Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Segunda, Resolución de 23 Ene. 2020, Rec. 6061/2016

Nº de Recurso: 6061/2016

El TEAC rectifica su doctrina declarando que las operaciones de venta de oro entre particulares y empresas para su posterior reventa pagan por Trasmisiones patrimoniales

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD. Compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por profesionales o empresarios. Hecho imponible. Delimitación IVA-ITP. CAMBIO DE CRITERIO. Recupera el criterio establecido en Res. 8 abr. 2014, en sintonía con la reciente doctrina del TS. En estos casos, al NO tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del IVA, quedando sujetas y no exentas dichas operaciones a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP.

El TEAC desestima reclamación, interpuesta contra los Acuerdos de liquidación dictados por la Oficina Técnica de Inspección de los Tributos de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid, por el concepto IITPAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ejercicios 2010 a 2013 confirmando el acto impugnado.

*L 37/1992 de 28 Dic. (Impuesto sobre el Valor Añadido) art. 4
RDLeg. 1/1993 de 24 Sep. (TR Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) art. 7*

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 23 de enero de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-06061-2016

CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **X SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 14/10/2016 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 23/03/2016 contra los Acuerdos de liquidación dictados en fecha 23 de febrero de 2016, por la

Oficina Técnica de Inspección de los Tributos de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid, por el concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), ejercicios 2010 a 2013, que confirman las siguientes actas:

- Acta **A02-...6**, correspondiente al ejercicio 2010, de la que resulta una deuda tributaria de 223.481,18 euros (Cuota: 177.481,18 euros; Intereses demora: 46.267,34 euros).
- Acta **A02-...5**, correspondiente al ejercicio 2011, de la que resulta una deuda tributaria de 320.942,11 euros (Cuota: 263.621,19 euros; Intereses demora: 57.320,92 euros).
- Acta **A02-...4**, correspondiente al ejercicio 2012, de la que resulta una deuda tributaria de 276.284,32 euros (Cuota: 236.467,90 euros; Intereses demora: 39.816,42 euros).
- Acta **A02-...3**, correspondiente al ejercicio 2013, de la que resulta una deuda tributaria de 300.953,29 euros (Cuota: 269.106,52 euros; Intereses demora: 31.846,77 euros).

SEGUNDO.- De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, la entidad **X S.L.**, estaba dada de alta desde el 1 de septiembre de 2006 hasta el 21 de diciembre de 2012 en el epígrafe 619.3 de las tarifas del IAE: "Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de relojería", y desde el 26 de noviembre de 2012 en el epígrafe 659.5: "Comercio al por menos de artículos de joyería, relojería, platería y bisutería".

Así, **X S.L.** realizaba en los ejercicios objeto de comprobación, principalmente, la actividad de adquisición de oro y metales preciosos a particulares en los establecimientos de los que era titular. Asimismo, efectuaba en menor medida compraventas recuperables o con pacto de recompra o de retracto.

El obligado tributario no presentó en ninguno de los ejercicios comprobados autoliquidación por el ITPAJD, modalidad TPO, a raíz de las citadas adquisiciones de oro y metales preciosos a particulares, al considerar, como él mismo afirma en sus alegaciones, que estas operaciones no se encontraban sujetas al mencionado impuesto.

La Inspección de los Tributos de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía, Empleo y Hacienda de la Comunidad de Madrid, a raíz de las actuaciones iniciadas el 23 de mayo de 2014, consideró, en base a la normativa aplicable y a diversa doctrina y jurisprudencia que cita en sus resoluciones, en síntesis, que al no ser el que realiza la entrega un empresario o profesional, no nos encontramos en el ámbito de aplicación del IVA, sino que estamos ante una serie de transmisiones onerosas de bienes, como son los objetos de oro, sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no exentas del mismo, donde el sujeto pasivo es el adquirente, en este caso **X S.L.**, según establece el artículo 8. a) del RDL 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De esta forma se dictan las actas mencionadas en el punto PRIMERO de los Antecedentes de Hecho, las cuales son confirmadas por los correspondientes Acuerdos de liquidación dictados el 23 de febrero de 2016.

TERCERO.- Disconforme con los citados Acuerdos de liquidación, **X S.L.** interpone la presente reclamación económico-administrativa, manifestando, en síntesis, en las alegaciones presentadas en fecha 30 de noviembre de 2016 tras la puesta de manifiesto del expediente, que procede la nulidad de los acuerdos impugnados por aplicación de la doctrina del propio TEAC contenida en la resolución en unificación de criterio de 20 de octubre de 2016, R.G. 2568/2016, de acuerdo con la cual:

"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."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- La delimitación entre los Impuestos sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TPO) parte del carácter subsidiario y complementario de este último respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este carácter subsidiario y complementario se basa en la primacía del derecho comunitario, que regula el marco común del IVA en la Directiva 2006/112, dejando a la potestad tributaria de los distintos Estados la exigencia de otros tributos sobre el consumo siempre que no supongan una doble tributación respecto del ámbito imponible del IVA.

