

NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LA TRANSMISIÓN DE NEGOCIO: ¿SE HA DE ACOMPAÑAR DE LA CESIÓN DE LOS EMPLEADOS?



José María Tovillas Morán
Col·legiat Núm: 20.114

NO SUJECCIÓN A IVA DE LA TRANSMISIÓN DE UNA EMPRESA

El artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Ley 28/2014, dispone que:

“No estarán sujetas al impuesto:

1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

La mera cesión de bienes o de derechos.

Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto en el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como una mera cesión de bienes o de

derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma. (...)”

La vigente redacción del número 1º, del artículo 7 LIVA clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (SSTJUE de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, Zita-Modes; 10 de noviembre de 2011 en el asunto C-444/10, Christel Schiever).

A modo de síntesis, se puede afirmar que la no sujeción prevista en el artículo 7.1º LIVA requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

Los elementos transmitidos han de constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente. El concepto de “universalidad parcial de bienes” se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada. 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. Dentro de este concepto caben las unidades productivas surgidas como consecuencia de un procedimiento concursal.

La unidad económica objeto de transmisión debe quedar afecta al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. No es exigible que el adquirente realice una actividad empresarial o profesional idéntica a la que venía realizando el transmitente.

No se establecen requisitos en cuanto a la naturaleza del negocio jurídico traslativo (venta, permuta, donación, sucesión, aportación a sociedad, fusión, escisión) ni en relación con el régimen tributario respecto de otros tributos como el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF o el ITP-AJD.

Es importante destacar que la reforma realizada por la Ley 28/2014 ha aclarado que la valoración del cumplimiento de los requisitos de unidad econó-

mica autónoma debe realizarse en sede del transmitente y ello con independencia de que, tras la transmisión, en sede del adquirente pudiera nacer o no una unidad económica autónoma.

Por lo tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción en el IVA exige que el conjunto de los elementos transmitidos por cada sociedad hubiera sido suficiente para permitir el desarrollo de una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

¿La no sujeción está condicionada a la cesión de los empleados junto con la organización empresarial? La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha tenido ocasión de manifestarse en diversas consultas en relación con potenciales supuestos de no sujeción vinculados con transmisiones de negocios en funcionamiento. Existe una pluralidad de consultas evacuadas por la DGT en las que se condiciona la presencia de una unidad económica autónoma en sede del transmitente capaz de funcionar por sus propios medios a la presencia de empleados cuyos contratos habrían de ser objeto de cesión al adquirente. Según esta doctrina, uno de los elementos que han de estar presentes en la universalidad de bienes y derechos que son objeto de transmisión para que la misma se considere como una unidad económica autónoma susceptible de beneficiarse del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º LIVA es el de los empleados, de los recursos humanos.

Así, en la Consulta V1253-13, de 12 de abril de 2013, se puede leer que:

“siempre que, junto con los activos transmitidos, se hayan cedido los medios humanos (personal encargado de la actividad empresarial) y materiales necesarios para considerar que se transmite una unidad económica capaz de funcionar de manera autónoma”.

En el mismo sentido se publicaron las consultas V0881-23 o V3097-23.

Por lo tanto, la DGT exige, a efectos de que la transmisión de unidad económica esté no sujeta al IVA, la presencia de una relación jurídico-laboral que vincule a los trabajadores con la entidad transmitente y que ese vínculo sometido al Estatuto de los Trabajadores se altere dando lugar a una subrogación en la condición de empleados del adquirente, nuevo explotador de la unidad económica transmitida. ¹⁴