

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079024

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1146/2020, de 10 de septiembre de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3301/2018***SUMARIO:**

IVA. Hecho imponible. Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. *Transmisión de una licencia de auto-taxi y del vehículo usado en la actividad, que no era apto para seguir realizándola conforme a la regulación sectorial.* La sentencia de instancia considera que los cambios legislativos operados en el ordenamiento jurídico español, tras la jurisprudencia comunitaria, [Vid., STJCE, de 27 de noviembre de 2003, recurso nº C-497/01 (NFJ015629)], han eliminado el requisito de que sea la totalidad del patrimonio lo que se transmita. El concepto en cuestión pasa a ser ahora el de «unidad económica autónoma» [Vid., STSJ de la Comunidad Valenciana, de 19 de noviembre de 2004, recurso nº 2003/2003 (NFJ019191)]. Por tanto, la licencia, aunque no vaya acompañada de la venta del vehículo, ya supone la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Incluso en el supuesto en el que no se hubiera incluido en la transmisión el vehículo, la operación no estaría sujeta a IVA. Pero es que, además, se incluyó el vehículo y es realmente temerario que la Administración pretenda discutir si una operación de 120.000 euros está sujeta al IVA o no y basarse, para ello, en la circunstancia de si la transmisión incluía un vehículo por valor inferior a 300 euros. El Tribunal Supremo estima igualmente que la licencia, jurídica y económicamente, constituye el elemento patrimonial imprescindible para explotar un taxi, siendo secundario que el vehículo concreto también transmitido no pueda utilizarse en ella, porque se trata de un elemento fácilmente reemplazable, y no sólo con ocasión de la transmisión de la licencia. Por tanto, considera el Tribunal que el criterio de la no sujeción apreciado para anular los actos administrativos enjuiciados en la instancia es acertado, al interpretar adecuadamente el art. 7.1.a) Ley IVA, atinente a la no sujeción en casos de transmisión de bienes susceptibles de conformar una unidad autónoma apta para desarrollar la actividad de que aquí se trata [Vid., STSJ de Cataluña, de 20 de febrero de 2018, recurso nº 243/2015 (NFJ070120), que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 7.

PONENTE:*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.146/2020

Fecha de sentencia: 10/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3301/2018

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 28/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3301/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1146/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 3301/2018, interpuesto por el Abogado del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 162, de 20 de febrero de 2018, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso nº 243/2015. Ha comparecido como parte recurrida el Procurador don Ricardo Ludovico Moreno Martín, en nombre y representación de DON Vidal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de de 20 de febrero de 2018, de la Sección Primera de la Sala de esta orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso nº 243/2015, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso-administrativo número 243/2015 promovido por D. Vidal, y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12 de abril de 2016 que resuelve desestimar la reclamación nº NUM000 confirmando el acuerdo de liquidación, por resultar disconforme a Derecho por los fundamentos que se desprenden de la presente resolución, y con las consecuencias inherentes a la anulación de la actuación administrativa impugnada, en cuanto a la devolución de lo abonado así como intereses legales correspondientes. Con imposición de costas a la parte demandada si bien limitadas hasta una cifra máxima por todos los conceptos de 500 euros [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 16 de abril de 2018, de preparación de recurso de casación contra la sentencia mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, el Abogado del Estado identifica como normas infringidas los artículos 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con el artículo 4, apartados Uno y Dos, letra b) de la misma Ley.

3. La Sección Primera de la Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 4 de mayo de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Administración General del Estado, recurrente, ha comparecido el 25 de mayo de 2018 y don Vidal, como parte recurrida, el 20 de junio de 2018, ambos en el plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 24 de octubre de 2018, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 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 y del vehículo usado en la actividad que no era apto para seguir realizándola conforme a la regulación sectorial, en favor de un solo adquirente que continúa en el ejercicio de dicha actividad de transporte por auto-taxi, debe ser considerada como una operación sujeta o como una operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido".

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de noviembre de 2019, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se dicte sentencia por la que se estime el recurso de casación, anulando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAR de Cataluña de 12 de abril de 2016 y los actos administrativos de los que trae causa.

