

Referencia: NFJ079028

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1147/2020, de 10 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3505/2018

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. *Transmisión de una licencia de auto-taxi sin vehículo.* 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 n.º 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 n.º 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. Tanto da que se enajene junto con la licencia un vehículo no apto para ser usado como taxi [Vid., STS de 10 de septiembre de 2020, recurso n.º 3301/2018 (NFJ079024)] como que no se incluya en la transmisión de la licencia vehículo alguno, 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. El Tribunal Supremo se remite a esta sentencia de 10 de septiembre de 2020, y estima 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., en el mismo sentido STS de 10 de septiembre de 2020, recurso n.º 3301/2018 (NFJ079024) y ATS, de 10 de octubre de 2018, recurso n.º 3505/2018 (NFJ071663), que plantea el recurso de casación que se desestima contra la STSJ de Cataluña, de 1 de febrero de 2018, recurso n.º 74/2015 (NFJ071664), que se confirma].

PRECEPTOS:

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

PONENTE:

Don Jesús Cudero Blas.

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. 1.147/2020

Fecha de sentencia: 10/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3505/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/07/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 3505/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1147/2020

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 en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 3505/2018, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia núm. 104/2018, de 1 de febrero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el procedimiento ordinario núm. 74/2015, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio de 2008.

Ha comparecido, como recurrida, doña Mariana, representada por el procurador don Manuel Díaz Alfonso, y bajo la dirección del letrado don Carlos Vinzo Gil.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 1 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 núm. 74/2015, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso-administrativo número 74/2015 promovido por Mariana, sucesora de Carlos Francisco, y anular la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña de 15 de mayo de 2014 que resuelve desestimar la reclamación nº 08/10383/2010 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. 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, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, presentó escrito de 6 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 18 de abril de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que efectivamente efectuaron tanto la Administración General del Estado, recurrente, como doña Mariana, parte recurrida, ambos en el plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

4. La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 10 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 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".

Tercero. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. El abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 12 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 15 de mayo de 2014 y los actos administrativos de los que trae causa.

2. El procurador don Manuel Díaz Alfonso, en nombre y representación de doña Mariana, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 20 de febrero de 2019, en el que solicita una sentencia desestimatoria del presente recurso, por la que se confirme la sentencia impugnada, que le es favorable.

Cuarto. 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. Pronunciamiento de la sentencia de instancia.*

1. 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 - sin transmitir con ella el vehículo usado en la actividad por no ser 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.

2. La sentencia recurrida justifica su pronunciamiento estimatorio en los siguientes términos literales:

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

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 46/10162/00 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 taxi, 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 si, 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, entendiendo el mismo 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 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. 1164 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).

Bien, en el supuesto de autos viene acreditado a instancia de la parte actora a través de certificación emitida en fecha 20 de enero de 2016 por el Instituto Metropolitano de Taxi: 1. Que el Carlos Francisco va ser titular de la licencia de taxi núm. NUM000 des del 06-06-1979 fins al 14-01-2008. 2. Que el vehicle aplicat a aquesta licencia en el periode 2003-2008 va ser un Skoda Octavia, matrícula X des del 06-07-1999 fins el 08-01-2008. 3. Que la data de transferencia de la llicència a favor de la Sra. Claudia va a ser el 24-01-2018. 4. Que el vehicle aplicat per la Sra. Claudia des 25-01-2008 fins el 27-11-2013 va a ser un Skoda Octavia 05, matrículaKHX. 5. Que actualmente la Sra. Claudia té aplicat des del 27-11-2013 el vehicle Volkswagen Caddy, matrículaXNX".

Viene asimismo probado por la parte actora a través de la documental aportada en vía administrativa la presentación en fecha 11 de marzo de 2008 del modelo 037 de declaración censal simplificada por razón de jubilación con efectos de 31 de enero de 2008. En relación a este último extremo, justifica el actor el cumplimiento de lo previsto en el entonces vigente Reglamento Metropolitano del Taxi, aprobado por el Consejo Metropolitano del Taxi de la Entidad Metropolitana del Transporte en fecha 22 de julio de 2004, concretamente su artículo 22, apartados 3. a) y 4, relativo a la obligatoriedad de la transmisión de la licencia en el supuesto de jubilación en el plazo de tres meses; y aunque invoca también cumplimiento de lo exigido por el artículo 27.6 de dicho Reglamento, concerniente a la exigencia de una antigüedad no superior a cinco años desde la primera matriculación del vehículo de segunda mano que haya de aplicarse o vincularse a la licencia, lo cierto es que no acredita que el vehículo del que es titular el actor es de segundo mano a los efectos de dicho precepto cuya literalidad erróneamente reproduce (...).

En cualquier caso, acreditada la transmisión de la licencia de taxi realizada por razón de jubilación del titular 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 número 2583/2003), respectivamente, sin pasar por alto 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 aplicado sin ambages por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 23 de octubre de 2014 más arriba referenciada, y sin entrar a examinar la incidencia planteada por la actora en el supuesto de autos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Segunda, de 10 de noviembre de 2011, asunto C-444/10, Christel Schriever, que versa sobre la transmisión de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial concomitante al arrendamiento de los locales comerciales, no cabe sino concluir en relación a la transmisión de la licencia de taxi sin 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".

Segundo. *Consideraciones jurídicas que suscita el asunto. Similitud con el pronunciamiento contenido en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 3301/2018 , 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.

Procede, por tanto, reiterar las consideraciones que efectuamos en aquella sentencia en relación con la cuestión controvertida.

2. Según el artículo 7, bajo la 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, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

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

"No estarán sujetas al impuesto: 1º 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".

3. 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. 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.

4. 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.

5. 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".

6. La tesis de la Administración del Estado la consideramos errónea, es que en la transmisión de un conjunto de elementos incorporeales 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.

9. 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.

10. 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.

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, 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, 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, una entrega de bienes o, en otras palabras, una operación sujeta.

Cuarto. *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.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

F A L L O

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

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia .

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia núm. 104/2018, de 1 de febrero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el procedimiento ordinario núm. 74/2015, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio de 2008.

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén 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

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jesús Cudero Blas, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, 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.