SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 27 de noviembre de 2003 *

En el asunto C-497/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburgo), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Zita Modes Sàrl

y

Administration de l'enregistrement et des domaines,

una decisión prejudicial sobre 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 su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18),

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. P. Jann, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D.A.O. Edward y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de la Administration de l'enregistrement et des domaines, por M^{e} F. Kremer, avocat;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y C. Giolito, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de septiembre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 19 de diciembre de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre siguiente, el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a 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 la versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Zita Modes Sàrl (en lo sucesivo, «Zita Modes») y la Administration de l'enregistrement et des domaines relativo a la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a la venta de un establecimiento mercantil de artículos de confección.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva somete 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 A tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta 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 En virtud del artículo 5, apartado 8, de la Sexta 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 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, dispone:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.»

Normativa nacional

7 Según el artículo 9, apartado 1, de la Ley luxemburguesa de 5 de agosto de 1969, relativa al impuesto sobre el valor añadido, modificada y completada por la Ley de 12 de febrero de 1979 (Mém. A 1979, p. 453; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), se considerará «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

8 El artículo 9, apartado 2, párrafo primero, de la Ley del IVA dispone:

«No obstante lo dispuesto en el apartado primero, no se considerará como entrega de bienes 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.»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

9 De la resolución se remisión se desprende que, el 29 de agosto de 1996, Zita Modes envió a la sociedad Milady, que explotaba una perfumería, una factura relativa a la «venta de un establecimiento comercial de artículos de confección» por un importe de 1.700.000 LUF. En la factura se indicaba que ésta no estaba sujeta al régimen del IVA según las disposiciones legales vigentes.

10 Mediante liquidación notificada el 25 de junio de 1998, la oficina tributaria I de Diekirch (Luxemburgo) de la Administration de l'enregistrement et des domaines rectificó de oficio el IVA adeudado por Zita Modes correspondiente al ejercicio de 1996, haciendo figurar bajo la rúbrica «Observaciones» la siguiente mención: «regularización del impuesto soportado deducido en el B.I. imposición de la cesión del establecimiento mercantil (artículo 9.2. no aplicable)».

11 La Administration de l'enregistrement et des domaines sostenía que el artículo 9, apartado 2, de la Ley del IVA no era aplicable debido a que no se había continuado la actividad del cedente, puesto que éste explotaba un comercio de ropa y el cesionario una perfumería.

12 En su reclamación de 1 de julio de 1998, Zita Modes alegó que dicha disposición no exige que el cesionario continúe la actividad del cedente en el mismo sector. Además, dado que ambos eran sujetos pasivos, si la cesión hubiera estado sujeta al IVA se habría devuelto éste en su totalidad.

13 El 25 de agosto de 1998, la Administration de l'enregistrement et des domaines desestimó esta reclamación, indicando en particular que el artículo 9, apartado 2,

de la Ley del IVA exige que el cesionario sea un sujeto pasivo que continúe la actividad del cedente en el mismo sector. Además, se afirmaba que es necesario que el cesionario esté legalmente autorizado para ejercer su actividad en este sector, lo cual, se decía, no era el caso, al faltar la autorización *ad hoc* del ministerio competente.

14 El 20 de noviembre de 1998, Zita Modes interpuso un recurso por el que solicitaba al Tribunal d'arrondissement de Luxembourg que se revocara la decisión de la Administration de l'enregistrement et des domaines y se declarase que la transmisión de su establecimiento mercantil a la sociedad Milady no estaba sujeta al IVA.

15 El órgano jurisdiccional remitente señala que está acreditado que Zita Modes efectuó una transmisión de bienes a la sociedad Milady por un precio de 1.700.000 LUF. Afirma, en cambio, que no consta exactamente qué bienes fueron transmitidos.

16 En particular, la resolución de remisión indica que no quedan demostradas las afirmaciones de Zita Modes según las cuales la transmisión se ha «realizado sobre "los accesorios de moda conjuntamente con los artículos de confección" que formaban parte del establecimiento mercantil de prêt-à-porter vendido, que estaba compuesto por "artículos de perfumería producida por [la] misma empresa [que ha fabricado los artículos de confección]", y que fueron utilizados por la [sociedad] Milady como continuación de la actividad de [...] Zita Modes».

