Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2113 (08/03/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 9.1º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante plantea, si la venta de la licencia de taxi, sin el vehículo, constituye un supuesto de no sujeción del IGIC del artículo 9.1 de la Ley 20/1991, dado que el vehículo no está en buen estado.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En el caso específico de transmisión de una licencia de taxi, tal como establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, de manera que la transmisión de la citada licencia no se encontrará sujeta al IGIC, con independencia de que se transmita o no el vehículo.

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante plantea, si la venta de la licencia de taxi, sin el vehículo, constituye un supuesto de no sujeción del IGIC del artículo 9.1 de la Ley 20/1991, dado que el vehículo no está en buen estado.

SEGUNDO.- El hecho imponible del IGIC lo constituyen, por un lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por empresarios o profesionales, y, por otro lado, las importaciones de bienes. Centrándonos en las primeras operaciones, las conocidas como "operaciones interiores", el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece para su sujeción al IGIC, que su realización ha de cumplir los siguientes requisitos:

"Artículo 4. Hecho imponible

1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2. Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador".

La delimitación de dichos requisitos se encuentra recogida en los artículos 5, 6 y 7 de la Ley 20/1991, en cuya aplicación al supuesto objeto de la consulta, destacamos lo siguiente:

1.- Que la persona física consultante tiene la condición de empresario, cuando realiza actividades empresariales, de conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1.° Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

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

2.° Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario".

2.- Que la actividad realizada por la persona física consultante es una actividad empresarial, tal y como dispone el apartado 1 del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales.

1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

(...)".

3.- Que la transmisión efectuada por la persona física consultante, se entiende efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial, según lo dispuesto en el apartado 6.b) del artículo 5 de la Ley 20/1991:

"6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

(…)

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

4.- Aclarado lo anterior, solo nos resta analizar el último elemento que configura el hecho imponible, esto es, calificar la operación que realiza de entrega de bienes o de prestación de servicios conforme a los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991.

En los citados artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991 se regula una definición general como particular de entrega de bienes y de prestaciones de servicios, reproduciendo respecto de esta última la que consideramos que podría concurrir en el supuesto planteado en la consulta:

"Artículo 6. Concepto de entrega de bienes.

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

(...)"

"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

4º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

De su lectura, se concluye que, la venta de la licencia del taxi, es una prestación de servicios sujeta al IGIC, sin perjuicio de lo que veremos en el siguiente apartado.

TERCERO.- No obstante lo anterior, el artículo 9.1º de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"Artículo 9. Supuestos de no sujeción.

No están 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 4.4 de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior, las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o derechos.

b) Las de los bienes muebles o semovientes que, formando parte de las existencias del patrimonio empresarial que se transmite, se lleven a cabo por quien tenga la condición de comerciante minorista de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50. Tres de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, y, en función del destino previsible, el adquirente tenga derecho a la deducción, total o parcial, del Impuesto que se encuentre implícito en la contraprestación en los términos establecidos en el artículo 29.3 de esta Ley.

A estos efectos, únicamente estará exenta del Impuesto, por aplicación del artículo 50.Uno.27.º de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, la transmisión de los bienes muebles y semovientes que constituyan las existencias del patrimonio empresarial.

c) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5.4.a) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes o derechos.

d) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5.4.b) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este apartado, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

(...)".

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo, la no sujeción prevista en su apartado 1º requiere que:

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

- dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

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

En el supuesto objeto de consulta, va a ser objeto de transmisión la licencia de taxi de manera individualizada, sin que vaya acompañada de ningún otro medio de producción material o humano; por lo que, en principio, esta transmisión no constituye una unidad económica autónoma en los términos exigidos en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, teniendo la consideración de una mera cesión de derecho sujeta al IGIC, al no estar acompañada de la necesaria estructura organizativa.

No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente en dos sentencias, la nº 1146/2020 y la nº 1147/2020, de 10 de septiembre de 2020, sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de un supuesto igual que el de esta consulta.