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El Procurador don Ricardo Ludovico Moreno Martín, en nombre y representación de don Vidal, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 15 de enero de 2019, en el que solicita una sentencia desestimatoria del presente recurso, por la que se confirme la sentencia impugnada, que le es favorable.

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 28 de julio de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada mediante este recurso extraordinario ha sido acertadamente dictada, al anular los actos administraciones cuya validez se defiende aquí, por considerar que éstos, indebidamente, denegaron la no sujeción al IVA de la transmisión examinada, análisis que hemos de efectuar, como nos orienta el auto de admisión, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a fin de dilucidar si la transmisión onerosa de una licencia de auto-taxi y del vehículo usado en la actividad, que no era apto para seguir realizándola conforme a la regulación sectorial, en favor de un solo adquirente que continúa en el ejercicio de dicha actividad de transporte por auto-taxi, debe ser considerada como una operación sujeta o no sujeta al impuesto sobre el valor añadido -IVA-, en relación con el artículo 7.1.a) de la Ley del IVA.

Segundo. *Razonamientos de la sentencia de instancia.*

La sentencia recurrida, tras exponer las pretensiones de las partes, que recogemos en la reseña por ser coincidentes -con las posiciones procesales invertidas, motivadas por el sentido del fallo- razona así sobre los fundamentos jurídicos que conducen a la estimación del recurso:

"[...] PRIMERO. - OBJETO DEL RECURSO Y SUPPLICO DE LA DEMANDA

El objeto de este recurso reside inicialmente en la desestimación por silencio por el TEARC de la reclamación formulada el 28 de diciembre de 2012 contra la desestimación por silencio formulada el 31 de octubre de 2012 contra el acuerdo de la AEAT-Administración de Sant Feliu de Llobregat- de 19 de diciembre de 2012 por la que se acordó una liquidación provisional en concepto del Impuesto Sobre el Valor de Añadido, del segundo trimestre del ejercicio 2009, por importe total de 22.241,18 euros.

En fecha de 26 de octubre de 2016 tuvo entrada en esta Sala escrito del TEARC en el que adjuntaba la resolución del mismo de 12 de abril de 2016 resolutoria de la reclamación nº desestimando la misma.

La controversia de autos se centra en la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2009, por un importe de 22.241,18 euros (19.200,00 euros de cuota y 3.041,18 euros de intereses de demora) y más específicamente en lo concerniente a la motivación del acuerdo de liquidación impugnado, y la sujeción al impuesto de la transmisión de la licencia de taxi por valor de 119.700 euros y por el vehículo auto taxi valorado en 300 euros, que cesa en su actividad.

Suplica la actora en su demanda que tras los trámites pertinentes, se dicte sentencia por la que se acuerde anular la Resolución dictada por la Administración de Sant Feliu de Llobregat de la AEAT, condenando a la Administración a devolver al demandante la total cantidad satisfecha de 22.241,18 euros más los intereses legales devengados desde la fecha de su pago, el 19 de noviembre de 2012, con expresa imposición de las costas devengadas.

SEGUNDO. - Posición de la parte actora.

La recurrente expone en su demanda sucintamente que el 13 de mayo de 2009 transmitió su licencia de taxi por valor de 119.700 euros y el vehículo de autotaxi por 300 euros. En dicha factura emitida con ocasión de la operación se hizo constar que la misma no estaba sujeta a IVA, por transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o unidad económica autónoma, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1º de la Ley de IVA 37/1992. Que el vehículo tenía una antigüedad superior a cinco años, con lo que de acuerdo a lo previsto en el artículo 27 del Reglamento Metropolitano del Taxi, aprobado el 22 de Julio de 2004, entonces vigente, el nuevo titular de la licencia transmitida no podía utilizar dicho vehículo como taxi. En base a esta última circunstancia, la AEAT llega a la conclusión de que la operación debe estar gravada con el IVA, por importe de 19.200 euros y que, sumados los intereses de demora, supone una deuda tributaria total de 22.241,18 euros.

