultado para efectuar la deducción. [13]

30. Por consiguiente, era lógico añadir la segunda frase del artículo 5, apartado 8, para que los Estados miembros que ejercieran esa facultad pudieran asimismo adoptar medidas para evitar distorsiones de la competencia en tales supuestos.

31. En dicha frase, puede considerarse, a mi juicio, que la expresión «no sea sujeto pasivo total» puede comprender situaciones en las que el destinatario no sea sujeto pasivo en absoluto. En consecuencia, el requisito establecido en el artículo 9, apartado 2, de la Ley del IVA de Luxemburgo de que el cesionario debe ser un sujeto pasivo puede estar justificado al menos por esa razón, incluso a falta de requisitos expresos en el artículo 5, apartado 8, de la propia Sexta Directiva, aunque tales requisitos podrían también considerarse implícitos en el sistema de la disposición.

32. Por consiguiente, considerada en el contexto del sistema del IVA en su totalidad, la finalidad no es, como las autoridades luxemburguesas parecen creer, evitar la aplicación de un impuesto no deducible, sino impedir, en interés de una competencia justa, que, en circunstancias análogas, algunos operadores eludan dicho impuesto y otros tengan que abonarlo y repercutirlo sobre sus clientes.

13 — Véanse los considerandos de la Decisión 90/127/CEE del Consejo, de 12 de marzo de 1990, por la que se autoriza al Reino Unido a establecer una medida especial de inaplicación al apartado 8 del artículo 5 y a la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 73, p. 32), citada en B.J.M. Terra and J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD 1993, p. 288.

Universalidad total o parcial de bienes

33. A la luz de la finalidad del artículo 5, apartado 8, según se ha explicado anteriormente, podemos analizar su ámbito de aplicación y el tipo de operación a la que puede aplicarse.

34. En lo que respecta a una universalidad total de bienes existen pocas dificultades. Se trata de la cesión de una empresa en su totalidad que, como la Comisión ha señalado, comprenderá una serie de elementos diferentes. Por ejemplo, en los diccionarios jurídicos [14] el término francés *fonds de commerce,* utilizado en la factura del caso de autos, se define incluyendo tanto elementos materiales (como la fábrica, los materiales y las existencias) como inmateriales (como los derechos del arrendatario en el arrendamiento, el nombre o signo comercial, las patentes, las marcas y el fondo de comercio). Podrían añadirse los secretos comerciales, registros comerciales, listas de clientes, el beneficio de los contratos existentes y otros elementos similares.

35. El vínculo que aglutina esos elementos consiste en que su combinación permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello. Aisladamente son los ladrillos de una empresa; conjuntamente, constituyen la empresa.

36. De ello resulta, a mi juicio, que el concepto de «universalidad parcial de bienes» se refiere no a uno o varios elementos individuales de esa lista, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada.

37. Ello puede contrastarse con el supuesto en que el minorista cierra uno de sus establecimientos y vende sus existencias a otro comerciante, o con el caso de una empresa de servicios que suspende la prestación de un tipo de servicio y enajena los equipos correspondientes a un competidor. Cabría sostener que tales operaciones están comprendidas en el significado literal de «transmisión de una universalidad parcial de bienes», pero, en ese caso, también podría estar comprendida la venta de cualquier bien. Sin embargo, a la luz de la finalidad del artículo 5, apartado 8, resulta evidente que no lo están y que a lo que se refiere es a la transmisión de una parte independiente de una empresa más amplia.

38. Asimismo, debe recordarse que el artículo 5, apartado 8, está concebido para aplicarse cuando la cuota del IVA sea excepcionalmente onerosa para la empresa de que se trate. Pese a que el sistema de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA

14 — Véanse, por ejemplo, Gérard Cornu (ed.), *Vocabulaire juridique* (segunda edición, 1990), Presses universitaires de France, y Raymond Guillien y Jean Vincent (ed.), *Lexique de termes juridiques* (sexta edición, 1985), Dalloz.

devengado en el marco de todas sus actividades económicas [15] —el «principio de neutralidad»—, su funcionamiento exige de hecho habitualmente que los empresarios anticipen efectivamente cantidades (exigidas sobre sus insumos) que recuperarán posteriormente mediante la retención de una parte proporcional del impuesto (sobre sus productos) abonado por sus clientes. Tales anticipos continuos pueden considerarse aceptables en el tráfico comercial ordinario, si bien, para el nuevo propietario de una empresa, es considerablemente más gravosa la obligación de anticipar el impuesto sobre su valor total y en una única ocasión.

