

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079199

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1249/2020, de 2 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 369/2019

SUMARIO:

Haciendas Forales. País Vasco. IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios de asistencia sanitaria. Presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar si resulta aplicable la exención prevista en los apartados 3º y 5º del art.20.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA) - y en los preceptos equivalentes de la norma foral aquí aplicada- a la transmisión de cartera de clientes de un profesional médico o sanitario al cesar en su actividad profesional. La Sala de instancia consideró que resulta aplicable la exención prevista en el art.20. Uno. 5º de la Norma Foral 7/1994 de Bizkaia (IVA), -que tiene idéntica redacción que el artículo 20. Uno.5º de la Ley 37/1992- a la transmisión de cartera de clientes efectuada por una médico ortodoncista al cesar en su actividad. El objeto de debate debe quedar reducido a examinar la aplicación de determinadas exenciones del IVA relativas a servicios médicos y sanitarios, concretamente las previstas en los números 3º y 5º del art.20.uno, Ley IVA, al caso que nos ocupa. A luz de la jurisprudencia del TJUE [Vid. SSTJUE de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17 (NFJ073840)y de 5 de octubre de 2016, asunto C-412/15 (NFJ064106)] si no se prestan servicios de protección de la salud del interesado (incluyendo su mantenimiento o restablecimiento), no cabe entender que estemos ante una prestación exenta conforme a lo previsto en el art. 20. Uno.3º Ley IVA. Con menos razón aun cabrá aplicar la exención a servicios que no están relacionados con las competencias profesionales de los médicos y sanitarios, y que no suponen la realización de las actividades típicas de éstos, tales como los relativos a la cesión de sus carteras de clientes. Por otro lado, la exención prevista en el art. 132.1.e) de la Directiva 2006/12 y por ende, su equivalente, el art. 21.Uno. 5º LIVA, tiene por finalidad facilitar el acceso a determinadas prestaciones de servicios, siempre que estén relacionados directamente con el cuidado de la salud o cuya finalidad es terapéutica. No es ese el caso de las cesiones de carteras de clientes. No se olvide que la exención que nos ocupa constituye una excepción al principio de que todos los suministros y servicios están sujetos al IVA, y debe interpretarse en sentido estricto, de suerte que por ello no cabe ampliar su ámbito de aplicación más allá de lo que sirve a ese interés general. En definitiva, postulamos su interpretación estricta, acorde con los criterios de interpretación de las exenciones por el TJUE y no resulta aplicable la exención prevista en los apartados 3º y 5º del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a la transmisión de cartera de clientes de un profesional médico o sanitario al cesar en su actividad profesional. [Vid., ATS, de 23 de mayo de 2019, recurso n.º 369/2019 (NFJ074803) que planteó el recurso de casación contra la STSJ del País Vasco de 23 de octubre de 2018, recurso n.º 397/2018 (NFJ073134) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Norma Foral 7/1994 de Bizkaia (IVA), arts. 4.º y 20.

Ley 37/1992 (ley IVA), art. 20.Uno.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2 y 132.

PONENTE:*Don Isaac Merino Jara.*

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. 1.249/2020

Fecha de sentencia: 02/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 369/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 369/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1249/2020

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 2 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 369/2019, interpuesto por DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador de los Tribunales, don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, contra la sentencia de 23 de octubre de 2018, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso núm. 397/18 en relación con exención del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido en la cesión de una cartera de clientes.

Ha comparecido como parte recurrida doña Aurora, representada por la procuradora doña María José Gutiérrez Aceves.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

El presente recurso de casación se interpuso por la Diputación Foral de Bizkaia, contra la sentencia dictada el 23 de octubre de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que estimó el recurso nº 397/2018, en relación con liquidación por importe de 107.555,44 euros, que sujetaba a gravamen por IVA dos operaciones de transmisión de cartera de pacientes.

