



Criterio 1 de 1 de la resolución: **02568/2016/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Duodécima**

Fecha de la resolución: **20/10/2016**

Asunto:

IVA-ITP. Ventas de oro y joyería hechas por particulares a empresarios y profesionales. No sujeción tanto a IVA como a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Cambio de criterio.

Criterio:

En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el IVA como de la modalidad TPO del ITP.

Procedimiento de adopción de resoluciones en unificación de criterio iniciado de oficio por el TEAC.

Cambio de criterio.

Se analizan el auto del TS de 13 de noviembre de 2014 y las sentencias del mismo TS de 10 de diciembre de 2009 y de 15 y 16 de diciembre de 2011. Se describe la postura adoptada por los TSJ. Llegados a este punto, este TEAC, como órgano de la Administración encargado de fijar los criterios vinculantes para todos los órganos administrativos tanto de aplicación de los tributos como de revisión, tanto de la Administración estatal como de la Administración autonómica, tiene que plantearse qué solución debe adoptar. La primera hipótesis que se ha contemplado es la del mantenimiento de nuestro criterio, pues nos reiteramos en que lo entendemos jurídicamente procedente y acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Pero, de adoptarse esta postura, se derivarían las siguientes consecuencias: los órganos de aplicación de los tributos, con el consiguiente empleo de medios materiales y personales, y vinculados por el criterio del TEAC, liquidarán estas operaciones exigiendo su tributación por TPO; deducida reclamación por los obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos, vinculados por el criterio del TEAC, las desestimarían; entonces, los ciudadanos tendrían, con los consiguientes costes de Abogado y Procurador, acudir a la vía contenciosa, donde la mayoría de los TSJ se sienten vinculados por el auto de noviembre de 2014 del Tribunal Supremo, estimando los recursos e incluso condenando en costas a la Administración demandada. A todo lo anterior, se añaden otros dos hechos que este TEAC no puede dejar de tomar en consideración:

- El reciente auto del TS de 23 de junio de 2016 por el que de nuevo por defectos formales archiva el recurso de casación en interés de ley deducido por la Comunidad Autónoma de Canarias.
- El tiempo transcurrido desde el auto de noviembre de 2014 y la fecha de hoy, en el que no se ha adoptado solución legislativa alguna.

Referencias normativas:

RDLeg 1/1993 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITPAJD
7.5

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
4

Conceptos:

Compraventa/adquisición
Empresario/profesional
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITPAJD
No sujeción
Oro y otros metales
Particulares
Sujeción

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el procedimiento de adopción de una resolución en unificación de criterio promovido por el **PRESIDENTE DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, respecto de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 29 de enero de 2016 por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 41/05520/2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ha dictado con fecha 29 de enero de 2016 resolución 41/0520/. La cuestión controvertida consistía en determinar la sujeción o no de las compraventas a particulares de artículos de oro y joyería al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de transmisión patrimonial onerosa, tal y como afirmaba la Administración autonómica, o por el contrario, si dicha transmisión debe sujetarse al Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como sostenía la reclamante.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía desestima la reclamación interpuesta, confirmando el acto impugnado, aplicando la doctrina vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central recogida en resolución de recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio 00/5459/2013 de fecha 8 de abril de 2014.

Este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio fue en su día promovido por la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía, siendo estimado, fijando este Tribunal Económico-Administrativo Central el siguiente criterio:

En el caso de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, al no tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta y no exenta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En esta resolución, que tiene carácter vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria, el TEAC señalaba que no se desconoce, obviamente, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (Rec. nº 3646/1991), pero además de destacar que se trataba de una sentencia aislada, se consideró que el criterio sentado en dicha sentencia obedecía a la etapa de transición hacia el IVA y que no podía sostenerse actualmente.