Considera que transmitió una unidad autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional, que incluía la licencia de taxi, el vehículo que había venido utilizando últimamente para la actividad de taxi, un taxímetro y un módulo. Según la Jurisprudencia del TJUE (caso Zita Modes Sári), era suficiente, para que la operación estuviese no sujeta a IVA, que se transmitiese únicamente la licencia de taxi, siendo irrelevante que se transmitiese, además, el vehículo, el taxímetro y el módulo. En caso de desafectación parcial de los bienes transmitidos, el responsable del pago del IVA generado por la desafectación sería el comprador de la licencia, nunca el demandante. No se discute por la Administración que el comprador siga desarrollando la misma actividad del transmitente. Si después de la compra, el adquirente cambia alguno de los elementos de la unidad económica

transmitida, ello no tiene que suponer, de entrada, que deje de estar sujeta al IVA la transmisión efectuada el 13 de mayo de 2009.

Los cambios legislativos operados en el ordenamiento jurídico español, tras la jurisprudencia comunitaria, han eliminado el requisito de que sea la totalidad del patrimonio lo que se transmita. El concepto en cuestión pasa a ser ahora el de "unidad económica autónoma". Se cita la STSJ Comunidad Valenciana de 19 de noviembre de 2004. Por tanto, la licencia, aunque no vaya acompañada de la venta del vehículo, ya supone la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Incluso en el supuesto en el que no se hubiera incluido en la transmisión el vehículo, la operación no estaría sujeta a IVA. Pero es que, además, se incluyó el vehículo y es realmente temerario que la Administración pretenda discutir si una operación de 120.000 euros está sujeta al IVA o no y basarse, para ello, en la circunstancia de si la transmisión incluía un vehículo por valor inferior a 300 euros.

Por otra parte, si la operación se hubiere declarado como sujeta a IVA, dicho impuesto se habría repercutido al comprador, quien tendría que haber abonado la cantidad de 19.200 euros al vendedor, equivalente al 16% del valor de lo transmitido, y éste lo habría ingresado dentro del plazo legal, dicho importe a Hacienda. Por ello, el único beneficiado de que la operación no esté sujeta al IVA es el comprador.

TERCERO. Posición de la AEAT.

El Abogado del Estado en la legítima representación que ostenta en las actuaciones expone que la no sujeción al IVA se supedita a que habiliten la transmisión de la licencia y el vehículo al ejercicio de una actividad económica, lo que no ocurre en casos como el presente que, por imperativo de la normativa sectorial del taxi, el vehículo por su antigüedad pueda ser utilizado. Puede equipararse el caso que nos ocupa, a aquellos supuestos en que lo transmitido es sólo uno de los elementos, en este caso, la licencia. La transmisión de sólo la licencia no puede considerarse como la transmisión de "una universalidad de bienes". La licencia es un presupuesto necesario pero no suficiente puesto que la misma habilita para el ejercicio de la actividad pero, para la realización de la misma es necesario el vehículo, que es un elemento esencial.

Por lo demás, no son atendibles el resto de motivos ya que el actor es el sujeto pasivo del IVA, como empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y es el responsable frente a la Administración tributaria del ingreso del tributo, asistiéndole como derecho, eso sí, el de la repercusión.

Suplica el dictado de una sentencia desestimatoria.

CUARTO. - Doctrina de la Sala sobre la no sujeción al IVA de la transmisión de la licencia de taxi a pesar de no vaya acompañada del vehículo. Transmisión de licencia de taxi junto con vehículo que no puede continuar la actividad empresarial por normativa sectorial.