17 Según el órgano jurisdiccional remitente, en el asunto principal procede decidir si la transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo, con independencia de cuál sea la actividad de éste, constituye un requisito suficiente para la aplicación de la regla prevista en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, según la cual, a efectos del IVA, tal transmisión no supone la realización de una entrega de bienes (en lo sucesivo, «regla de la no entrega»), o si la transmisión debe forzosamente realizarse con el fin de continuar la actividad del cedente.

18 Además, este órgano jurisdiccional indica que es preciso determinar si dicha disposición permite establecer una distinción entre, por un lado, la transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo que ejerce la actividad del cedente de conformidad con la autorización de establecimiento prescrita en el Estado miembro de que se trate y, por otro lado, la transmisión a un sujeto pasivo que no dispone de la autorización requerida.

19 En estas circunstancias, el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva [...] 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?

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 continúe la actividad del sector correspondiente a la universalidad parcial cedida, 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?

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 exigir que la actividad del beneficiario sea ejercida de conformidad con la autorización de

establecimiento en la actividad o en el sector de actividad prescrita, expedida por el organismo competente, siempre que la actividad desarrollada esté comprendida en el circuito económico lícito en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia?»

Sobre las cuestiones primera y segunda

20 Mediante sus cuestiones primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad, conferida por la primera frase de dicho apartado, de considerar que, a efectos del IVA, la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de la no entrega se aplica a toda transmisión de una universalidad de bienes o únicamente a aquellas cuyo beneficiario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

21 La Administration de l'enregistrement et des domaines señala que el artículo 9, apartado 2, de la Ley del IVA contribuye a garantizar el principio de neutralidad de este impuesto, dado que el cesionario asume los derechos y las obligaciones del cedente en materia de IVA, en particular los relativos a la eventual regularización de las deducciones efectuadas por los bienes de inversión.

22 Según ella, el requisito de que el cesionario continúe la actividad del cedente se desprende implícitamente tanto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, como del artículo 9, apartado 2, de la Ley del IVA.

23 En efecto, sostiene que si ha de considerarse que el cesionario continúa la personalidad del cedente, el cesionario debe desarrollar necesariamente la actividad hasta entonces ejercida por aquél.

24 La Comisión de las Comunidades Europeas señala, con carácter general, invocando en particular los apartados 24 y 35 de la sentencia de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva tiene sólo una finalidad de simplificación administrativa y de protección de la tesorería de los sujetos pasivos. Desde el punto de vista fiscal, conforme al principio de neutralidad, la aplicación de esta disposición debe dar lugar exactamente al mismo resultado, con independencia de si el IVA es facturado por el cedente y después deducido por el cesionario o de si la operación no está gravada.

25 Por otra parte, afirma que el artículo 5, apartado 8, segunda frase, de la Sexta Directiva tiene por objeto precisar que, si la transmisión de una universalidad de bienes se efectúa en favor de un sujeto pasivo que no dispone de un derecho de deducción total, la no sujeción al impuesto de la operación conduce a que quien es sujeto pasivo de forma parcial no tenga que soportar una parte del IVA no deducible, mientras que, si la operación hubiera estado gravada normalmente, habría debido soportarla.

26 Por lo que respecta al concepto de transmisión de una universalidad de bienes, que a su juicio constituye un concepto de Derecho comunitario cuya interpretación corresponde al Tribunal de Justicia, la Comisión alega que el órgano jurisdiccional remitente debe determinar si los bienes transmitidos constituyen una «universalidad total o parcial de bienes» en el sentido de la Sexta Directiva, es decir, activos que puedan ser explotados en el marco de una actividad económica (véanse los puntos 27 y 28 de las Conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto que dio lugar a la sentencia Abbey National, antes citada).

27 A este respecto, según la Comisión, la mera venta con carácter aislado de accesorios de moda no constituye una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido de la Sexta Directiva, sino una entrega ordinaria de existencias de una empresa. En cambio, la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica en el sentido de esta Directiva sí podría incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 8, de dicha Directiva.