SEGUNDO: Sobre la misma cuestión el Tribunal Supremo con fecha 13 de noviembre de 2014 ha dictado auto por el que se archiva recurso de casación en interés de la Ley (recurso 2801/2014) deducido por la Junta de Andalucía contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

El Tribunal Supremo dicta auto de archivo, por no acreditarse el grave perjuicio para el interés general, además de otros defectos formales. No obstante, nuestro Alto Tribunal añade que, además, sobre la materia ya existe doctrina legal, afirmando en el último párrafo del fundamento cuarto:

"Y en todo caso, como señala la sentencia recurrida, sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de enero de 1996 (en realidad, es 18 de enero) -recurso de apelación 364671991-, cuya doctrina considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 -recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente-. Existiendo doctrina legal, carece de sentido el recurso de casación en interés de la ley pues, como destaca la Sentencia de esta Sala 5 de marzo de 2004 -casación en interés de Ley nº 96/2004- "el (recurso) de casación en interés de la ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando ésta no existe y resulta procedente, pero no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada ". Por ello, como señala también la Sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2003 -casación en interés de Ley nº 214/01- "ha de descartarse toda pretensión que propugne el obtener la declaración de una doctrina legal cuya procedencia hubiese sido anteriormente rechazada o que, por el contrario, ya estuviese fijada por este Tribunal Supremo". Y, en esta misma línea, las Sentencias de 8 de junio de 2005 -casación en interés de Ley nº 21/2004- y 11 de junio de 2008 -casación en interés de la Ley nº 59 / 2006- y Auto de 28 de octubre de 2009 -casación en interés de la Ley nº 64/2009- vienen a recordar que el recurso carece de sentido cuando ya existe doctrina legal sobre la cuestión de que se trate. Criterio este reproducido por Auto de 1 de marzo de 2007 - casación en interés de la ley nº 65/2006-."

TERCERO: A la vista de los hechos anteriores, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia, adopta un acuerdo con fecha 13 de abril de 2016 con los siguientes pronunciamientos:

Estimando que la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía aplica un criterio de especial trascendencia, adoptar el acuerdo por el que se inicia el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de dicha Ley.

Otorgar trámite de alegaciones, con carácter previo a la aprobación de la resolución de unificación de criterio, por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el presente acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y a la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía.

CUARTO: El Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas formula, en síntesis, las siguientes alegaciones

- Señala el criterio que ha mantenido ese Centro Directivo en diferentes consultas, que llega a la misma conclusión que el TEAC en su recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio 00/5459/2013 de fecha 8 de abril de 2014, señalando el Director General de Tributos que ese Centro Directivo ha construido su criterio sobre la base de la propia jurisprudencia del propio Tribunal Supremo.

- Que la sentencia de 18 de enero de 1996 se refería a hechos acaecidos con la legislación anterior al IVA.

- Que dicha sentencia no constituye jurisprudencia, al faltar el elemento de la reiteración, no sirviendo a estos efectos el auto de 13 de noviembre de 2014.

- Cita las sentencias también del Tribunal Supremo de 15 y 16 de diciembre de 2011 y de 10 de diciembre de 2009, que sostienen el criterio contrario al de la 18 de enero de 1996.

QUINTO: La Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía, presenta las siguientes alegaciones:

Que el TEAC ha fijado criterio vinculante para toda la Administración tributaria, estatal y autonómica, en su resolución 00/5459/2013, y que entiende que dicha doctrina "no ha sido, hasta ahora, modificada por cambio normativo o nueva doctrina legal aplicable al caso".

"Y, en concreto, la afirmación –equivocada, a nuestro parecer- que hace el Tribunal Supremo sobre la previa existencia de doctrina legal al respecto, en un auto –el de 13 de noviembre de 2014- y con el mero carácter de a mayor abundamiento, más allá de susceptible invocación como el argumento de autoridad que es, obviamente no tiene fuerza vinculante para los diferentes operadores jurídicos.

En cualquier caso, tenemos conocimiento de que, muy recientemente, la Comunidad Autónoma de Canarias ha interpuesto otro recurso de casación en interés de ley sobre la misma controversia que, en el caso de correr mejor suerte en el trámite de admisión que el presentado por nuestra Comunidad, podría servir para resolver definitivamente esta disputa, ya sea porque el Tribunal Supremo se reitere en el criterio de su sentencia de 18 de enero de 1996, convirtiéndola en doctrina legal ya sea, mejor aún, porque, apartándose de tal criterio, sienta doctrina legal en términos similares a los de la doctrina administrativa fijada por el Tribunal Económico-Administrativo Central”.

SEXTO: Recientemente, este TEAC ha tenido conocimiento de que el recurso de casación en interés de ley deducido por la Comunidad Autónoma de Canarias ha sido de nuevo archivado por el Tribunal Supremo mediante auto de fecha 23 de junio de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: La presente resolución encuentra su presupuesto en lo dispuesto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual preceptúa:

“Artículo 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.

El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

(...)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia”.