La contribuyente cesó en 2.014 en el ejercicio de la profesión de médico ortodoncista que había desarrollado en dos consultorios de Getxo y Barakaldo, como actividad exenta de IVA. Al jubilarse, suscribió con otros especialistas la transmisión de la cartera de pacientes de ambas sedes, (a lo que se unía en un caso la cesión en alquiler del local), pero sin empleados, mobiliario ni instrumental. Considerando que esa cesión estaba exenta, no repercutió IVA en las facturas giradas a dichos adquirentes.

Tras el pertinente procedimiento de inspección, la Subdirección General de Inspección emitió, el 27 de febrero de 2017, acuerdo por el que confirmó la liquidación núm. NUM000 por la suma de 107.555,44 euros derivada de acta de disconformidad que sujetaba a gravamen por IVA las dos operaciones de transmisión de cartera de pacientes y el arrendamiento del inmueble.

Contra la liquidación anterior se interpuso el oportuno recurso de reposición, en el que la Sra. Aurora manifestaba su oposición sobre la base de las argumentaciones siguientes:

Primera, el objeto de transmisión era una rama de la actividad que realizaba, y no un conjunto de bienes derechos y obligaciones, por lo que entiende que debe quedar amparada en el supuesto de no sujeción de la norma.

Segunda, y subsidiaria de la primera, la transmisión estaría en todo caso exenta del Impuesto de conformidad con el artículo 20. Uno 5º de la LIVA, y con las Consultas de la Dirección General de tributos (VI856-

06 de 18 de septiembre de 2006, y V0398-09, de 25 de febrero de 2009), referidas, respectivamente, a las ventas de una cartera de seguros entre aseguradoras y de una cartera de clientes entre sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, concluyendo la exención en el IVA de la venta de una cartera de clientes vinculada a operaciones exentas del impuesto.

Tercera, con invocación del artículo 20. Uno. 24º de la NFIVA exponía que "la cartera de clientes de ortodoncista se ha creado mediante la adquisición de bienes y servicios cuyas cuotas de IVA han sido soportadas y no deducidas por la recurrente. Consecuentemente, la entrega de su inmovilizado se encuentra exenta de acuerdo con lo dispuesto en el número 24 del artículo anteriormente citado a este respecto manifiesta que la normativa al término "entrega de bienes" no puede ser obstáculo para aplicar la exención a la transmisión de la cartera de clientes".

En fecha 27 de abril de 2017, por el Subdirector de Inspección Tributaria se dictó acuerdo en el que se desestimaban todas las alegaciones planteadas en el recurso de reposición, interponiendo la interesada reclamación económico administrativa el 19 de mayo de 2017 en base a los mismos argumentos señalados en el anterior recurso, si bien abandonando la pretensión de considerar "no sujetas" las transmisiones de las carteras de pacientes.

El 21 de febrero de 2018, el Tribunal Económico-Administrativo de Bizkaia desestimó la reclamación núm. 701/2017, promovida por la contribuyente.

El día 10 de mayo de 2018 la representación procesal de doña Aurora, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, ante la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que resolvió a favor de la contribuyente en la sentencia que es objeto del presente recurso de casación, de fecha 23 de octubre de 2018, en la que, previa remisión a la sentencia de esta Sección de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de fecha 16 de marzo de 2016 (rec. 1400/2014), establece en su fundamento jurídico tercero que: "no puede decirse que el planteamiento actor, -que versa en primer lugar sobre el alcance de criterios de la doctrina tributaria emanada de la Dirección General de Tributos-, encarna la aspiración a la analogía, pues, para empezar, es ya ese centro administrativo el que, por sí mismo, realiza una interpretación conjunta de la normativa del IVA para alcanzar determinadas consecuencias sobre ciertos supuestos de cesión de carteras en el ámbito de actividades exentas, que no han sido abordados a la letra por el legislador de 1.985 ni el de 1.992. El empleo indirecto de sus argumentaciones puramente interpretativas como criterio de autoridad para dirimir situaciones no abordadas por él, -y realizado por las dos partes-, en nada se asemeja a la aplicación analógica de las normas, ya sea o no sea concluyente el debate al respecto.

