



TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Asunto T-397/25

Alcance de la no sujeción en la transmisión de
negocio con reserva del inmueble

15/09/2026

Documento original adjunto.

Este documento se difunde con fines informativos.
El contenido original no ha sido modificado ni alterado.
Fuente: Tribunal General de la Unión Europea

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

de 2 de septiembre de 2026 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Artículos 19 y 29 de la Directiva 2006/112/CE — Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes — Contrato concomitante y separado de arrendamiento de un bien inmueble — Asunción de la actividad — Arrendamiento de un inmueble — Local arrendado por el cedente al cesionario de un establecimiento mercantil y utilizado por el cesionario a efectos del ejercicio de la actividad imponible asumida — Derecho a deducción — Artículos 184 à 190 de la Directiva 2006/112 — Regularización de la deducción del IVA respecto del cedente »

En el asunto T-397/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica), mediante resolución de 23 de mayo de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de junio de 2025, en el procedimiento entre

A&P Deco NV

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Póltorak, Presidenta, y el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt (Ponente), y los Sres. D. Petrлік e I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 20 de junio de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A&P Deco, por el Sr. H. Vandebergh, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. P. Cottin y las Sras. M. Jacobs y C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. N. Cambien y M. Herold, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 15 de abril de 2026;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 14, 19, 24, 29 y 184 a 190 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la sociedad A&P Deco NV y el Belgische Staat (Estado belga) en relación, por una parte, con la aplicabilidad del régimen especial previsto en los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA a un bien inmueble arrendado al mismo tiempo que la cesión de un establecimiento mercantil, realizada en concepto de transmisión de una universalidad de bienes, por el cedente al cesionario de dicho establecimiento, cuando ese bien inmueble se utiliza para las necesidades de la actividad imponible asumida, así como, por otra parte, en su caso, con la incidencia del referido régimen en la regularización de las deducciones prevista en los artículos 184 a 190 de la citada Directiva.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»
- 4 El artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA dispone:

«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.»
- 5 El artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»
- 6 Conforme al artículo 29 de la Directiva del IVA:

«El artículo 19 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios.»
- 7 A tenor del artículo 135 de la Directiva del IVA:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]
- 1) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.
2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra 1) del apartado 1 las operaciones siguientes:

a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar,

incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

- b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
- c) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
- d) los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1.»

- 8 El artículo 168 de la Directiva del IVA regula el derecho a deducción en los siguientes términos:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

- 9 El artículo 184 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

- 10 De conformidad con el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.»

- 11 Con arreglo al artículo 186 de la Directiva del IVA, los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.

- 12 El artículo 187, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados.

[...]

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá prorrogarse hasta veinte años.»

- 13 El artículo 188 de la Directiva del IVA establece:

«1. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización.

Se presumirá que la actividad económica está totalmente gravada en el caso de que la entrega del bien de inversión esté gravada.

Se presumirá que la actividad económica está totalmente exenta en el caso de que la entrega del bien de inversión esté exenta.

2. La regularización prevista en el apartado 1 se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir. Sin embargo, cuando la entrega del bien de inversión esté exenta, los Estados miembros podrán no exigir una regularización siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones cuyo IVA sea deducible.»

14 A tenor del artículo 189 de la Directiva del IVA:

«En la aplicación de los artículos 187 y 188 los Estados miembros podrán tomar las siguientes medidas:

a) definir la noción de bienes de inversión;

[...]»

15 El artículo 190 de la Directiva del IVA dispone:

«A efectos de los artículos 187, 188, 189 y 191, los Estados miembros podrán considerar como bienes de inversión los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a los bienes de inversión.»