El territorio de las Islas Canarias, forma parte de España, pero no del ámbito de aplicación del IVA; ello es debido al reconocimiento de un especial régimen económico y fiscal, derivado de sus circunstancias de lejanía e insularidad, que conlleva, entre otras muchas medidas, a la vigencia del IGIC y no del IVA. Por ello, a pesar del carácter no vinculante de las sentencias citadas en el ámbito del IGIC, no podemos ignorar la interpretación que ha hecho el Alto Tribunal, al tener este supuesto de no sujeción idéntica contenido en la normativa de ambos impuestos, en lo que afecta al supuesto de hecho planteado en esta consulta.

En este sentido, el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, señala:

"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.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

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

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

(...)".

Con esto queremos señalar que, teniendo la base de la no sujeción, la misma redacción en el IVA y en el IGIC, es absurdo, que sea objeto de diferente interpretación en cada uno de estos impuestos, cuando son aplicables en un mismo país -aunque en distintos territorios-; por ello, consideramos procedente seguir el criterio interpretativo del Tribunal Supremo que entiende que es de aplicación la no sujeción al supuesto de transmisión de la licencia del taxi, aún cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos -como sería el vehículo utilizado para el transporte- tal y como consta en su fundamento de derecho Segundo y Tercero, de los que extraemos lo siguiente:

"(...)

SEGUNDO.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

TERCERO.

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

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

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

Como señalamos en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 3301/2018 (PROV 2020, 278060) , hay que precisar que la sentencia del TJUE que se menciona, la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 27 de noviembre de 2003 (TJCE 2003, 395) , asunto C-497/01, Zita Modes Sàrl, más conocida como Zita Modes, no afronta directamente el núcleo de la cuestión aquí debatida, pues se refiere a la posibilidad de limitar el efecto de la habilitación a los Estados miembros de excluir del gravamen por el IVA establecido en el

artículo 5.8 de la derogada Sexta Directiva -que tiene continuidad en la Directiva de 2006 que ahora está vigente, pero de tal doctrina se puede extraer, en primer lugar, que los Estados miembros quedan apoderados para no considerar entrega de bienes la de los conjuntos patrimoniales, y que tal idea, cuando es acogida por aquéllos como base para el no gravamen, y en nuestro país, por la vía de la no sujeción, no puede condicionarse ni a la continuidad del adquirente en la misma actividad ni en la sujeción a autorización administrativa de esta.

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

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

(...).".

El elemento esencial y habilitante para el ejercicio de la actividad es la licencia o autorización administrativa. Es conocida la dificultad para obtener ésta por estar, por lo general, suspendida la concesión o autorización de nuevas licencias; no siendo así respecto a la adquisición del vehículo. En este sentido, resultaría ilógico que transmitiéndose el elemento esencial para el desarrollo de la actividad de transporte público por taxi, no se admitiese la no sujeción por no transmitirse el vehículo. Más aún, la normativa administrativa no exige que en el caso de transmisión de la licencia, que también deba ser objeto de transmisión el vehículo.

En este sentido, resulta de interés traer a colación la doctrina administrativa contenida en la consulta 1446 de 10 de febrero de 2012:

"*Se encuentra no sujeta al IGIC la transmisión de una oficina de farmacia constituida por la autorización administrativa de apertura, la totalidad de las existencias y del equipamiento comercial, con independencia de que el transmitente no entregue el local donde se ejerce la actividad o que el local sea cedido en arrendamiento al adquirente*."

CUARTO.- Conforme con lo expuesto anteriormente, es criterio de este centro directivo que, en el caso específico de transmisión de una licencia de taxi, tal como establece la jurisprudencia del Tribunal Supremo, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 9.1º de la Ley 20/1991, de manera que la transmisión de la citada licencia no se encontrará sujeta al IGIC, con independencia de que se transmita o no el vehículo.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 8 de marzo de 2022

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García