En segundo lugar, lo que se discute es ya directamente si un determinado título legal de exención -el del artículo 20.Uno.5 de la NFIVA-, engloba la operación de cesión de clientes entre profesionales cuya actividad está sujeta y exenta del IVA, y, como indica la doctrina del Tribunal Supremo, esa es tarea confiada a la interpretación administrativa o judicial que no se identifica ni confunde con el intento de aplicar analógicamente otras reglas o disposiciones, supliendo el vacío o laguna de la primera.

Debe por tanto rechazarse que tenga validez la Conclusión nº 1 que alcanza la representación procesal de la DFB en su Fundamento Sexto, -folio 55 vuelto-, cuando sostiene que la diferencia entre el supuesto de este proceso y los examinados en las Consultas de la DGT invocadas, radica en que los números 18 y 20 del artículo 20.Uno de la NFVA, a diferencia del número 5, las cesiones de pólizas y de participaciones, "constituyen en sí mismas operaciones exentas", que es algo que carece de base real y que termina por atribuir carácter normativo a lo que es mera interpretación de la referida Dirección General, que, antes bien, deduce la caracterización de exentas de tales cesiones de la propia exención de las operaciones que realizan las aseguradoras y las gestoras de las participaciones en fondos de inversión, sin que en dichos preceptos, (ni en sus antecedentes de la normativa del IVA de 1.985), exista tal proclamada exención específica y textual de las transmisiones de carteras.

Y esto que se dice no solo ocurre en el supuesto del apartado 18, (participaciones en Fondos de Inversión) al que extendía mecánicamente la DGT el sentido de sus Consultas sobre la cesión de carteras de seguros de las consultas de 7 de Julio 1.986 y la V1856 de 18 de setiembre 2.006, cuando se pronunciaba en la V0398, de 25 de Febrero de 2.009, sino que tampoco el Reglamento de la LIVA aprobado por Real Decreto 2.028/1.985, que estaba en el origen de la consulta pionera de 1.986, hacía mención alguna a tales cesiones de carteras en su artículo 13.Uno.16, y ni siquiera la hacía a la "mediación" de la que trata de extraer la Administración tributaria consecuencias inexplicadas obstativas.

Antes bien, el soporte que la doctrina de la DGT ha tomado, reposa directamente en dos premisas complementarias; de una parte en que, tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicio como las

transmisiones de uso a terceros de todo o parte de los bienes o derechos integrantes del patrimonio empresarial, "Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional" - artículo 4.Uno.1 de la LIVA-, y, en segundo lugar, en que las operaciones tanto del artículo 20.Uno 16, como las del artículo 20.Uno.18. de la Ley (o de la NFIVA), están exentas.

En consecuencia, y siendo necesariamente compatible tal silogismo de la doctrina de la DGT, lo que podría oponer la Administración demandada, y no opone, es que en el caso de las transmisiones de carteras de clientes (o pacientes), de una actividad profesional como la de ortodoncista, no concurren esas notas caracterizadoras, lo que en sí mismo, no cuenta con predicamento, pues, en efecto, es en el ámbito de esa actividad exenta (en que, como se afirma por la actora, el profesional opera como destinatario final soportando el IVA de sus adquisiciones), en el que se encuadra "ex lege" esa cesión parcial de su patrimonio empresarial (inmovilizado inmaterial o "fondo de comercio"), del que carece de relieve, por tanto, que sea calificado como entrega de bienes o como prestación de servicios en un sentido subyacente.

De esta manera, la cesión de pacientes con ocasión del cese en la actividad se integra con absoluta naturalidad interpretativa -y en la más coherente visión sistemática de la regulación del tributo-, en el marco de la exención del artículo 20. Uno. 5, en relación con el artículo 4. Uno.1, y queda fuera con ello de todo alcance que concurren supuestos, tanto en materia de seguros, como de servicios odontológicos (así, peritajes sin finalidad terapéutica) a los que no quepa extender la exención por virtud de la doctrina del TJUE que se cita".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

El procurador don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en representación de la Diputación Foral de Vizcaya, presentó escrito de preparación de recurso de casación contra la sentencia dictada el 23 de octubre de 2018 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

En su escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1. El artículo 132.1, c) y e) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118).

2. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (en adelante TJUE) contenida en las Sentencias 15/6/1989 (C-348/87), 11/8/95 (C-453/93), 14/9/00 (C-384/98), o más recientemente, 21/2/2013 (C-18/12) y 28/11/2013 (C-319/12), relativa tanto al principio general de interpretación estricta y carácter exhaustivo de las exenciones establecidas en el IVA, como a la interpretación en atención a los objetivos con que fueron establecidas.

3. El artículo 20. Uno. 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], de igual contenido que el artículo 20. Uno. 5 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 14 diciembre).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de diciembre de 2018, habiendo comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA tanto la Diputación Foral de Vizcaya, recurrente, como doña Aurora, recurrida.

Tercero.

Admisión e interposición del recurso.

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 23 de mayo de 2019, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: "Determinar si resulta aplicable la exención prevista en los apartados 3º y 5º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de cartera de clientes de un profesional médico o sanitario al cesar en su actividad profesional."

Identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

"1. El artículo 132.1, letras c) y e) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2. El artículo 20. Uno. 3 y 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de igual contenido que el artículo 20. Uno. 5 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido".

2. Don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en representación de la Diputación Foral de Bizkaia, interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 12 de julio de 2019, que observa los requisitos legales, concluyendo que "la interpretación que realiza la sentencia recurrida de las exenciones reguladas en el artículo 132.1 letras c) y e) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, y en los artículos 20. Uno. 3 y 5 tanto de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, como en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, no se ajusta a derecho, por lo que pedimos a la Sala que así lo declare.

Si a pesar de los razonamientos anteriores, la Sala a la que nos dirigimos albergara dudas sobre si la normativa anterior que establece la exención de los servicios de asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el estado miembro de que se trate, comprende la transmisión de carteras de clientes por parte de dichas personas profesionales, cabe la consulta a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea, sobre si la exención que analizamos incluye las citadas transmisiones de carteras de pacientes.

3. Doña María José Gutiérrez Aceves, en representación de doña Aurora, presentó escrito de oposición el 21 de octubre de 2019 en el que:

"solicita de la Sala que declare que la cesión de la cartera de pacientes con ocasión del cese en la actividad de una odontóloga por jubilación, es una operación exenta del IVA, y consecuentemente que confirme la sentencia dictada".

Cuarto.

Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 15 de septiembre de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

La contribuyente cesó en 2.014 en el ejercicio de la profesión de médico ortodoncista que había desarrollado en dos consultorios de Getxo y Barakaldo, como actividad exenta de IVA. Al jubilarse, suscribió con otros especialistas la transmisión de la cartera de pacientes de ambas sedes, (a lo que se unía en un caso la cesión en alquiler del local).

En el marco de un procedimiento de inspección se extendió un acta de disconformidad. La Subdirección General de Inspección confirmó la liquidación derivada de dicha acta por importe suma de 107.555,44 euros que sujetaba a gravamen por IVA las dos operaciones de transmisión de cartera de pacientes y el arrendamiento del inmueble.

La controversia ha quedado reducida, en el marco de este recurso, a determina si dicha operación de cartera de pacientes está exenta del IVA.

En fase administrativa se discutió acerca de si se trataba de operaciones no sujetas a IVA. Sin embargo, esta cuestión se abandonó y, por tanto, hemos de partir de que se trata de una operación sujeta a IVA, si bien, se discute que pueda estar exenta.

Segundo.

Los términos de la controversia y la posición de las partes.

La Diputación Foral de Bizkaia, interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 12 de julio de 2019, asegurando que las premisas contempladas en los números 3 y 5 del artículo 20. Uno, recogen dos tipos de operaciones:

(i) Servicios de asistencia a personas físicas, por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios (art. 20. Uno.3º) y las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales (art. 20. Uno.5º).

Considera que la exención de los servicios realizados en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales (art. 20. Uno.5º) es una precisión de los servicios médicos o sanitarios que se contemplan en el artículo 20. Uno. 3º.