Derecho belga

16 La petición de decisión prejudicial incluye referencias a la wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Ley por la que se establece el Código del impuesto sobre el valor añadido), de 3 de julio de 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 de julio de 1969, p. 7046), en su versión aplicable al litigio (en lo sucesivo, «Código del IVA»), así como al Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Real Decreto n.º 3 sobre el régimen de deducciones del impuesto sobre el valor añadido), de 10 de diciembre de 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 de diciembre de 1969, p. 12006), en su versión aplicable al litigio (en lo sucesivo, «Real Decreto n.º 3»).

Código del IVA

17 De la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud del artículo 9, párrafo segundo, punto 2, del Código del IVA, se entenderá por bienes, a efectos de la aplicación de dicho Código, los bienes corporales, incluidos los derechos reales, distintos del derecho de propiedad, que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles.

18 El artículo 10, apartado 1, del Código del IVA establece:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

19 El artículo 11 del Código del IVA tiene el siguiente tenor:

«No se considerará entrega la cesión de una universalidad de bienes o de la parte de una empresa, a título oneroso o gratuito, en forma de aportación a una sociedad o en otro concepto, cuando el cesionario sea un sujeto pasivo que podría deducir total o parcialmente el impuesto en caso de que se adeudase en virtud de la cesión. En este caso, se considerará que el cesionario continúa la personalidad del cedente.»

20 En virtud del artículo 18, apartado 3, del Código del IVA:

«No se considerarán prestaciones de servicios las operaciones mencionadas en el [apartado 1] realizadas con motivo de la cesión, en forma de aportación a una sociedad o en otro concepto, de una universalidad de bienes o de la parte de una empresa en las condiciones establecidas en el artículo 11.»

21 Por último, de la petición de decisión prejudicial se desprende que la exención del IVA relativa al arrendamiento de inmuebles resulta del artículo 44, apartado 3, punto 2, del Código del IVA.

- 22 En virtud del artículo 9 del Real Decreto n.º 3, el período de regularización se amplía a quince años para los edificios y los derechos reales sobre edificios adquiridos con aplicación del régimen del IVA.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 23 A&P Deco, sujeto pasivo del IVA, ejercía una actividad de jardinería en locales empresariales de los que era propietaria. Encargó la construcción de dichos locales en 2004 y 2005 y llevó a cabo obras de transformación y de adaptación entre 2008 y 2011. Dedujo el IVA que había gravado dichas operaciones.
- 24 El 23 de enero de 2013, cedió, con arreglo al régimen del artículo 11 del Código del IVA, a saber, en el marco de la transmisión de una universalidad de bienes, su establecimiento mercantil a la sociedad WR Woestijnroos BV, también sujeta al IVA. Ese mismo día, A&P Deco cedió en alquiler a WR Woestijnroos los locales en los que ejercía su actividad de jardinería, y esta última continuó desarrollando dicha actividad de jardinería en esos locales.
- 25 Tras una inspección realizada a A&P Deco, la Administración tributaria belga procedió a la regularización, *pro rata temporis*, del IVA inicialmente deducido por las obras relativas a los locales de que se trata en el litigio principal debido a un cambio en el uso de dichos locales. Según la Administración tributaria, el arrendamiento de esos locales constituía para A&P Deco una actividad económica exenta del IVA con arreglo al artículo 44, apartado 3, punto 2, del Código del IVA y, por tanto, no daba derecho a deducir el IVA.
- 26 A raíz de la referida inspección, se redactaron cuatro documentos de regularización y se notificaron cuatro requerimientos, a los que A&P Deco se opuso.
- 27 Mediante sentencia de 13 de febrero de 2020, el rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt (Tribunal de Primera Instancia de Limburgo, Sección de Hasselt, Bélgica) desestimó por infundado el recurso de A&P Deco.
- 28 Mediante sentencia de 21 de septiembre de 2021, el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes, Bélgica) desestimó el recurso de apelación interpuesto por A&P Deco contra la sentencia de 13 de febrero de 2020.
- 29 A&P Deco interpuso un recurso de casación contra la sentencia del hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes), alegando, en esencia, que la ficción en virtud de la cual aquel a quien se transmite la universalidad de los bienes continúa la personalidad del cedente con arreglo a los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA tiene como consecuencia que la obligación de regularización relativa al IVA inicialmente deducido por el cedente se transfiera al cesionario y que, en tal caso, no debe practicarse ninguna regularización al cedente en relación con la deducción del IVA que grava la adquisición, construcción, reforma o mejora de las partes de los locales empresariales que se ceden en arriendo al cesionario y que este último sigue utilizando para el ejercicio de la actividad imponible asumida.
- 30 El Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, considera que solo puede encontrarse una solución a la controversia mediante una interpretación del artículo 19 de la Directiva del IVA.
- 31 En estas circunstancias, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 14, 19, 24 y 29, así como los artículos 184 a 190 de la Directiva [del IVA] y el principio de neutralidad [del IVA] consagrado en el artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva en el sentido de que, en el supuesto de que se ponga a disposición la posesión de un bien inmueble mediante un contrato de arrendamiento mercantil con motivo de la transmisión de un establecimiento mercantil, no debe efectuarse ninguna regularización, respecto al cedente de este, que es además el