SEGUNDO: La cuestión que se plantea consiste en dilucidar si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

TERCERO: Como se ha hecho constar en los antecedentes de hecho, sobre esta cuestión el Tribunal Supremo con fecha 13 de noviembre de 2014 ha dictado auto por el que se archiva recurso de casación en interés de la Ley (recurso 2801/2014) deducido por la Junta de Andalucía contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

El Tribunal Supremo dicta este auto de archivo por no acreditarse el grave perjuicio para el interés general, además de otros defectos formales. No obstante, nuestro Alto Tribunal añade que sobre la materia ya existe doctrina legal, afirmando en el último párrafo del fundamento cuarto:

“Y en todo caso, como señala la sentencia recurrida, sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de enero de 1996 (en realidad, es 18 de enero) -recurso de apelación 364671991-, cuya doctrina considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 -recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente-. Existiendo doctrina legal[1], carece de sentido el recurso de casación en interés de la ley pues, como destaca la Sentencia de esta Sala 5 de marzo de 2004 -casación en interés de Ley nº 96/2004- “el (recurso) de casación en interés de la ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando ésta no existe y resulta procedente, pero no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada”. Por ello, como señala también la Sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2003 -casación en interés de Ley nº 214/01- “ha de descartarse toda pretensión que propugne el obtener la declaración de una doctrina legal cuya procedencia hubiese sido anteriormente rechazada o que, por el contrario, ya estuviese fijada por este Tribunal Supremo”. Y, en esta misma línea, las Sentencias de 8 de junio de 2005 -casación en interés de Ley nº 21/2004- y 11 de junio de 2008 -casación en interés de la Ley nº 59 / 2006- y Auto de 28 de octubre de 2009 -casación en interés de la Ley nº 64/2009- vienen a recordar que el recurso carece de sentido cuando ya existe doctrina legal sobre la cuestión de que se trate. Criterio este reproducido por Auto de 1 de marzo de 2007 - casación en interés de la ley nº 65/2006-.”

En la referida sentencia de 18 de enero de 1996 (Rec. nº 3646/1991), el Alto Tribunal equiparó el supuesto de las compras de oro a particulares por empresarios dedicados a ese tráfico con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores, señalando que se trataba de un tráfico empresarial que excede del ámbito del IVA puesto que en ambos casos se compran bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad. Añadió que estando las citadas compras no sujetas a IVA sólo en el caso de bienes usados se establece un régimen especial de tributación de las entregas subsiguientes, como medida para compensar la doble tributación en IVA que se produce al salir del circuito comercial de producción y distribución (con IVA soportado por el particular) y volver a entrar sin posibilidad para el empresario de deducir el impuesto por no estar sujeta la transmisión por el particular al empresario. Concluye el Tribunal Supremo que no estando sujeta a IVA la entrega de oro por realizarse la transmisión por un particular, tampoco está sujeta a TPO por realizarse (la compra) por un empresario en ejercicio de su actividad.

A pesar de la contundencia de la afirmación anterior, debe reseñarse que el Tribunal Supremo en sentencia del de 10 de diciembre de 2009, parece pronunciarse sobre la doctrina manifestada en la sentencia de 18 de enero de 1996, pues sí se planteaba en esta sentencia de 2009 la misma cuestión: sujeción o no al ITPAJD de una operación.

Para el Tribunal de instancia, cuya sentencia se recurre ante el Tribunal Supremo, la operación no debe tributar en TPO porque “(...) lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador, sino la del sujeto pasivo del impuesto. Eso es lo que viene a decir previamente la STS de 18 de enero de 1996 que alega la parte recurrente, donde se puede leer: “(...) el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales (art. 4º ,letra b), pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción”.

Sin embargo, para el Abogado del Estado, “la aplicación en interpretación que de las citadas normas ha realizado la sentencia que se impugna es gravemente dañosa para el interés general y manifiestamente errónea en cuanto que concluye que un afianzamiento otorgado por un particular, no empresario ni profesional, en favor de una entidad financiera, no debería estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la medida en que el afianzado, sujeto pasivo, es una entidad financiera entre cuyos actos habituales y propios de su tráfico empresarial está la prestación de afianzamientos”.