Recientemente, esta Sala y Sección ha dictado las sentencias núm. 103 y 104/2018, ambas del 1 de febrero, en las que se analiza la sujeción o no al IVA de la transmisión de la licencia de taxi sin vehículo, a las que sin duda debemos remitirnos, sin perjuicio de que en el presente caso se transmita con el vehículo, al negar la AEAT la no sujeción por considerar que a pesar de que se transmita el vehículo, el mismo no puede utilizarse ya para la actividad empresarial por aplicación de la normativa sectorial en vigor en aquel momento. La sentencia núm. 104/2018, 1 de febrero (rec. 74/2015) se transcribe aquí por analizar el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, tras la reforma por Ley 4/2008, que es aquí también aplicable:

"... La cuestión de fondo se centra en determinar la sujeción o no al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión de la licencia de taxi sin vehículo de taxista que cesa en su actividad por jubilación. Al respecto, a la fecha de la transmisión de la licencia de taxi (24 de enero de 2008), la redacción vigente y aplicable del artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, es del tenor literal siguiente: "Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto". "No estarán sujetas al impuesto": "1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos": "a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente (...)". Dicho precepto se modifica por Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, con la siguiente redacción: "Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto". "No estarán sujetas al impuesto": "1.º 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 (...)".

En relación a dicha controversia se cita por la actora como amparo de su tesis, también por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña pero para discrepar de la misma, la fundamentación contenida en la sentencia de 19 de noviembre de 2004 (recurso 2003/2003) de la Sala de lo Contencioso -Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicha sentencia número 896/2004 dictada por la Sección 1ª de la mencionada Sala Territorial fundamenta la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión

de la licencia de taxi sin vehículo en aplicación del artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992 en la redacción anterior a la dada por Ley 4/2008 como sigue (préstese atención sobre todo al Fundamento de Derecho Cuarto):

"PRIMERO.- Se interpone el presente recurso Contencioso-Administrativo contra una resolución del TEAR de fecha 30 de abril de 2003, desestimatoria de la reclamación N..., planteada contra una liquidación derivada de un acta de disconformidad instruida por el concepto tributario de IVA, ejercicio de 1999, y una cuota tributaria de 4.880' 74 Euros.

Resulta acreditado del Expediente administrativo que, la actora propietaria de un taxis, vendió su licencia según documento que obra en el expediente, reservándose el vehículo para uso propio, como consta por diligencia de 23 de octubre de 2002.

Se plantea la cuestión de sí, la operación de la venta de la licencia está sujeta a IVA. Todo ello, teniendo en cuenta que, el artículo 7º de la Ley 37/1992, reguladora del citado impuesto, considera sujetas, pero exentas del mismo, aquellas operaciones jurídicas que, impliquen la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe en el ejercicio de la misma actividad.

SEGUNDO. La actora a estos efectos pone de manifiesto que:

"...La Hacienda Pública realizó acta de inspección de IVA contra mi representado, correspondiente al año 1996, por entender que éste había liquidado mal el IVA de dicho año. Exactamente mi representado había vendido su licencia de taxi con lo que finalizaba el negocio de explotación de la misma, pero no transmitió en el mismo acto el vehículo que tenía asignado a dicha licencia, con lo que entendió la Hacienda Pública que no concurría el supuesto de exención de IVA en dicho caso, que sólo es aplicable cuando se transmite la totalidad del patrimonio empresarial.

Esta representación ha discrepado desde el primer momento con dicha interpretación de la norma, por entender que la misma no es aplicable al presente supuesto, y ello es así puesto que hace referencia a la transmisión de todo el patrimonio empresarial, entendiéndolo como la posibilidad de seguir con el negocio que sea en el momento de la transmisión de parte del patrimonio, sin embargo en el presente caso estamos ante una concesión administrativa, la licencia de auto taxi, y la venta de la misma, único elemento configurador del negocio en sí mismo, puesto que sin la licencia no se puede realizar el negocio, es lo que ha de entenderse como configurador del patrimonio empresarial, y por tanto no sujeto a IVA en caso de transmisión.

A mayor abundamiento, debemos manifestar que la existencia de la concesión administrativa es la que configura el negocio en sí mismo, y sin la licencia de auto taxi el vehículo usado para la misma pasa a ser un simple vehículo particular, que no es elemento de ningún negocio, puesto que queda impedido para el negocio.

