

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078659

DGT: 18-02-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0282/2021

SUMARIO:**IVA. Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional.**

Una asociación cuyos miembros ejercen la actividad de transporte y son titulares tanto de licencias de auto-taxi, como de licencias de VTC, se plantea si la transmisión de estas licencias de forma individual, sin ir acompañada de la transmisión del vehículo, se encuentra sujeta al IVA.

En el supuesto planteado van a ser objeto de transmisión las licencias de auto-taxi o de VTC de manera individualizada sin que vayan acompañadas de ningún otro medio de producción material o humano. En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación analizada no constituye una unidad económica autónoma y tendrá la consideración de una mera cesión de derechos, sujeta al IVA, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En consecuencia, la transferencia de la licencia constituye la mera cesión de un derecho que estará sujeta al Impuesto.

No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente en dos sentencias, respecto de sendos recursos de casación, relativas a la transmisión de licencias de auto-taxi -valga por todas la STS, de 10 de septiembre de 2020, recurso nº 3301/2018 (NFJ079024)- manifestando que el elemento imprescindible, sine qua non, para la continuidad de la actividad de auto-taxi es la posesión de la licencia administrativa. El vehículo es un bien fácilmente reemplazable y su entrega en condiciones de inhabilidad para ser usado como medio de transporte o, sencillamente y como aquí sucede su exclusión de la transmisión, no desdice que estamos, dada la naturaleza estricta de la actividad profesional, no particularmente compleja, ante una transmisión no sujeta, del art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA)

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto específico de transmisión de una licencia de auto-taxi o de VTC, tal como se ha planteado en este caso y tal como establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), de manera que la transmisión de la citada licencia no se encontrará sujeta al Impuesto aun cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7 y 11.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una asociación cuyos miembros ejercen la actividad de transporte y son titulares tanto de licencias de auto-taxi, como de licencias de VTC.

Cuestión planteada:

Si la transmisión de estas licencias de forma individual, sin ir acompañada de la transmisión del vehículo, se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la transmisión individualizada de licencias de auto-taxi o VTC, el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

“A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

En consecuencia, la transferencia de la licencia para el ejercicio de la actividad de auto-taxi y de la licencia VTC estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que constituye una prestación de servicios que se efectúa por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, aunque sea con ocasión del cese de la misma.

3.- No obstante lo anterior, el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 dispone según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, lo siguiente:

“No estarán sujetas al Impuesto:

1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales 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:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

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

c) 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 los 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 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 nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley 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 establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schriever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

- los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente
- que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

4.- En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión las licencias de auto-taxi o de VTC de manera individualizada sin que vayan acompañadas de ningún otro medio de producción material o humano.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de derechos, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 21 de marzo de 2016, número V1115-16, en un supuesto análogo al planteado “la transferencia de la licencia objeto de consulta constituye la mera cesión de un derecho que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

5.- No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente en dos sentencias, respecto de sendos recursos de casación, relativas a la transmisión de licencias de auto-taxi (Sentencias números 1146/2020 y 1147/2020, de 10 de septiembre de 2020) manifestando lo siguiente:

“(…) SEGUNDO.

Consideraciones jurídicas que suscita el asunto. Similitud con el pronunciamiento contenido en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 3301/2018 (PROV 2020, 278060), deliberado conjuntamente con el presente.

1. En la sentencia dictada en el recurso mencionado se cuestionaba, asimismo, la sujeción al tributo de una transmisión de una licencia de autotaxi a persona que continuaría en el ejercicio de la actividad.

La única diferencia -que resulta, como veremos, irrelevante- es que en aquel asunto se transmitía también el vehículo, aunque éste -como aquí sucede- no era apto para desarrollar aquella actividad por cuanto el mismo contaba con una antigüedad superior a cinco años y la normativa aplicable no autorizaba el desempeño del servicio público cuando el vehículo se encontraba en esas condiciones- En ambos supuestos, por tanto, lo esencial es (i) que el transmitente transmite el título -la licencia de autotaxi- que constituye su patrimonio empresarial y le habilita para el ejercicio de la actividad, (ii) que lo transmite a un único adquirente y (iii) que dicho adquirente continúa ejerciendo la actividad que resulta habilitada por la tenencia de aquel título.