arrendador del bien inmueble, de la deducción del IVA que grava la adquisición, construcción, reforma o mejora de las partes de los locales empresariales que se ceden en arriendo al cesionario y que siguen siendo utilizadas por este último en el ejercicio de la actividad imponible asumida?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 32 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 14, 19, 24, 29 y 184 a 190 de la Directiva del IVA, así como el principio de neutralidad del IVA, deben interpretarse en el sentido de que, cuando, con motivo de una cesión de un establecimiento mercantil realizada en concepto de transmisión de una universalidad de bienes, el cedente de dicho establecimiento mercantil arrienda al cesionario, con exención del IVA, un bien inmueble, y este bien sigue siendo utilizado por el cesionario para el ejercicio de la actividad imponible asumida, debe practicarse al cedente una regularización de la deducción del IVA que grava la adquisición, construcción, reforma o mejora del referido bien.

Sobre los artículos 14, 19, 24, 29 y 184 a 190 de la Directiva del IVA

Sobre la regularización de la deducción inicialmente practicada en virtud de los artículos 184 a 190 de la Directiva del IVA

- 33 Según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos, previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA, a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión Europea (véase la sentencia de 12 de septiembre de 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, apartado 45 y jurisprudencia citada).
- 34 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 12 de septiembre de 2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, apartado 46 y jurisprudencia citada).
- 35 Los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA establecen con carácter general los requisitos con arreglo a los cuales la Administración tributaria nacional debe exigir una regularización de las deducciones del IVA inicialmente practicadas. En cambio, los artículos 187 a 189 de esta Directiva establecen normas específicas de regularización de la deducción del IVA en lo que atañe a los bienes de inversión (véase la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, apartado 22 y jurisprudencia citada).
- 36 El mecanismo de regularización, previsto por los mencionados artículos y que forma parte del régimen de deducción del IVA, tiene como finalidad aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para llevar a cabo las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (véase la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 37 De los artículos 184 a 190 de la Directiva del IVA se desprende que es necesaria una regularización cuando, con posterioridad a la deducción inicial, se hayan modificado los elementos tenidos en cuenta para determinar el derecho a deducción, en particular cuando el sujeto pasivo ya no utilice dichos bienes para operaciones que den derecho a deducción.
- 38 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que A&P Deco arrendó al cesionario del establecimiento mercantil una parte de los bienes inmuebles utilizados hasta entonces para operaciones

posteriores sujetas a gravamen. Como indica el órgano jurisdiccional remitente, esta actividad de arrendamiento está exenta del IVA de conformidad con la Directiva del IVA y la normativa nacional aplicable. En estas circunstancias, y como ha señalado la Abogada General en el punto 21 de sus conclusiones, el hecho de que estos bienes inmuebles ya no se utilicen para la realización de operaciones impondibles supone una modificación de los elementos que deben tenerse en cuenta para determinar el derecho a deducción. De ello se desprende que debe efectuarse una regularización proporcional de la deducción del IVA inicialmente practicada (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartados 35 y 36).