Llama la atención sobre el hecho de que, a diferencia de la normativa española, la Directiva europea no contempla una exención específica para las operaciones realizadas por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas, sino únicamente por protésicos dentales, por lo que los servicios prestados por estos profesionales deben entenderse incluidos en la exención establecida para la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias.

(ii) Operaciones relativas a determinados bienes que se utilizan en el ámbito de la salud dental, como son las prótesis dentales y ortopedias maxilares, respecto de las que se declara la exención de su entrega, reparación y colocación.

Considera que las exenciones relacionadas con la asistencia sanitaria, entre las que se encuentra la asistencia sanitaria dental, únicamente se establecen en beneficio de los servicios de asistencia sanitaria prestados a personas físicas concretas, por parte de profesionales médicos o sanitarios, o por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales consistentes en el diagnóstico, la prevención y/o el tratamiento de las enfermedades que puedan padecer.

La interpretación que realiza la sentencia dictada no se acomoda ni a la regulación comunitaria, ni a la española, ni a la interpretación del TJUE. Entiende la sentencia impugnada que la cesión de pacientes con ocasión del cese en la actividad se integra en el marco de la exención del artículo 20. Uno 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Ello conduciría, según la Diputación foral, a extender dicha exención a cualquier otro servicio que prestaran las personas que se dedican a la sanidad dental, como el alquiler de equipos o de los locales en que se encuentran sus clínicas dentales, etc... De la sentencia, en suma, se desprendería que cualquier servicio o entrega realizada por profesionales de la salud dental (odontólogos, estomatólogos, dentistas, protésicos...) se encuentra exenta del impuesto, siendo la condición de quien realiza el servicio o realiza la entrega, la que determina la aplicación del beneficio tributario.

Discrepa de esa conclusión la Diputación, pues considera que es la finalidad con la que se presta un servicio de asistencia sanitaria la que determina su exención, no el que el servicio se preste por un profesional de la sanidad. Debe tratarse, asegura, de servicios dirigidos a la prevención, diagnóstico y tratamiento de las enfermedades o anomalías de la salud, en este caso dentales.

Afirma que la sentencia dictada se ajusta a la jurisprudencia del TJUE relativa tanto al principio general de interpretación estricta y carácter exhaustivo de las exenciones establecidas en el IVA, como a la interpretación de las mismas en atención a los objetivos con que fueron establecidas. El TJUE ha sostenido de manera reiterada que las normas que regulan las exenciones en el IVA han de ser interpretadas de forma estricta, sin extender su ámbito más allá de sus términos exactos.

Por ello, siendo la justificación de esta exención la de reducir los gastos de los particulares y facilitar de ese modo el acceso a la salud, la Diputación de Bizkaia entiende que la interpretación realizada por la Sala, además de ampliar considerablemente los términos en que el beneficio fiscal se encuentra regulado, no respetando la jurisprudencia del Tribunal de la Unión en cuanto a la forma en que deben ser interpretadas las exenciones del impuesto, en nada se acomoda a la finalidad perseguida por la normativa. La interpretación que lleva a cabo la sentencia impugnada vulnera lo dispuesto en la Ley y en la Norma Foral del IVA, así como la Directiva 2006/112/CE, que integra esta exención dentro de las de interés general, es decir, aquéllas que están

orientadas a evitar que tengan que soportarlo consumidores particulares, que no podrían deducirse el IVA, y teniendo en cuenta, asimismo, la relevancia económica y social de la actividad por tratarse de una materia tan sensible como la salud de las personas.

En resumen, concluye que la interpretación que realiza la sentencia recurrida de las exenciones reguladas en el artículo 132.1 letras c) y e) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, y en los artículos 20. Uno. 3 y 5 tanto de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, como en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, no se ajusta a derecho, por lo que pedimos a la Sala que así lo declare.

Con carácter subsidiario sostiene que si esta la Sala albergara dudas sobre si la normativa que establece la exención de los servicios de asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el estado miembro de que se trate, comprende la transmisión de carteras de clientes por parte de dichos profesionales sanitarios, cabe la consulta a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea, sobre si la exención que analizamos incluye las citadas transmisiones de carteras de pacientes.