39. Cuando un sujeto pasivo adquiere a otro sujeto pasivo bienes independientes —una marca, por ejemplo, o una parte o incluso la totalidad de las existencias o equipos de un negocio— puede considerarse una operación o inversión comercial ordinaria y el anticipo del IVA es una parte normal de las obligaciones del empresario. Sin embargo, cuando la transmisión abarca a una empresa en su totalidad, se trata de un supuesto extraordinario y puede estar justificado un tratamiento especial puesto que es previsible que el importe del IVA que debe anticiparse por la transmisión sea especialmente elevado en comparación con los recursos de la empresa de que se trate.

15 — Véase, por ejemplo, la sentencia Abbey National, antes citada, apartado 24, junto con la jurisprudencia allí citada.

40. Como señala la Comisión, el planteamiento resumido en el punto 36 *supra* es coherente con las definiciones dadas en otros contextos tanto por el Tribunal de Justicia como por el legislador. En la sentencia Commerz-Credit-Bank, [16] el Tribunal de Justicia definió «una rama de actividad» en el sentido de la Directiva 69/335/CEE del Consejo [17] como «un conjunto de bienes y de personas que pueden contribuir a realizar una actividad determinada». Y en la Directiva 2001/23/CE del Consejo [18] se define una «[transmisión] de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o centros de actividad» como la «[transmisión] de una entidad económica que mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados, a fin de llevar a cabo una actividad económica, ya fuere esencial o accesoria».

41. Esa última definición, que ya figuraba en la Directiva 98/50/CE del Consejo, [19]

16 — Sentencia de 13 de octubre de 1992 (C-50/91, Rec. p. I-5225), apartado 17 y el fallo; véanse asimismo mis conclusiones presentadas en este asunto y la sentencia de 13 de diciembre de 1991, Muwi Bouwgroep (C-164/90, Rec. p. I-6049), especialmente el apartado 22 de la sentencia y el punto 18 de mis conclusiones.

17 — Directiva de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22); véase el artículo 7, apartado 1, letra b).

18 — Directiva de 12 de marzo de 2001, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad (DO L 82, p. 16); véase el artículo 1, apartado 1.

19 — Directiva de 29 de junio de 1998, por la que se modifica la Directiva 77/187/CEE sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspaso de empresas, de centros de actividad o de partes de centros de actividad (DO L 201, p. 88); véase el artículo 1, apartado 1, letra b).

reflejó la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en los asuntos Spijkers[20] y Redmond Stichting,[21] en el sentido de que el criterio decisivo para determinar la existencia de tal transmisión es si la entidad de que se trata conserva su identidad, lo que se deduce sobre todo del hecho de que el nuevo empresario continúe o reanude efectivamente su explotación, y que para ello es preciso considerar todas las características de la operación, entre ellas el tipo de empresa o de centro de actividad, el hecho de que haya habido o no una transmisión de sus elementos materiales, el valor de los elementos inmateriales, en qué medida el nuevo empresario se hace cargo de los trabajadores, el que se haya transmitido o no la clientela, el grado de analogía de las actividades ejercidas antes y después de la transmisión, y la duración de una eventual suspensión de dichas actividades; no obstante, todos estos elementos son únicamente aspectos parciales de la evaluación de conjunto.

42. Aunque tales definiciones no son vinculantes en el contexto de la Sexta Directiva del IVA, resulta evidentemente conveniente que esos conceptos similares tengan un contenido uniforme en todo el Derecho comunitario, a menos que exista algún motivo concreto para lo contrario.

20 — Sentencia de 18 de marzo de 1986 (24/85, Rec. p. 1119), apartados 11 a 13.

21 — Sentencia de 19 de mayo de 1992 (C-29/91, Rec. p. I-3189), apartados 22 a 27.

43. Las consideraciones precedentes pueden ayudar al órgano jurisdiccional nacional a determinar la cuestión esencial relativa a si los bienes transmitidos por Zita Modes a Milady constituyen una universalidad total o parcial de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva.

Necesidad de desarrollar el mismo tipo de actividad del cedente

44. En primer lugar, procede señalar que el artículo 5, apartado 8, está formulado en términos generales y que no exige ningún requisito en cuanto a la utilización que debe hacerse de la «universalidad total o parcial de bienes» con posterioridad a la transmisión. Por lo tanto, en principio, no debe interpretarse que impone requisito alguno sin ningún motivo imperativo para ello.