Finalmente, ante ambas posturas, el Tribunal Supremo considera correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado, al señalar en su Fundamento de Derecho Cuarto “El art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 refiere la no sujeción al ITP al supuesto de que la constitución de fianzas sea realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sin tener en consideración quién sea el sujeto pasivo del tributo (...). Sin embargo, la sentencia recurrida se desvía en el párrafo siguiente --el primero de su página 7-- cuando se inclina por considerar, erróneamente, que lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador o constituyente de la fianza sino la del sujeto pasivo del ITP.

En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

- a) Si éste es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.
- b) Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD”.

Por otro lado, en sus sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente, (tomamos como referencia la sentencia de 16 de diciembre, siendo ambas prácticamente iguales) el Tribunal Supremo delimita así la cuestión (fundamento tercero):

“La cuestión que se suscita en el presente recurso consiste en determinar si la transmisión de un inmueble por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente, que es empresario y que lo va a destinar a su actividad empresarial, está sujeta al ITP o al IVA, atendiendo a la calificación de los sujetos intervinientes en tal transmisión o a otros elementos que sirven para delimitar la aplicación de uno u otro tributo.”

Nuestro Alto Tribunal declara inadmisibile el recurso por entender que el oro y los inmuebles tienen un régimen diferente en el IVA, por lo que no se reúnen los requisitos de identidad requeridos para el recurso de casación para la unificación de doctrina. No obstante, en el fundamento quinto analiza la cuestión:

“Aún admitiendo que se diese identidad objetiva entre los dos casos en comparación, la cuestión objeto del recurso es determinar si la compra de un inmueble por un empresario a quien no lo es está sujeta al ITP o a ningún impuesto indirecto.

Para resolver esta cuestión, debe acudirse a la normativa que regula la imposición indirecta y que sujeta bien al IVA, bien al ITP, las transmisiones de bienes inmuebles. Con carácter general, el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación. Si se trata de un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO.

En este caso, siendo el transmitente un particular, la transmisión está sujeta al ITP, conforme a lo que prevé con carácter general el artículo 7.1.a) que dispone que están sujetas a dicho Impuesto “las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”.

Precisamente para dejar bien claro que en los casos en los que el transmitente es un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad, tales operaciones no están sujetas al ITP, el artículo 7.5 del Texto Refundido que regula dicho Tributo dice que “no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Para defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal operación la compraventa) intervenga un empresario. Sin embargo, no es eso lo que dice la norma que se refiere a “las operaciones enumeradas anteriormente”, que no son otras que las definidas en dicho artículo 7, Y que en el presente supuesto es la genérica del apartado 1 .A) (transmisión onerosa por acto intervivos).

Es decir, cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP , sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la “realización de una transmisión” con la “intervención en una compraventa”.

Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836). La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1º.a) y 4º.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) del IVA que grava hechos imposables iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP.

Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares.[2]”

No obstante lo anterior, y a la vista de la contundencia de la afirmación del auto 13 de noviembre de 2014 sobre la existencia de doctrina legal sobre la materia que determina la no tributación de estas operaciones ni por IVA ni por TPO, la generalidad de los Tribunales Superiores de Justicia, con cita expresa del auto de 2014, han adoptado esta solución. Cítense así, las siguientes sentencias: Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sentencia de 25 de febrero de 2016, nº rec. 227/2015), Tribunal Superior de Justicia de Valencia (sentencia de 30 de septiembre de 2015, nº rec.737/2014)-, Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León

(sentencia de 7 de julio de 2016, nº rec. 342/2015), Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sentencia de 20 de junio de 2016, nº rec. 371/2014) y Tribunal Superior de Justicia de Baleares (sentencia de 24 de febrero de 2016, nº rec. 80/2015).

Esta postura no es unánime entre todos los Tribunales Superiores de Justicia. En nuestra unificación de criterio anterior de 8 de abril de 2014 ya se citaron sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón y La Rioja en sentencias de 1 de junio de 2010 y 23 de octubre de 2008 respectivamente. En las fechas en que hoy estamos, debe ser destacada la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia 196/2016, de 27 de abril de 2016, cuyos razonamientos se comparten plenamente por este TEAC, en la que se lee literalmente (fundamento de derecho segundo):

“Segundo.

Entrando ya en el fondo del asunto, lo primero que debemos señalar es que esta Sala, hasta la fecha, ha venido manteniendo postura contraria a las tesis de la Administración, lo que conllevaría la estimación del recurso.