La representación procesal de doña Aurora, presentó escrito de oposición el 21 de octubre de 2019, en el que sostiene que la recurrente pretende hacer prevalecer una exención de carácter general (la del art. 20. Uno.3º), en un supuesto para el que está regulada una exención particular y específica (la del art. 20. Uno.5º). La recurrente ignora que el apartado 5º del art. 20. Uno de la LIVA establece una distinción respecto del supuesto general contemplado en el apartado 3º del mismo precepto, y donde la Ley distingue, los aplicadores de la Ley deben distinguir. Lo cierto es, afirma, que la distinción existe y con ella el legislador español quiso regular de forma distinta la exención de los estomatólogos y de los odontólogos, de la exención de los demás profesionales sanitarios. Obviamente, insiste, a tenor de la literalidad de la redacción de los apartados 3º y 5º del Art. 20. Uno de la LIVA quiso establecer una diferencia de manera que, por un lado, con respecto de los odontólogos y estomatólogos (así como de los mecánicos dentistas y protésicos dentales) dispuso expresamente que la exención alcanza a todos los servicios realizados por ellos en el ámbito de sus respectivas profesiones. En cambio, por otro, lado, para los demás profesionales sanitarios dispuso que la exención solo alcanza a sus intervenciones concernientes al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

Señala que la cesión de una cartera de clientes por una odontóloga al cesar en su actividad, queda amparada por la exención establecida para todas las prestaciones de servicios realizadas por ella en el ámbito de su profesión, por el apartado 5º del Artículo 20. Uno de la LIVA, conclusión a la que llega realizando la única interpretación sistemática que cabe hacer de los apartados 5º y 3º del Artículo 20. Uno de la LIVA. Rechaza una interpretación distinta pues implicaría vaciar de contenido el apartado 5º mediante una interpretación extensiva del apartado 3º, lo cual contraviene de forma objetiva la voluntad del legislador del IVA.

Tras manifestar que la cesión de una cartera de clientes integrada por personas necesitadas de tratamientos de ortodoncia, formada por un odontólogo a lo largo de su vida profesional, se realiza desde luego en el ámbito de su profesión, y está sujeta al IVA conforme al artículo 4 de la LIVA, lleva a cabo una interpretación del alcance literal de la exención prevista en el tantas veces repetido artículo 20.Uno.5º de la LIVA, que difícilmente podría sostenerse, que no atiende al principio general de interpretación estricta y carácter exhaustivo de las exenciones establecidas en el IVA.

Apunta, además, que es relevante el hecho de que la propia Administración Tributaria española ha venido admitiendo con toda normalidad la exención en el IVA de la operación de cesión de una cartera de clientes vinculada a operaciones exentas del IVA.

En efecto, esta misma cuestión ha sido objeto de dos Consultas de la Dirección General de Tributos, referidas a las operaciones de seguros y a los fondos de inversión.

Asevera que, a la luz de estas consultas, en el caso de una cartera de enfermos de un odontólogo, si sobre la referida doctrina administrativa, se sustituyen las referencias a las exenciones de operaciones de seguro del art. 20.1. 16º de la LIVA, y a las de fondos de inversión del artículo 20.1. 18º de la LIVA, por la referencia a la exención de los servicios de odontólogos recogida en el artículo 20.1. 5º de la LIVA, la conclusión tiene forzosamente que ser la misma solución.

Tercero.

El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional

La Sala de instancia consideró que resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20. Uno. 5º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (-que tiene idéntica redacción que el artículo 20. Uno.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido-) a la transmisión de cartera de clientes efectuada por un médico ortodoncista al cesar en su actividad.

El artículo 132 de Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido establece que:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;(…)

e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales".

Por su parte, el artículo 20. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a las "Exenciones en operaciones interiores" dispone que:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios. A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.(…).

5.º Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones".

El artículo 20. Uno. 3º y 5º de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicable al caso y reflejada en la sentencia por la Sala de este orden jurisdiccional del País Vasco, tiene la misma redacción que la Ley estatal.