- 39 Esta conclusión no queda desvirtuada por la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), que se refería a una situación distinta, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en el punto 22 de sus conclusiones. En efecto, en el marco de dicho asunto, el Tribunal de Justicia se pronunció en un contexto caracterizado por el mantenimiento, por parte del propietario del bien en cuestión, de la afectación de dicho bien a operaciones posteriores sujetas a gravamen, a pesar de la operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) de la que se trataba. En cambio, la situación controvertida en el litigio principal se distingue por el hecho de que los bienes inmuebles, inicialmente afectados a una actividad económica sujeta al IVA, a saber, la jardinería, se utilizan en lo sucesivo para una operación exenta, en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA, y de la normativa nacional aplicable, a saber, el arrendamiento.
- 40 Por otra parte, en caso de regularización de una deducción del IVA practicada por un sujeto pasivo, las cantidades adeudadas en tal concepto debe pagarlas ese sujeto pasivo. En efecto, el hecho de exigir que la deducción practicada por el arrendador de un bien inmueble sea regularizada por el arrendatario equivaldría a obligar a este a pagar una deuda tributaria relativa a una operación a la que es ajeno y que se ha realizado en el marco de la actividad económica de otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de noviembre de 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, apartados 50 y 54 y jurisprudencia citada).
- 41 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, más concretamente, si el hecho de que los locales empresariales se alquilen con exención del IVA al beneficiario de la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA excluye la obligación de regularización para el cedente del establecimiento mercantil y arrendador del inmueble utilizado por el cesionario para la actividad imponible asumida.

Sobre la incidencia del régimen especial aplicable a la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA en la regularización de las deducciones

- 42 El artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. El artículo 29 de la Directiva del IVA dispone que el artículo 19 de dicha Directiva se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios.
- 43 El artículo 19, párrafo primero, de la Directiva IVA está redactado en términos idénticos a los de artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). Así pues, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última disposición es aplicable, *mutatis mutandis*, al artículo 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA (sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 13).
- 44 De los artículos 19, párrafo primero, y 29 de la Directiva del IVA se desprende que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad prevista en dichas disposiciones, la transmisión de una universalidad de bienes o de servicios no es considerada una entrega de bienes o una prestación de servicios a efectos de la Directiva del IVA y no se halla sujeta al IVA en virtud del artículo 2 de esta (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, apartado 29 y jurisprudencia citada; auto de 16 de enero de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, C-729/21, no publicado, EU:C:2023:74, apartado 35).