45. Las autoridades tributarias luxemburguesas han alegado que el cesionario debe necesariamente continuar desarrollando el mismo tipo de actividad que el cedente puesto que éste será considerado su sucesor. El fundamento de ese argumento se desprende con mayor claridad de algunas versiones lingüísticas del artículo 5, apartado 8, que de otras. Mientras que en algunas versiones se emplea el término

equivalente al término inglés «successor», en otras, entre ellas la francesa, a la que se hace referencia en el litigio principal, se dice «continúa la personalidad» del cedente. En consecuencia, en opinión de las autoridades tributarias, no puede existir continuación de la misma personalidad sin continuación del mismo tipo de actividad.

46. En realidad, no parece producirse ninguna discrepancia entre los dos tipos de formulación. Interpretadas conjuntamente se refieren evidentemente al concepto de sucesión universal, en el que una persona asume todos los derechos y obligaciones de otra (en el presente asunto, naturalmente, únicamente todos los derechos y obligaciones en materia de IVA relacionados con la empresa cedida).

47. Por lo tanto, discrepo de la opinión de las autoridades tributarias, al menos en los términos restrictivos en los que se ha expresado ante el órgano jurisdiccional nacional.

48. En primer lugar, según señala la Comisión, de la formulación del artículo 5, apartado 8, se desprende claramente que tratar al cesionario como sucesor del cedente es la consecuencia de estimar que no se ha producido ninguna entrega de bienes, y no un requisito para efectuar dicha estimación.

49. En segundo lugar, aunque la cesión en sí no será gravada con el IVA, normalmente el impuesto se habrá abonado (y aún no deducido) al menos sobre algunos de los bienes cedidos y se repercutirá sobre el precio de cesión. Si el cedente hubiera conservado la empresa, habría tenido derecho a deducir ese impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 17 y, con posterioridad a la cesión, el cesionario se encontrará en la misma posición, siempre que se cumpla el mismo requisito de que los bienes por los que se haya abonado el impuesto soportado se utilicen para la entrega de bienes sujetos al impuesto. A la inversa, las cuotas de IVA debidas por el cedente serán adeudadas por el cesionario, que será también la persona afectada por las regularizaciones posteriores efectuadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Sexta Directiva, en relación con el impuesto ingresado inicialmente por el cedente.

50. Para que así suceda, no es esencial que el cesionario deba desarrollar exactamente el mismo tipo de actividad que el cedente. Es cierto que su posición se vería afectada si pasa a realizar operaciones gravadas en lugar de operaciones exentas, pero lo mismo sucedería con el cedente. Cuando

se produzcan distorsiones de la competencia,[22] deberán resolverse mediante las disposiciones nacionales con arreglo a lo dispuesto en la segunda frase del artículo 5, apartado 8.

51. Sin embargo, cabe preguntarse si un Estado miembro puede utilizar sólo parcialmente la facultad conferida en el artículo 5, apartado 8, considerando que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es una entrega de bienes únicamente si concurren otros requisitos —como, por ejemplo, que el cesionario utilice los bienes para el mismo tipo de actividad que el cedente— aunque esa norma no haya sido recogida en la Ley luxemburguesa del IVA.

52. En el artículo 5, apartado 8, se concede a los Estados miembros cierto margen en el sentido de que pueden adoptar medidas para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Sin embargo, ese margen está restringido a ese supuesto y no puede ampliarse a medidas que persigan una finalidad diferente a la de evitar distorsiones de la competencia o a casos en los que el beneficiario sea sujeto pasivo total. Una norma general que exija al cesionario desarrollar el mismo tipo de actividad que el cedente no parecería, a primera vista, comprendida dentro de esos límites.

53. Además, el Tribunal de Justicia ha adoptado un planteamiento bastante estricto en, al menos, un supuesto parecido.[23] Con arreglo al artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, los Estados miembros disponen de una amplia facultad discrecional para otorgar a los sujetos pasivos el derecho a optar por la sujeción al IVA en determinadas operaciones normalmente exentas, entre ellas el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles, para restringir el alcance del derecho de opción y determinar las modalidades de su ejercicio. Sin embargo, incluso en este supuesto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una vez concedido ese derecho de opción, los Estados miembros no pueden restringir su alcance, por ejemplo, únicamente al terreno, excluyendo los edificios que se levantan sobre él. Así, *a fortiori*, en el supuesto del artículo 5, apartado 8, no parece que pueda autorizarse a los Estados miembros a hacer uso de esa facultad con limitaciones distintas de las establecidas en la segunda frase. Y parece todavía menos aceptable, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, que esa limitación se aplique mediante una mera práctica administrativa ante la falta de promulgación de un acto legislativo.