En razón de ello, resulta que en multitud de ocasiones en las transmisiones de licencia de taxi el vehículo no se vende porque su valor es "0", no tiene ningún valor económico, puesto que es un coche con muchos años y exceso de kilómetros, e incluso su valor contable es "0", puesto que ha sido amortizado el mismo, con las propias normas fijadas por el plan general de contabilidad, la Ley del Impuesto de Sociedades, o el resto de normativa fiscal aplicable.

Llama la atención que en el presente procedimiento la Hacienda Pública al realizar la inspección previa no hace referencia alguna a qué vehículo corresponde, cuál es su valor, si ha sido amortizado, o que características tiene el mismo, si cabe hablar de un bien con contenido económico, o por el contrario es un bien de valor "0" con lo que no se puede transmitir. Sin embargo ésta es la razón de la inspección, la falta de venta del vehículo, con lo que la inspección debería haberse centrado en dicho vehículo su investigación cosa que no se hace".

TERCERO. Por su parte la administración, pone de manifiesto que:

"En el presente caso, no cabe considerar la transmisión como una totalidad, ya que el vehículo que, es el presupuesto necesario para continuar el negocio, no se transmite, por lo que nos encontramos con una transmisión de carácter parcial... No puede admitirse la explicación de la actora de que dicho vehículo tiene valor de cero, afirmación que no se encuentra acreditada y es irrelevante a estos efectos, ya que lo que hay que tener en cuenta es el patrimonio empresarial y, este está integrado tanto por la licencia como por el vehículo...".

CUARTO. Esta Sala entiende que, el vehículo en el que se desarrolla la actividad, al margen de su valoración, no revista interés desde el punto de vista empresarial, toda vez que lo esencial es la licencia, y es precisamente ésta la que forma el patrimonio empresarial del taxista, ya que es este título el que determina su actividad, de forma que, si se enajena la licencia, la realización de la actividad de taxista deviene imposible, aunque se conserve el vehículo, que pasará a ser un vehículo privado sin más especificación, mientras que, si se conserva la licencia, aunque se enajene el vehículo, al actividad puede volver a ejercerse actualizándola a través de cualquier otro".

La posterior sentencia número 64/2005, de 28 de enero (recurso número 2583/2003) de la misma Sala y Sección del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana razona en un sentido estimatorio coincidente como sigue (reitera su criterio anterior en el Fundamento de Derecho Segundo):

"PRIMERO.- El presente recurso Contencioso-Administrativo se ha interpuesto contra la resolución del TEAR de Valencia de 30 de junio de 2003 que desestima la reclamación núm..., deducida contra la liquidación derivada del Acta de conformidad incoada en concepto de IVA 1º, 2º, 3º y 4º trimestres de 1996 por importe de 632.580 ptas. que comprende 536.000 ptas. de cuota y 96.580 ptas. de intereses de demora.

SEGUNDO.- Según resulta de la diligencia de 31 de octubre de 2000, a que se refiere el Acta de conformidad, la liquidación practicada trae causa de la transmisión de la autorización administrativa de autotaxi núm. 1164 operada en el contrato privado de 26 de diciembre de 1996, en el que consta como cedente el actor, siendo el importe satisfecho por la referida transmisión de 3.350.000 ptas. por la licencia, y no efectuándose la transmisión del vehículo afecto según consta en el referido contrato, por lo que la Administración entendió que no era de aplicación la no sujeción al IVA por transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

De lo expuesto se desprende que la cuestión litigiosa planteada en este recurso estriba en la determinación de si la transmisión de la licencia mencionada, sin el vehículo, constituye o no una operación sujeta al IVA, lo que ha de definirse a la luz de lo dispuesto en el art. 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, que establece que "no estarán sujetas al impuesto las siguientes transmisiones de bienes y derechos: a) la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente".