28 Por lo que respecta a la utilización por el cesionario de la universalidad de los bienes transmitidos, la Comisión considera que una interpretación que exija que la actividad ejercida por éste sea exactamente la misma que la ejercida por el cedente sería muy restrictiva. En efecto, sostiene que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva precisa que el derecho a la deducción sólo puede ejercerse en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo. A su juicio, por tanto, el principio de la neutralidad del IVA requiere que la universalidad de bienes transmitida al cesionario sujeto pasivo se utilice para las necesidades de las operaciones gravadas de éste.

Apreciación del Tribunal de Justicia

29 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. De ello resulta que cuando un Estado miembro ha hecho uso de esta 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, de conformidad con el artículo 2 de ésta, dicha transmisión no está sujeta al IVA (véase la sentencia Abbey National, antes citada, apartado 30).

30 En virtud de la segunda frase del artículo 5, apartado 8, 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.

31 De ello se deriva que un Estado miembro que hace uso de la facultad conferida por la primera frase del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe aplicar la regla de la no entrega a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado.

32 Esta interpretación se ajusta al objetivo de la Sexta Directiva de determinar de manera uniforme y con arreglo a las normas comunitarias la base imponible del IVA (véase la sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 48). En efecto, al igual que las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva, la regla de la no entrega enunciada en el artículo 5, apartado 8, de esta misma Directiva constituye un concepto autónomo de Derecho comunitario que tiene por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, por lo que respecta a las exenciones, las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 11, y de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, Rec. p. I-5811, apartado 44).

33 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 Sexta Directiva 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».

34 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 (véanse, en particular, las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 11; de 19 de septiembre de 2000, Linster, C-287/98, Rec. p. I-6917, apartado 43; de 9 de noviembre de 2000, Yiadom, C-357/98, Rec. p. I-9265, apartado 26, y de 27 de febrero de 2003, Adolf Truley, C-373/00, Rec. p. I-1931, apartado 35).

35 Consta que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva no contiene ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar el sentido y el alcance del concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes.

36 En cuanto al contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, cabe señalar que las disposiciones de este artículo determinan qué constituye una entrega de bienes en el sentido de dicha Directiva. El apartado 1 de dicho artículo precisa que se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Sus apartados 2 a 7 definen lo que, a efectos de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben o pueden considerar como un bien corporal, una entrega de bienes y una entrega efectuada a título oneroso.

37 En lo que atañe al objetivo de la Sexta Directiva, procede recordar que, por un lado, según el principio fundamental inherente al sistema común del IVA y resultante de los artículos 2 de la 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 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), y de la Sexta Directiva, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29, y Abbey National, antes citada, apartado 27).

38 Por otro lado, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 44; Midland Bank, antes citada, apartado 19, y Abbey National, antes citada, apartado 24).

39 A la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo de ésta, tal como se describen en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia, queda de manifiesto 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.

40 Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

41 En efecto, como el Abogado General señaló correctamente en el punto 39 de sus conclusiones, está justificado un tratamiento especial en estas circunstancias, puesto que es posible 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.

42 En segundo lugar, por lo que respecta a la utilización que el beneficiario debe hacer de la universalidad de bienes transmitida, resulta obligado señalar que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva no contiene ningún requisito expreso relativo a tal utilización.

43 En cuanto a la circunstancia, prevista en ese apartado 8, de que el beneficiario continúe la personalidad del cedente, debe estimarse que, como acertadamente señala la Comisión, del tenor literal de dicho apartado se desprende que esta continuación no constituye un requisito para la aplicación de éste, sino una mera consecuencia del hecho de considerar que no ha tenido lugar ninguna entrega de bienes.

44 Ciertamente, cabe deducir de la finalidad del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y de la interpretación del concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» que se desprende de ésta, según resulta del apartado 40 de la presente sentencia, que las transmisiones a que se refiere esta disposición son aquellas cuyo beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

45 En cambio, el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva no exige en modo alguno que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente.

46 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad, conferida por la primera frase de dicho apartado, de considerar que, a efectos del IVA, la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de la no entrega se aplica —sin perjuicio de una eventual utilización de la posibilidad de limitar tal aplicación en las condiciones

previstas en la segunda frase del mismo apartado— a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

Sobre la tercera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

47 La Administration de l'enregistrement et des domaines alega que el control de las condiciones del ejercicio de la actividad del cesionario se ejerce en el marco de una situación meramente interna de los Estados miembros.