Así, en nuestra sentencia de 6/5/15 (recurso 15428/14) señalamos lo siguiente:

<<Combate la entidad demandante la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia con base en el criterio jurisprudencial recogido en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 en la que el Alto Tribunal declara la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las compras de oro y plata que los empresarios de joyería realizan a particulares para su posterior reventa, seguido en sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1997 y de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña de 21 y 29 de junio de 2007, Andalucía de 8 de octubre de 1997, 7 de diciembre de 2005 y 26 de septiembre de 2013, Valencia de 16 de diciembre de 2003, Madrid de 21 de diciembre de 2007

La Abogada del Estado alega que la jurisprudencia citada ha sido superada en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2009. También cita una sentencia del TSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2013 que confirma la tributación por ITP de las compras por empresario de oro, plata y joyas a particulares.

Segundo. Se centra la cuestión litigiosa en la sujeción o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las adquisiciones onerosas a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería realizados por los empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial.

El artículo 7 del Real Decreto legislativo 1/1993 prevé: "1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas...

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

El Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de enero de 1996 declara: "En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario, dentro de su tráfico típico, y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, ni siquiera de unidades productivas, sino de personas particulares, actuando mediante contraprestación, pero sin carácter habitual, es decir, adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados, como pueden ser entre otros, los objetos de oro, plata, platino y joyería, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución, con destino a un nuevo y distinto consumo, la Ley 41/1964, de 11 de Junio, las excluyó, del ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas precisamente porque los vendedores no eran empresarios, ni actuaban con habitualidad.

Esta exclusión no implica en absoluto, que tales adquisiciones a particulares queden fuera del concepto de "tráfico empresarial", antes al contrario hay que ratificar que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería, realizadas habitualmente por D. Plácido, empresario dedicado a la compraventa de estas mercaderías, integran la fase de "inputs", (término económico), o de formación del coste (término contable) o de adquisiciones por compra (término jurídico) de su tráfico mercantil, típico y habitual.

Ahora bien la exclusión mencionada, ha de contemplarse y tenerse en cuenta a los solos efectos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de donde se deduce que no hay argumento ni razón lógica alguna que permita trasladar o transponer dicha exclusión mediante el argumento sofístico, de que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...

La Ley 32/1980, de 21 de Junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que reguló este tributo de modo independiente y sin las servidumbres derivadas de la urgente obligación de dictar los textos refundidos, ordenada por la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963 y por la Ley 41/1964, de 11 de Junio, de Reforma del Sistema Tributario, establece en su artículo 3.º, apartado 5 que "no estarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y, en general, las operaciones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las efectúen, ya sean industriales, comerciales, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo las entregas o transmisiones y los arrendamientos de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin urbanizar".

Se observa que este artículo 3.º, apartado 5, prescinde totalmente del adjetivo "transmitentes", que el anterior texto refundido incorporó a las empresas o explotaciones, porque el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados grava los actos y contratos que, salvo en las declaraciones unilaterales de voluntad, son otorgados por dos o más personas, teniendo presente a una o a otra a la hora de regular la sujeción pasiva, de manera que como el artículo 4.º de dicha Ley dispone que "estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyente, y cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiera...", se deduce que si ponemos en relación ambos preceptos (el artículo 3.º, apartado 5 y el artículo 4.º, letra c), habrá de concluirse que al ser D. Plácido, el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (artículo 4.º, letra b), pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (artículo 3.º, 5), por lo que es indubitado que no tributa por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En este caso concreto, los particulares vendedores de los objetos de oro, plata, etc, quedan al margen de la aplicación del artículo 3.º, apartado 5, de la Ley 32/1980, de 21 de Junio, porque no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En conclusión, las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc. realizadas por D. Plácido con carácter habitual y como actividad típica de su tráfico empresarial, sujeta a la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, desde el 1 de Enero de 1982 a 31 de Diciembre de 1985, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados...

La Disposición Adicional, apartado 1, de la Ley 30/1985, de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido redactó de nuevo el artículo 7, apartado 5, del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el

Real Decreto- Legislativo 3.050/1980, de 30 de Diciembre, para armonizarlo con el nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido, que venía a sustituir al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. La redacción quedó establecida del modo siguiente: "5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido".

Este precepto utiliza, para determinar la no sujeción por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos. El primer criterio es que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estén o no sujetas tales operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta precisión es fundamental, porque no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial, en su totalidad, y el hecho imponible del Impuesto del Valor Añadido.