A juicio de esta Sala la referencia a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo que contiene el precepto supone la llamada a un concepto jurídico indeterminado, es decir, a un concepto que no posee un contenido definido a priori, sino necesitado de concreción en cada caso concreto, y por lo que refiere al que ahora debe analizarse, es decir, al supuesto de transmisión de una licencia de autotaxi sin el vehículo, esta Sala ya ha tenido ocasión de pronunciarse con anterioridad así en sentencia núm. 896, de 19 de noviembre de 2004, en el sentido de que el vehículo con el que se desarrolla la actividad, al margen de su valoración, no reviste interés desde el punto de vista empresarial, toda vez que lo esencial es la licencia, y es precisamente esta la que forma el patrimonio empresarial del taxista, ya que es este título el que determina su actividad, de forma que, si se enajena la licencia, la realización de la actividad de taxista deviene imposible, aunque se conserve el vehículo, que pasará a ser un vehículo privado sin más especificación, mientras que, si se conserva la licencia, aunque se enajene el vehículo, la actividad puede volver a ejercerse actualizándose a través de cualquier otro.

En el expediente administrativo obra la documentación de la que resulta que el 26 de diciembre de 1996 el actor transmitió mediante precio la licencia de autotaxi núm. NUM002 del Ayuntamiento de Valencia, figurando el actor de baja de Actividades Económicas desde el 16 de diciembre de 1996 por la actividad de Autotaxis, percibiendo pensión de jubilación de la Seguridad Social con fecha de efectos de la prestación de 1 de diciembre de 1996, y en consecuencia, de acuerdo con el criterio expuesto debe concluirse que la transmisión de la licencia supuso la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del actor, por lo que dicha transmisión no está sujeta al IVA".

Por razones temporales evidentes, las mencionadas sentencias no refieren la reforma del artículo 7.1º de la Ley 37/1992 acometida a través de la Ley 4/2008. Tampoco se encuentra en el debate procesal de aquellos pleitos la jurisprudencia comunitaria recaída por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, Zita Modes Sàrl (transmisión de una universalidad de bienes, continuación de la actividad por el beneficiario en el mismo sector que el cedente, autorización legal para ejercer la actividad). La doctrina contenida en dicha sentencia puede resumirse en los términos siguientes. Si un Estado miembro hace uso de la facultad, que le atribuye la Sexta Directiva (artículo 5, apartado 8), de no considerar a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido como entrega de bienes la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes que integren un establecimiento mercantil o la parte autónoma de una empresa, dicho Estado no puede limitar la aplicación de esa regla fuera del supuesto enunciado en ese mismo precepto, en concreto: aquellos casos en que el beneficiario de la transmisión no disponga de un derecho de deducción total. En todo caso, para que no se considere entrega de bienes, los bienes objeto de la transmisión han de constituir una empresa o la parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. Igualmente la no sujeción de la transmisión se condiciona a que el adquirente continúe explotando el establecimiento mercantil o la parte de la empresa. Por fin, ningún Estado miembro puede restringir la aplicación de la regla de no sujeción a aquellas transmisiones en que el beneficiario posea una autorización administrativa para el desarrollo de la actividad económica. Bien, en el supuesto de autos, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña considera de plena aplicación dicha jurisprudencia comunitaria pese a la redacción del entonces vigente artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992, como se dijo vigente a la fecha de transmisión y que es el interpretado por la Sala Territorial de la Comunidad Valenciana. Con independencia de la cuestión de si la aplicación de aquella jurisprudencia comunitaria avalaría o no en el supuesto de autos la tesis de la Administración sobre sujeción al impuesto de la transmisión de licencia de taxi sin vehículo, ha de significarse que la forma de proceder del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña al identificar e interpretar la norma aplicable no se aviene por ejemplo con la doctrina y los criterios del Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 4ª) fijados en resolución de 23 de octubre de 2014, precisamente sobre la prohibición del efecto vertical descendente en la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992 en su redacción anterior a la reforma de la Ley 4/2008. En efecto, a tenor de dicha doctrina la invocación de la aplicabilidad