54. Dicho esto, la finalidad del artículo 5, apartado 8, y el concepto de una «universalidad total o parcial de bienes» considerado a la luz de esa finalidad, presupone, en cualquier caso, que una empresa sea cedida

22 — Véanse los ejemplos del punto 29 *supra*.

23 — Véase la sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321), apartados 43 y siguientes.

y que continúe siendo explotada como tal con posterioridad a la cesión.

55. Incumbirá, pues, al órgano jurisdiccional nacional decidir si así sucede. Es difícil formular una definición comunitaria a tal efecto, puesto que el grado de similitud puede depender, en cierta medida, de las circunstancias específicas de cada Estado miembro. Sin embargo, criterios como los señalados por el Tribunal de Justicia en los asuntos Spijkers y Redmond Stichting [24] pueden ser de utilidad y, a mi juicio, la decisión puede basarse legítimamente en normas nacionales coherentes con el planteamiento del Tribunal de Justicia. Sin embargo, en el presente asunto, el Tribunal no ha sido informado de la existencia de tales normas nacionales.

Necesidad de disponer de autorización administrativa para llevar a cabo el tipo de actividad de que se trata

56. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, en sustancia, si el hecho de que el cesionario no esté autorizado para llevar a cabo el tipo de actividad económica que desarrolla en relación con los activos de empresa cedidos tiene alguna consecuencia sobre la aplicación de la facultad conferida en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva.

24 — Véase el punto 41 *supra*.

57. Como señala la Comisión, el Tribunal de Justicia ha declarado que, a diferencia de las transacciones de bienes intrínsecamente ilícitos, que no pueden integrarse nunca lícitamente en el circuito económico, los bienes y servicios que compiten con bienes y servicios lícitos permanecen sujetos a los impuestos normalmente adeudados en virtud de la normativa comunitaria, aun cuando ellos mismos sean ilícitos, [25] por ejemplo, en razón de la falta de autorización. Además, un Estado miembro no puede restringir el alcance de una exención del IVA que no haga ninguna distinción entre las operaciones lícitas e ilícitas únicamente a las operaciones autorizadas en el Derecho nacional. [26]

58. Así, con independencia de otras consecuencias que puedan derivarse en el Derecho nacional de la presunta falta de autorización de Milady para continuar la actividad económica propia de los activos de empresa adquiridos a Zita Modes —que parece pacífico que no entraña ninguna ilegalidad intrínseca—, la situación del IVA no resulta afectada, ni en lo referente a la cesión de los activos en sí ni en cualquier otro aspecto.

25 — Véase, en particular, la sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets (C-455/98, Rec. p. I-4993), apartados 19 a 24, junto con la jurisprudencia citada en el apartado 19; véanse asimismo los puntos 15 a 21 de las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Saggio.

26 — Sentencia de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan (C-349/96, Rec. p. I-973), apartados 35 y 36.

Conclusión

59. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal d'Arrondissement de Luxemburgo:

«1) Cuando un Estado miembro haya hecho uso de la facultad conferida en 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 sob4re el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe considerar que no se ha producido ninguna entrega de bienes siempre que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido de la referida disposición, con sujeción únicamente a las limitaciones recogidas en las medidas nacionales destinadas a evitar distorsiones de la competencia en los supuestos en que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.

2) Para que se produzca esa transmisión, los bienes transmitidos deberán constituir un conjunto suficiente que permita el desarrollo de una actividad económica y esa actividad debe ser llevada a cabo por el cesionario. La operación y sus circunstancias características deberán evaluarse conjuntamente con objeto de determinar si concurren esos requisitos, teniendo en cuenta, en particular, la naturaleza de los bienes cedidos y el grado de continuidad o similitud entre las actividades desarrolladas antes y después de la transmisión. En ese contexto, no es necesario que la actividad del cesionario sea la misma que la del cedente.

3) Carece de pertinencia a efectos de IVA si el cesionario dispone de autorización administrativa para desarrollar esa actividad.»