En consonancia con ello la cuestión casacional se ciñe a interpretar los apartados 3º y 5º del artículo 20. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hay que decir, en primer lugar, siguiendo los criterios de Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, TJUE) que las exenciones en operaciones interiores constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (sentencia de 20 de noviembre de 2013, D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, C-307/01, apartado 34. Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, establecido en el artículo 2 de esa Directiva, de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Ello no obstante, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones establecidas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 deban interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos (sentencias de 4 de mayo de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, apartado 23 y de 14 de marzo de 2019, A&G Fahrschul-Akademie, C-449/17, apartado 19).

Este es un dato clave, dado que las partes traen a colación otros preceptos de la Ley del IVA, distintos de los incluidos en el auto de admisión. Nos referiremos, en primer lugar, al artículo 21. Uno que establece que están exentas "Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios

adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

- a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.
- b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores".

Este precepto, como decimos no se incluye en el auto de admisión, por lo que sería motivo suficiente para no pronunciarse sobre su interpretación. No queremos, sin embargo, dejar pasar la ocasión de puntualizar que nos encontramos ante un caso diferente al que nos ocupa. En el presente recurso hablamos de una prestación de servicios (cesión de cartera de clientes) mientras que el precepto transcrito se refiere a entregas de bienes, motivo suficiente para que no se hubiera tomado en cuenta.

Otro tanto, podría decirse en relación con la exención prevista en el artículo 21. Uno 16.º de la LIVA que establece que están exentas: "las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión".

Nada tiene que ver esa exención con la operación que no ocupa, Tampoco tiene nada que ver el presente caso la exención prevista en el artículo 21.8. 18.º, que dispone que están exentas determinadas operaciones financieras.

Es claro que, en la presente ocasión ni nos entramos ante una operación de seguros ni ante una operación financiera relacionada con los de fondos de inversión.

Realmente, como determinada el auto de admisión, el objeto de debate debe quedar reducido a examinar la aplicación de determinadas exenciones del IVA relativas a servicios médicos y sanitarios, concretamente las previstas en los números 3º y 5º del artículo 20.uno, LIVA, al caso que nos ocupa.

El primero de ellos establece que estarán exentas:

"La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

Esta exención únicamente se extiende a las prestaciones de servicios, quedando al margen de ellas las entregas de bienes. Ahora bien, no todas las prestaciones tienen cabida en ella.

Señala la STJUE (Sala Sexta) de 18 de septiembre de 2019, Peters, C-700/17, que el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, así como el artículo 132, apartado 1, letras b) y c) de la Directiva 2006/112, cuya redacción es idéntica en lo esencial, deben interpretarse de la misma manera y que, por lo tanto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia elaborada acerca de las exenciones previstas por el precepto mencionado en primer lugar es apropiada como fundamento para interpretar el segundo (apartado 8).

De otro lado, la STJUE (Sala Tercera) de 5 de marzo de 2020, X-GmbH, C-48/19, contiene una serie de declaraciones de la máxima importancia:

- una interpretación literal del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, lleva a sostener que una prestación debe estar exenta si cumple dos requisitos, a saber, por un lado, constituir una asistencia a personas físicas y, por otro, realizarse en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate [apartado 18].

- esta exención tiene por objeto reducir el coste de la asistencia sanitaria y hacerla más accesible a los particulares, [apartado 24)

- el concepto de "asistencia a personas físicas" abarca las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (apartado 28).

- no necesariamente la finalidad terapéutica de una prestación deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva (apartado 26).

Por lo tanto, los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas quedan cubiertos por la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 (apartado 29).

Según expresa la STJUE (Sala Quinta) de 14 de noviembre de 2000, D., C-384/98, el concepto de "asistencia a personas físicas" no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud (apartado 19).

Por otra parte, la STJUE (Sala Sexta) de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17 manifestó:

- si bien el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/2012 implica aplicar la exención de que se trata únicamente a ciertas profesiones específicas, no se desprende de su redacción que el legislador de la Unión haya pretendido imponer a los Estados miembros interesados que apliquen dicha exención únicamente a las profesiones reguladas por su legislación nacional (apartado 22).