- 45 El Reino de Bélgica ha hecho uso de la facultad prevista en los artículos 19, párrafo primero, y 29 de la Directiva del IVA.
- 46 En lo que concierne al concepto de «transmisión de una universalidad de bienes», es preciso interpretarlo 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, incorporeales 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 (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 14 y jurisprudencia citada).
- 47 Para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma y la cuestión de si este conjunto debe contener o no bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 15 y jurisprudencia citada).
- 48 Así, 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 19, párrafo primero, de la Directiva del IVA, incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 17 y jurisprudencia citada).
- 49 Por otra parte, aunque una actividad económica requiera la utilización de tales locales, también puede producirse una transmisión de una universalidad de bienes si dichos locales se ponen a disposición del cesionario mediante un contrato de arrendamiento (sentencia de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, apartados 29, 34 y 36).
- 50 A la luz de la jurisprudencia recordada en los anteriores apartados 46 a 49, la operación de que se trata en el litigio principal puede calificarse de transmisión de una universalidad de bienes.
- 51 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el arrendamiento del inmueble de que se trata, para permitir la continuación de la actividad económica transferida, forma parte a su vez de la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA.
- 52 En primer lugar, aunque de las consideraciones expuestas en el apartado 47 anterior se desprenda que un elemento inmaterial, como el derecho de arrendamiento, puede formar parte de la transmisión de una universalidad de bienes en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA, es preciso además que ese elemento exista con anterioridad a tal transmisión. Así pues, solo puede considerarse que un derecho de arrendamiento forma parte de dicha transmisión si existía con anterioridad a esta y si fue transferido como elemento inmaterial del establecimiento mercantil. En cambio, cuando el cedente, en su condición de propietario del bien inmueble, celebra con el cesionario un nuevo contrato de arrendamiento mercantil con motivo de esa transmisión, no procede a la transferencia de un derecho preexistente, es decir, ya presente en el patrimonio del cedente, sino a la creación de un derecho nuevo y limitado en el tiempo. En estas circunstancias, no puede considerarse que ese derecho forme parte de la transmisión de una universalidad de bienes.
- 53 En segundo lugar, la circunstancia de que los artículos 19, párrafo primero, y 29 de la Directiva del IVA establezcan que el beneficiario continúa la personalidad del cedente constituye una mera consecuencia del hecho de considerar que no ha tenido lugar ninguna entrega de bienes o prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 43, y el auto de 16 de enero de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, C-729/21, no publicado, EU:C:2023:74, apartado 36). Así pues, esta ficción se refiere únicamente a los bienes y servicios que se considera que no han sido objeto de una entrega o de una prestación. Sin embargo, la creación de un derecho de arrendamiento por el propietario-cedente de los bienes inmuebles no equivale a la cesión de un derecho preexistente (véase el apartado 52 anterior).

- 54 De ello se deduce que el derecho de arrendamiento del inmueble creado por el cedente-arrendador en favor del cesionario con motivo de una transmisión de un establecimiento mercantil entre ambos, con el fin de permitir al cesionario proseguir la actividad económica transferida en dicho inmueble, no forma parte de la transmisión de una universalidad de bienes o de servicios en el sentido de los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA.
- 55 Por consiguiente, el cedente del establecimiento mercantil y arrendador del inmueble utilizado por el cesionario para la actividad imponible asumida sigue estando sujeto a la obligación de regularización, sin que la circunstancia de que el cesionario ejerza la actividad imponible asumida en el marco de la transmisión de una universalidad de bienes pueda poner en entredicho la obligación de regularización que recae sobre el cedente. En efecto, esta circunstancia no tiene ninguna incidencia en la situación del cedente-arrendador indicada en los anteriores apartados 38 y 39, en la que utiliza en lo sucesivo el inmueble de que se trata para una actividad exenta del IVA.
- 56 Esta conclusión no queda desvirtuada por la sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267), en la que el Tribunal de Justicia reconoció a una sociedad el derecho a deducir el impuesto soportado a pesar de que esta no había realizado ella misma una operación sujeta al impuesto, permitiéndole así tomar en consideración las operaciones gravadas del cesionario. En efecto, el marco fáctico del asunto que dio lugar a dicha sentencia era muy singular, dado que la transmisión de la universalidad de bienes controvertida en dicho asunto resultaba del cese de la actividad del cedente, que era una *Vorgründungsgesellschaft*, es decir, una sociedad de Derecho civil cuyo objeto consistía en la preparación de los medios necesarios para la actividad de una sociedad anónima que debía crearse.
- 57 En efecto, el Tribunal de Justicia subrayó que dicha sociedad, en su condición de *Vorgründungsgesellschaft*, no tenía siquiera la intención de realizar por sí misma operaciones sujetas al IVA, ya que su único objeto social consistía en preparar la actividad de una sociedad anónima y que, en esas circunstancias precisas, debía considerarse que una *Vorgründungsgesellschaft*, en su condición de cedente de una universalidad de bienes, tenía que poder tomar en consideración las operaciones gravadas del cesionario, a saber, de la sociedad anónima, para poder deducir el IVA por los bienes y servicios adquiridos, que lo fueron para las necesidades de las operaciones gravadas de dicho cesionario (sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, apartados 41 y 42). Esta estricta limitación al caso concreto se refleja también en el tenor del fallo de dicha sentencia, según el cual una sociedad personalista creada únicamente con el objetivo de constituir una sociedad de capital tiene derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios adquiridos cuando, con arreglo a su objeto social, la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios realizada por dicha sociedad personalista ha sido la transmisión de los bienes y servicios adquiridos, mediante un acto a título oneroso, a la citada sociedad de capital una vez constituida y además se cumplan otros requisitos.