directa de la normativa de la Unión Europea (efecto directo del Derecho europeo), para no aplicar la normativa interna de un Estado en la regulación de las relaciones entre particulares y los Estados (efecto directo vertical) sólo puede hacerse por los particulares (efecto directo vertical ascendente), de tal suerte que un Estado no puede ampararse en la normativa de la Unión Europea (efecto directo vertical descendente) para no aplicar su propia normativa en perjuicio de los particulares. En aquel caso concreto, el sujeto pasivo aplica a una operación la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992, antes de la modificación del artículo 7 por Ley 4/2008. La Administración Tributaria aplica lo dispuesto en ese precepto, basándose en la interpretación que sobre el artículo 5.8 de la Directiva 77/388/CEE (posterior artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE) efectúa la mencionada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 27 de noviembre de 2003, asunto C-497/01, Zita Modes Sàrl, lo que tiene como consecuencia la aplicación directa de la norma europea (con el efecto de sujeción, devengo y exigencia del impuesto) mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio del obligado tributario. Dicha interpretación, a juicio del Tribunal Económico-Administrativo Central, no es conforme a Derecho, pues la invocación de la normativa de la Unión Europea por parte de un Estado para no aplicar la normativa interna de ese mismo Estado (efecto directo vertical descendente) en perjuicio de los particulares, está prohibida como es sabido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (relaciona los constantes pronunciamientos de éste sobre dicho particular y sustancial principio)." (FJ 3º).

En el supuesto de autos viene acreditado a instancia de la parte actora y no es contradicho por la demandada que el actor emitió factura núm. 1/2009, en fecha de 13.5.2009 a D. Carlos Arlandis, por la transmisión de la licencia de taxi núm. 1138 por valor de 119.700 euros y del vehículo autotaxi usado matrícula K-....-GD con taxímetro y modulo por 300 euros, ascendiendo el total de la factura a 120.000 euros y no se repercutió IVA, considerando la misma que se trata de "Operación NO sujeta por transmisión totalidad patrimonio empresarial, unidad económica autónoma 7. 1º Ley IVA".

Partiendo de las indicadas sentencias 103 y 104 de 2018 citadas, acreditada la transmisión de la licencia de taxi en favor de un solo adquirente que continúa el ejercicio de la misma actividad estando vigente el artículo 7.1º.a) de la Ley 37/1992 en la redacción anterior a la reforma operada por la Ley 4/2008 -en vigor el 25 de diciembre de 2008-, y compartido por esta Sala y Sección el criterio sustentado por la Sala Territorial de Valencia en los Fundamentos de Derechos Cuarto y Segundo más arriba reproducidos de aquellas sentencias números 896/2004, de 19 de noviembre (recurso número 2003/2003) y 64/2005, de 28 de enero (recurso nº 2583/2003), respectivamente, no cabe sino concluir en relación a la transmisión de la licencia de taxi, en este caso con vehículo de autos, la no sujeción al impuesto y la disconformidad a Derecho de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en la parte impugnada concerniente a la desestimación de la reclamación económico-administrativa y la confirmación del acuerdo de liquidación. En este caso, las anteriores sentencias se referían a la transmisión sin vehículo y en el presente caso se transmitió el mismo al adquirente el cual pudo haberlo utilizado para afectarlo a la actividad mediante la adquisición de uno nuevo o no, en cuyo caso esa desafectación parcial no afecta a la consideración de transmisión de una "unidad económica autónoma" que continuó desarrollando actividad empresarial. Por otra parte, el hecho de que exista una nueva normativa sectorial aprobada y publicada en el BOPB de 21 de mayo de 2012 no afecta a nuestras anteriores consideraciones atendida la fecha de la transmisión de la licencia de autotaxi y vehículo (13.5.2009).

Confirmamos íntegramente nuestra doctrina [...]."

Tercero. *Consideraciones jurídicas que suscita el asunto.*

1) Según el artículo 7, bajo rúbrica de operaciones no sujetas al impuesto (en la redacción aplicable *ratione temporis* al caso, dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria).

"[...] No estarán sujetas al impuesto:

1.º 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.

La versión anterior a la aplicable al caso era más rigurosa en la identificación de la transmisión no sujeta:

"Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto.