- del propio tenor de la referida disposición resulta que esta no define por sí misma el concepto de "profesiones médicas y sanitarias", sino que se remite en ese punto a la definición contenida en la normativa interna de los Estados miembros (apartado 23).

- los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación para definir las profesiones en cuyo marco la prestación de asistencia sanitaria a la persona está exenta del IVA, y, en particular, para determinar las cualificaciones requeridas para el ejercicio de dichas profesiones (apartado 24).

- dicha facultad de apreciación, sin embargo, no es ilimitada, en la medida en que los Estados miembros deben tener en cuenta, por una parte, el objetivo que se persigue con dicha disposición, que es el de garantizar que la exención se aplique únicamente a las prestaciones de asistencia sanitaria a la persona dispensadas por quienes posean la cualificación profesional exigida, y, por otra, el principio de neutralidad fiscal (apartado 25).

Por tanto, como es el caso, si no se prestan servicios de protección de la salud del interesado (incluyendo su mantenimiento o restablecimiento), no cabe entender que estemos ante una prestación exenta conforme a lo previsto en el artículo 20. Uno.3º LIVA. Con menos razón aun cabrá aplicar la exención a servicios que no están relacionados con las competencias profesionales de los médicos y sanitarios, y que no suponen la realización de las actividades típicas de éstos, tales como los relativos a la cesión de sus carteras de clientes.

La otra exención a la que se refieren el Auto de Admisión y, por ende, las partes, es la prevista en el artículo 21, uno, 5.º que establece que están exentas "Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones".

El razonamiento que haremos está en la línea del que venimos manteniendo.

La STJUE (Sala Tercera) de 5 de octubre de 2016, TMD C-412/15, recuerda, en su apartado 30, en lo que atañe a la finalidad del conjunto de las disposiciones del artículo 132 de la Directiva 2006/112, dicho artículo exime del IVA determinadas actividades de interés general con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA y, en su apartado 31, señala, en lo que respecta al artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, que esta disposición, al igual que las letras b), c) y e) de ese mismo apartado, se refiere a operaciones directamente relacionadas con el cuidado de la salud o cuya finalidad es terapéutica.

En suma, la exención prevista en la letra e) del artículo 132 apartado 1 de la Directiva 2006/12 y por ende, su equivalente, el artículo 21, uno, 5º LIVA, tiene por finalidad facilitar el acceso a determinadas prestaciones de servicios, siempre que estén relacionados directamente con el cuidado de la salud o cuya finalidad es terapéutica.

No es ese el caso de las cesiones de carteras de clientes. No se olvide que la exención que nos ocupa constituye una excepción al principio de que todos los suministros y servicios están sujetos al IVA, y debe interpretarse en sentido estricto, de suerte que por ello no cabe ampliar su ámbito de aplicación más allá de lo que sirve a ese interés general.

En definitiva, postulamos su interpretación estricta, acorde con los criterios de interpretación de las exenciones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por consiguiente, respondemos a la cuestión con interés casacional declarando que no resulta aplicable la exención prevista en los apartados 3º y 5º del artículo 20. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de cartera de clientes de un profesional médico o sanitario al cesar en su actividad profesional.

Cuarto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Por las razones expuestas en los fundamentos anteriores declaramos haber lugar al presente recurso de casación, lo cual lleva consigo declarar no conforme a derecho la sentencia impugnada y, por consiguiente, la conformidad a derecho de los actos administrativos recurridos.

Quinto.

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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las 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 expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- Haber lugar al recurso de casación núm. 369/2019, interpuesto por DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador de los Tribunales, don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, contra la sentencia de 23 de octubre de 2018, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso núm. 397/18 en relación con exención del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido, sentencia que se casa y anula.

3º.-Desestimar el recurso nº 397/2018, en relación con liquidación por importe de 107.555,44 euros, que sujetaba a gravamen por IVA dos operaciones de trasmisión de cartera de paciente, y consiguientemente, se declaran conformes a derecho los actos administrativos recurridos.

4º- No hacer imposición de las costas procesales de esta 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. José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, 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.