Sobre el principio de neutralidad fiscal

- 58 La interpretación de los artículos 19 y 29 de la Directiva del IVA, expuesta en los apartados 42 a 57 anteriores, se ve corroborada, por otra parte, por el principio de neutralidad del IVA.
- 59 En efecto, el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA tiene como finalidad aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para llevar a cabo las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (véase el apartado 36 anterior).
- 60 El principio de neutralidad del IVA es la concreción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato. Se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la recaudación del IVA (véase la sentencia de 25 de febrero de 2026, Digipolis, T-575/24, EU:T:2026:156, apartado 88 y jurisprudencia citada).

- 61 En el caso de autos, como ha subrayado, en esencia, la Abogada General en los puntos 50 y 51 de sus conclusiones, por una parte, si se siguiese concediendo una deducción inicial, a pesar de que el bien hubiese pasado a utilizarse para realizar operaciones que no están sujetas al IVA, como el arrendamiento de inmuebles, ello sería contrario al principio de neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de junio de 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava y otros, C-182/20, EU:C:2021:442, apartado 29, y de 12 de septiembre de 2024, Drebers, C-243/23, EU:C:2024:736, apartado 46). Por otra parte, no puede considerarse que la distinción realizada entre el arrendamiento de un inmueble concomitante a la transmisión de un establecimiento mercantil y la venta de tal inmueble en el marco de una cesión de empresa viole el principio de neutralidad fiscal. En efecto, en el primer supuesto, el cedente-arrendador ejerce, tras la cesión del establecimiento mercantil y el arrendamiento del bien inmueble, mediante el arrendamiento de dicho inmueble, una actividad económica exenta en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA y de la normativa nacional aplicable, y se encuentra, a este respecto, en una situación comparable a la de un tercero que arrienda un inmueble comercial al beneficiario de la transmisión de una universalidad de bienes, que no puede deducir el impuesto soportado por la adquisición, construcción, reforma o mejora de esos inmuebles.
- 62 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 14, 19, 24, 29 y 184 a 190 de la Directiva del IVA, así como el principio de neutralidad del IVA, deben interpretarse en el sentido de que, cuando, con motivo de una cesión de un establecimiento mercantil realizada en concepto de transmisión de una universalidad de bienes, el cedente de dicho establecimiento mercantil arrienda al cesionario, con exención del IVA, un bien inmueble, y este bien sigue siendo utilizado por el cesionario para el ejercicio de la actividad imponible asumida, debe practicarse al cedente una regularización de la deducción del IVA que grava la adquisición, construcción, reforma o mejora del referido bien inmueble.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

Los artículos 14, 19, 24, 29 y 184 a 190 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como el principio de neutralidad del IVA,

deben interpretarse en el sentido de que

cuando, con motivo de una cesión de un establecimiento mercantil realizada en concepto de transmisión de una universalidad de bienes, el cedente de dicho establecimiento mercantil arrienda al cesionario, con exención del IVA, un bien inmueble, y este bien sigue siendo utilizado por el cesionario para el ejercicio de la actividad imponible asumida, debe practicarse al cedente una regularización de la deducción del IVA que grava la adquisición, construcción, reforma o mejora del referido bien inmueble.

Półtorak

Hesse

Steinfatt

Petrлік

Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a de 2 de septiembre de 2026.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.