Concretamente hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al Impuesto sobre el Valor Añadido. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados; en esta actividad los bienes de que se trata que habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega no está sujeta al I.V.A., porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares. Ahora bien para evitar la doble imposición que se genera, puesto que el particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el I.V.A. que soportó, la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, (artículo 59) y el Reglamento de 30 de Octubre de 1985 (arts. 118 a 120) han establecido y regulado un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es similar) que se caracteriza porque la base imponible de las entregas que lleve a cabo el empresario (revendedor) es el 30 por 100 de la correspondiente contraprestación y opcionalmente la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y de la adquisición del bien usado. Aunque de modo expreso la Ley 30/1985, de 2 de Agosto (artículo 59.2.6 .º) excluye "los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas", admitiendo, por tanto la doble imposición por I.V.A. que genera tal exclusión, lo cierto es que las compras de tales objetos por el empresario (revendedor) no están sujetas al I.V.A., no obstante, huelga decir que integran el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente, en este caso D. Plácido, cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio.

El segundo criterio para determinar la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales consiste en que las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) estén sujetas al I.V.A. Este es el supuesto mas frecuente, pero no es obviamente aplicable al caso de autos.

Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7.º del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de 30 de Diciembre de 1980, dado por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería".

Tal criterio fue asumido por este Tribunal aplicando ya el texto legal vigente en nuestra sentencia 554/2014, de 8 de octubre (recurso 15564/2013) al declarar que: "Es por ello por lo que no podemos acoger los argumentos tanto de la Abogacía del Estado como de la defensa de la Xunta de Galicia, toda vez que el criterio autorizado de la sentencia del Tribunal supremo, pese a no constituir, en rigor, jurisprudencia, no ha sido modificado por el Tribunal quien en resoluciones posteriores, como la citada, se ha limitado a subrayar la especialidad de aquél criterio -por referirse a una actividad empresarial específica como es la de la joyería -pero sin corregir ni modificar el criterio sentado en la citada sentencia de 18 de enero de 1996 ".

Siendo el caso analizado idéntico al resuelto es dicha sentencia procede estimar el recurso por imperativo de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica (artículo 9.3 CE)>>.

Ahora bien, llegados a este momento se nos plantea si la existencia de una sola sentencia en la que se analiza la misma cuestión que ahora nos ocupa permite continuar indefinidamente manteniendo la misma postura o, por el contrario, existen argumentos que, de un modo razonado y acorde con el artículo 24.1 CE, autorice llegar a la solución contraria, admitiendo como presupuesto que ninguna de las normas mencionadas establece especificidad alguna para los materiales preciosos respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ni tampoco en dicho tributo con relación a los bienes usados. Cuestión distinta es que a efectos de configurar el hecho imponible la naturaleza del bien o su condición de nuevo o usado pueda tener incidencia a la hora de liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo de recordar que en este caso no se discute sobre la procedencia de que la liquidación corresponda a uno u otro tributo -solamente se discute sobre la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales- y que la precitada STS de 18/3/96 está contemplando un período normativo específico que no es el que contempla el acuerdo recurrido. Por todo ello, entendemos, debe ahora razonarse sobre distinto alcance de la normativa de aplicación, sin que para ello debamos necesariamente partir de la sujeción que el TEAR hace de las resoluciones del TEAC, en cuanto la ordenación jerárquica de sus resoluciones, **ni tampoco de la exclusiva perspectiva de aquella STS de 18/3/96,** pues ni es la única posible, como ponen de manifiesto las Administraciones demandadas, **ni es la única en la que el Tribunal Supremo se ha manifestado sobre la cuestión esencial -las transmisiones onerosas por actos inter vivos de particulares a empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional- y no sobre una cuestión que, en el tributo enjuiciado, se nos presenta como secundaria, que es la naturaleza y categoría del bien transmitido.**