No estarán sujetas al impuesto:

1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

....a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente".

2. El Abogado del Estado recurrente cita como infringido el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ("LIVA"), en relación con el artículo 4, apartados Uno y Dos.b) LIVA, y la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (" TJUE") en la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (C-497/01; EU:C:2003:644), y por el Tribunal Supremo en las sentencias de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación nº 367/2002 y 17 de diciembre de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 1846/2011).

Alega en defensa de su tesis que, en un caso como el presente, el carácter no sujeto de la operación realizada exige la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales o personales, que permitan por sí solos el desarrollo de la actividad y no la mera transmisión de la licencia de auto-taxi, sin que el cumplimiento o incumplimiento de la norma reguladora de la profesión habilite para incumplir las normas tributarias. Esta afirmación no se ve alterada cuando, como en el presente caso, se ha transmitido también un vehículo, pero que no es apto para continuar en el ejercicio de la actividad. Se exige, pues, a su juicio, para quedar amparada por el supuesto de no sujeción, que la transmisión que abarque la totalidad del patrimonio empresarial o al menos de una parte del patrimonio susceptible de servir para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

3. En realidad, parece claro que el taxista que se jubila o que por otra razón transmite la totalidad (o la parte esencial y autónoma de su empresa) a favor de un solo adquirente para que siga, gracias a esa licencia, ejerciendo la actividad de taxista, debe ser favorecido por la no sujeción. El vehículo es, en este caso, un elemento patrimonial irrelevante o secundario al respecto.

4. El artículo 19 de la Directiva IVA de 2006 señala (de un modo semejante al que disponía 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.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales".

5. 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.

6. 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.

7. 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 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.

8. Por lo demás, la expresión "sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente", junto a la más terminante de "constituyan", además del rasgo subjetivo que hemos comentado, que es significativo, permite interpretar el precepto como una susceptibilidad o idoneidad no necesariamente actual o inmediata para que los elementos transmitidos formen el núcleo esencial de la actividad profesional nueva en el

adquirente, y no una mera entrega de bienes desligada de esa idea, aun cuando sea preciso complementar la transmisión con otros requisitos de menor dificultad, tanto jurídico-administrativa como económica.

9. Debe añadirse que las dos sentencias de este Tribunal Supremo que invoca el abogado del Estado a propósito de la sujeción o no sujeción de la transmisión de conjuntos patrimoniales, ni guardan relación con el asunto debatido, ni son, ninguna de las dos, favorables a la Administración del Estado, por lo que resulta extraña su invocación como infringidas, máxime cuando el escrito de interposición no contiene razonamiento alguno para sustentar esa pretendida vulneración.

Cuarto. *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 de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es de reiterar:

"[...] 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 y del vehículo usado en la actividad que no era apto para seguir realizándola conforme a la regulación sectorial, en favor de un solo adquirente que continúa en el ejercicio de dicha actividad de transporte por auto-taxi, debe ser considerada como una operación sujeta o como una operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido".

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, 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.

Por ende, y dadas las circunstancias apreciadas, la transmisión operada y documentada en la factura de 13 de mayo de 2009, debe ser considerada, atendidas las circunstancias del caso, ampliamente reflejadas, 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, una entrega de bienes o, en otras palabras, una operación sujeta.

Quinto. *Resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso.*

Resultado de aplicar la anterior doctrina al caso es que la sentencia de instancia ha de ser mantenida, desestimando al efecto del recurso de casación promovido contra ella por el Abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta de aquella, porque el criterio de la no sujeción apreciado para anular los actos administrativos enjuiciados en la instancia es acertado, al interpretar adecuadamente el artículo 7.1.a) LIVA, atinente a la no sujeción en casos de transmisión de bienes susceptibles de conformar una unidad autónoma apta para desarrollar la actividad de que aquí se trata.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 20 de febrero de 2018 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su recurso nº 243/2015, que consideró nulos los actos de liquidación y sanción que en dicho litigio fueron objeto de impugnación.

3º) No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.