48 Por lo que respecta a las autorizaciones legales requeridas para ejercer una actividad, la Comisión sostiene, por un lado, refiriéndose a la sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros (C-455/98, Rec. p. I-4993), que el eventual ejercicio por la sociedad Milady de una actividad sin la autorización administrativa requerida daría lugar a una imposición en virtud del principio de neutralidad fiscal, puesto que los productos vendidos «ilícitamente» parecen competir con los mismos productos vendidos lícitamente. Por otro lado, refiriéndose a la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), la Comisión recuerda que un Estado miembro no puede restringir el alcance de una exención del IVA únicamente a las prestaciones efectuadas por los aseguradores autorizados por el Derecho nacional para ejercer la actividad de asegurador.

Apreciación del Tribunal de Justicia

49 Cabe recordar en primer lugar que, como ha sostenido el Tribunal de Justicia en el apartado 31 de la presente sentencia, un Estado miembro que hace uso de la facultad conferida por la primera frase del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva debe aplicar la regla de la no entrega que esta disposición contiene a toda transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y no puede, por tanto, limitar la aplicación de dicha regla sólo a algunas de estas transmisiones, salvo en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado.

50 Además, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia en lo que atañe a la exención de las operaciones de seguro (véase la sentencia CPP, antes citada, apartados 35 y 36), un Estado miembro no puede restringir el alcance de la regla de la no entrega prevista en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva únicamente a las operaciones efectuadas por operadores económicos autorizados por el Derecho nacional a ejercer la actividad de que se trate.

51 Por otra parte, conforme al principio de neutralidad fiscal, las transacciones que, aunque ilícitas, no estén relacionadas con mercancías cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o sus características específicas y que puedan competir con transacciones lícitas están sujetas a los impuestos normalmente adeudados en virtud de la normativa comunitaria (véase, por lo que respecta a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros, la sentencia Salumets y otros, antes citada, apartados 19, 20 y 23).

52 No influye a este respecto la circunstancia de que el ejercicio de actividades económicas esté sujeto en el Estado miembro de que se trata a un régimen especial de autorización de establecimiento (véase, en este sentido, la sentencia Salumets y otros, antes citada, apartado 22).

53 Huelga señalar que no se excluye que un operador económico que ejerce una actividad económica para la que carece de autorización de establecimiento compita con operadores económicos que sí tienen las autorizaciones requeridas.

54 En consecuencia, por un lado, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte de una empresa está, en principio, sujeta al IVA, aunque el cesionario no posea la autorización de establecimiento requerida por el Estado miembro de que se trate para el ejercicio de la actividad económica que este establecimiento o esta parte de una empresa permite desarrollar. Por otro lado, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida por el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, esta transmisión no puede quedar excluida de la aplicación de la regla de la no entrega por la única razón de que el beneficiario no posea tal autorización.

55 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida por el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, de considerar que, a efectos del IVA, la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, dicha disposición se opone a que el Estado miembro restrinja la aplicación de esta regla de la no entrega únicamente a las transmisiones de una universalidad de bienes cuyo beneficiario posea una autorización de establecimiento para la actividad económica que esta universalidad permite ejercer.

Costas

56 Los gastos efectuados por la Comisión, que ha presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteada por el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg mediante resolución de 19 de diciembre de 2001, declara:

1) **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 su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad, conferida por la primera frase de dicho apartado, de considerar que, a efectos**

del impuesto sobre el valor añadido, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de la no entrega se aplica —sin perjuicio de una eventual utilización de la posibilidad de limitar tal aplicación en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado— a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

2) Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad conferida por el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión resultante de la Directiva 95/7, de considerar que, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, dicha disposición se opone a que el Estado miembro restrinja la aplicación de esta regla de la no entrega únicamente a las transmisiones de una universalidad de bienes cuyo beneficiario posea una autorización de establecimiento para la actividad económica que esta universalidad permite ejercer.

Jann Edward von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de noviembre de 2003.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

V. Skouris