Y, a tal efecto, debemos recordar que toda la argumentación de la demanda, por proyección a la ya citada STS de 18/3/96 gira sobre el alcance del término "operaciones" que se incluye en el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto, de suerte que existiría una desvinculación con el término "transmisiones" del apartado 1 del mismo artículo para concluir sobre la no sujeción que se pretende. A nuestro criterio de ahora, motivando en este momento el cambio sobre el mostrado en anteriores sentencias, si se prescinde de la interrelación entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre el Valor Añadido -insistamos una vez más que el recurso no versa sobre tal extremo- y nos limitamos exclusivamente al ámbito del primero, no parece que haya un modo sencillo de soslayar que el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido es una alternativa a lo dispuesto en el apartado 1 en cuanto declara sujetas, en principio, las transmisiones patrimoniales onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos . Y, en este contexto la referencia a "operaciones" del párrafo 5 no debe tener otra interpretación que la "operación" a que se refiere son, en efecto, transmisiones inter vivos onerosas, de toda clase de bienes y derechos cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Y no, por el contrario, que las "operaciones" de referencia, se limitan a la mera intervención en una transmisión, aunque el transmitente sea un particular; particular que no es sujeto pasivo del IVA y bienes y derechos que formarán parte de la actividad empresarial o profesional de quien los recibe.

Planteamiento el anterior que tampoco puede calificarse de original pues es el que subyace, más bien el que se manifiesta como tal, en las SSTSS de 15/12/11 (recurso 19/09) y 16/12/11 (recurso 9/09) que, en lo que ahora nos interesa, se manifiestan de modo coincidente en cuanto a que:

<<Para defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal operación la compraventa) intervenga un empresario. Sin embargo, no es eso lo que dice la norma que se refiere a "las operaciones enumeradas

anteriormente", que no son otras que las definidas en dicho artículo 7, Y que en el presente supuesto es la genérica del apartado 1 .A) (transmisión onerosa por acto intervivos).

Es decir, cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la "realización de una transmisión" con la "intervención en una compraventa".

Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IV A ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución). La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1º.a) y 4º.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos impositivos iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP.

Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares".

En consecuencia, a tenor de todo lo razonado, y toda vez que a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no existen elementos que permitan soluciones dispares según la naturaleza de los bienes, llegamos a la conclusión de que procede modificar nuestro anterior criterio, con desestimación del recurso en lo que a la liquidación se refiere.

Y, precisamente en razón a la modificación que ahora enunciarnos, habrá de quedar sin efecto la sanción impuesta, al haber actuado el contribuyente bajo la exclusión de responsabilidad prevista en el artículo 172.2, d) LGT, amparándose en una interpretación de la norma que era la hasta ahora efectuada por esta Sala y Sección.

Llegados a este punto, este TEAC, como órgano de la Administración encargado de fijar los criterios vinculantes para todos los órganos administrativos tanto de aplicación de los tributos como de revisión, tanto de la Administración estatal como de la Administración autonómica, tiene que plantearse qué solución debe adoptar. La primera hipótesis que se ha contemplado es la del mantenimiento de nuestro criterio, pues nos reiteramos en que lo entendemos jurídicamente procedente y acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Pero, de adoptarse esta postura, se derivarían (de hecho, se están produciendo ya) las siguientes consecuencias: los órganos de aplicación de los tributos, con el consiguiente empleo de medios materiales y personales, y vinculados por el criterio del TEAC, liquidarán estas operaciones exigiendo su tributación por TPO; deducida reclamación por los obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos, vinculados por el criterio del TEAC, las desestimarán; entonces, los ciudadanos tendrían, con los consiguientes costes de Abogado y Procurador, acudir a la vía contenciosa, donde la mayoría de los TSJ se sienten vinculados por el auto de noviembre de 2014 del Tribunal Supremo, estimando los recursos e incluso condenando en costas a la Administración demandada.

A todo lo anterior, se añaden otros dos hechos que este Tribunal Central no puede dejar de tomar en consideración:

- El reciente auto del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2016 por el que de nuevo por defectos formales archiva el recurso de casación en interés de ley deducido por la Comunidad Autónoma de Canarias.
- El tiempo transcurrido desde el auto de noviembre de 2014 y la fecha de hoy, octubre de 2016, en el que no se ha adoptado solución legislativa alguna. No desconoce evidentemente este Tribunal Central las complicaciones propias de todo proceso de modificación legislativa.

Ante la situación descrita, no existiendo aclaración legal y dada la contundencia de la afirmación del auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 sobre la existencia de doctrina legal, este Tribunal Central y en aras de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y eficacia, acata dicho pronunciamiento y procede a modificar su criterio anterior.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el procedimiento de adopción de resolución en unificación de criterio promovido por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, ACUERDA fijar como criterio que:

En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

[1] La negrita es nuestra.

[2] La negrita en esta última frase es nuestra. Las demás son las originales de la sentencia citada.