En otras palabras, tanto da -para resolver el litigio- que se enajene junto con la licencia un vehículo no apto para ser usado como taxi que si un vehículo de esas características -inepto para ejercer esa actividad- no se incluye en la transmisión de la licencia, pues en ambos casos el vehículo en sí -se transmita o no- no podrá ser usado en ningún caso por el adquirente en el desarrollo de su actividad de taxista.

(...)

6. La tesis de la Administración del Estado la consideramos errónea, es que en la transmisión de un conjunto de elementos incorporales y, en su caso, corporales, a efectos del art. 7.1.a) LIVA, en el asunto que nos ocupa -sucesión empresarial o profesional en la actividad de auto-taxi-, no basta con la transmisión de la licencia administrativa (que supone 119.700 euros del valor de lo facturado), sino que es preciso la transmisión del vehículo para llevar a cabo la actividad. Sin embargo, el vehículo también se ha vendido, de hecho, aunque en condiciones físicas, mecánicas y administrativas que no lo hacen apto para la actividad.

7. En tal caso, se ha operado, en sentido riguroso y estricto, la transferencia de una unidad patrimonial autónoma y susceptible de explotación en el transmitente, como quiere la ley. La referencia al transmitente en la fórmula legal no parece casual ni irrelevante, sino que sitúa el punto de vista de la transmisión del lado del transmitente, de suerte que, si éste transmite, para propiciar la continuidad de su actividad, la totalidad de los bienes que integran lo preciso para el desarrollo de ésta que venía llevando a cabo, observa el precepto, incluso cuando para tal continuidad sea precisa la adquisición de un nuevo vehículo por parte del nuevo titular.

8. El elemento imprescindible, sine qua non, para la continuidad de la actividad de auto-taxi es la posesión de la licencia administrativa. El vehículo es un bien fácilmente reemplazable y su entrega en condiciones de inhabilidad para ser usado como medio de transporte o, sencillamente y como aquí sucede su exclusión de la transmisión, no desdice que estamos, dada la naturaleza estricta de la actividad profesional, no particularmente compleja, ante una transmisión no sujeta, ex. art. 7.1.a) LIVA.

(...)

TERCERO.

Fijación de criterios interpretativos sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada en el auto de admisión.

La pregunta formulada por el auto de admisión en que se encierra la cuestión con interés casacional objetivo era la siguiente:

"[...] Determinar, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si la transmisión onerosa de una licencia de auto-taxi por razón de la jubilación del titular a favor de un solo adquirente que continúa en el ejercicio de la actividad de transporte por auto-taxi, sin acompañar la transmisión del vehículo, debe ser considerada como una operación sujeta o como una operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido".

Como señalamos en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 3301/2018 (PROV 2020, 278060), hay que precisar que la sentencia del TJUE que se menciona, la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395), asunto C-497/01, Zita Modes Sàrl, más conocida como Zita Modes, no afronta directamente el núcleo de la cuestión aquí debatida, pues se refiere a la posibilidad de limitar el efecto de la habilitación a los Estados Miembros de excluir del gravamen por el IVA establecido en el artículo 5.8 de la derogada Sexta Directiva -que tiene continuidad en la Directiva de 2006 que ahora está vigente, pero de tal doctrina se puede extraer, en primer lugar, que los Estados miembros quedan apoderados para no considerar entrega de bienes la de los conjuntos patrimoniales, y que tal idea, cuando es acogida por aquéllos como base para el no gravamen, y en nuestro país, por la vía de la no sujeción, no puede condicionarse ni a la continuidad del adquirente en la misma actividad ni en la sujeción a autorización administrativa de esta.

Ello refuerza la significación de cuanto hemos dicho y, muy en particular, que el acento ha de situarse en la noción de entrega de bienes -que es excluida en este caso- y que, por ende, sitúa el centro de atención en el transmitente, que en nuestro caso transfirió una unidad patrimonial integrada por todos los elementos que utilizó para el ejercicio de la profesión de taxista, resultando completamente irrelevante al respecto el concreto vehículo con el que realizaba -antes de su jubilación- su actividad.

Por ende, y dadas las circunstancias apreciadas, la transmisión que nos ocupa debe ser considerada como una operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido, por no constituir, de acuerdo con la Directiva de 2006 y con el artículo 7.1.a) LIVA (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401), una entrega de bienes o, en otras palabras, una operación sujeta.

(...)"

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto específico de transmisión de una licencia de auto-taxi o de VTC, tal como se ha planteado en el escrito de consulta y tal como establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de manera que la transmisión de la citada licencia no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido aun cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.