En efecto, según el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA):

"Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos".

Por su parte, según el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993:

"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".

Las "operaciones enumeradas anteriormente" son las que se encuentran previstas por el artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, apartado 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.

[...]".

Así, en primer lugar, es necesario examinar la delimitación del hecho imponible en el ámbito del IVA. En este sentido, según el artículo 4.Uno de la LIVA:

"Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

Por su parte, el hecho imponible de TPO, ya citado, será aplicable, en su caso, en aquellos supuestos en los que no es aplicable el IVA.

CUARTO.- Partiendo de la normativa anterior, debemos comenzar destacando, en relación con la tributación de la compra a particulares de oro y demás metales preciosos por empresarios o profesionales dedicados a su comercialización, que este Tribunal ya estableció en su resolución de 8 de abril de 2014 (RG 00/05459/2013), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (el subrayado es de la presente resolución), lo siguiente:

"Por tanto, la realización por parte de empresarios o profesionales de transmisiones supone que la operación queda fuera del ámbito de TPO salvo las excepciones tasadas en los artículos citados.

En el caso aquí contemplado, que origina el criterio puesto en entredicho, la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada ésta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad".

Fijando como doctrina vinculante para los tribunales económico-administrativos, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que:

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.

No obstante, el Tribunal Supremo dictó con fecha 13 de noviembre de 2014 auto por el que se archiva el 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, señalando en el mismo que sobre la materia ya existe doctrina legal:

"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-".

Pues bien, 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 la vista de la contundencia de la afirmación del auto de 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, adoptaron esta solución. Así, el 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).

Si bien, esta postura no era unánime entre todos los Tribunales Superiores de Justicia, pudiendo citarse en sentido contrario las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón y La Rioja de 1 de junio de 2010 y 23 de octubre de 2008, respectivamente, así como la del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sentencia 196/2016, de 27 de abril de 2016.

Por otro lado, el Tribunal Supremo dictó auto en fecha 23 de junio de 2016, por el que de nuevo por defectos formales archivó el recurso de casación en interés de ley deducido por la Comunidad Autónoma de Canarias sobre esta cuestión.

A la vista de lo anterior, este Tribunal procedió en la resolución de 20 de octubre de 2016 (RG 00/02568/2016), dictada en unificación de criterio promovida por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, a modificar su anterior criterio, señalando lo siguiente:

"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 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.

(...)

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".

Fijando 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.

QUINTO.- En este contexto, el Tribunal Supremo dictó auto de 15 de marzo de 2017 (n.º de recurso ./2016) por el que admitió a trámite el recurso de casación interpuesto por ... SL, contra la sentencia de 13 de septiembre de 2016 (n.º de recurso ./2015) dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

En el curso de dicho procedimiento, el Tribunal Supremo, mediante auto de 7 de febrero de 2018, acordó plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en la que se cuestionaba si es compatible con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido y con el principio de neutralidad fiscal, una normativa nacional por la que un Estado miembro pueda obligar a un empresario o profesional a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA, por el hecho de que dicho empresario o profesional adquiera a un particular persona física determinados bienes muebles tales como oro, plata o joyería, cuando tales bienes van a ser destinados a la actividad económica propia del empresario o profesional, el cual lleva a cabo, por otra parte, operaciones sujetas al IVA en el momento de la reintroducción de los referidos bienes en el circuito empresarial, sin tener la posibilidad en virtud de la legislación aplicable, de deducir, en el marco de esas operaciones, las cuotas abonadas en el momento de la adquisición inicial de esos mismos bienes en concepto del impuesto en cuestión.

En contestación a esta cuestión prejudicial, el TJUE ha dictado la sentencia de 12 de junio de 2019, en el asunto C-185/18, ..., S.L. y Diputación Foral de Bizkaia, alcanzando la siguiente conclusión (el subrayado es de este Tribunal):

"30. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del IVA, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos".

Recogiendo el resultado de la anterior sentencia del TJUE, el Tribunal Supremo ha dictado sentencia en el citado recurso de casación núm. 163/2016, en fecha 11 de diciembre de 2019, en el que formula los siguientes razonamientos:

TERCERO. La relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (modalidad transmisiones onerosas) a efectos de analizar supuestos como el aquí contemplado (ventas de oro o metales preciosos efectuadas por particulares a empresarios).

[...]

4. La "operación", en definitiva, debe ser analizada desde la exclusiva perspectiva del transmitente del bien o derecho por la razón esencial de que la norma solo excluye el tributo cuando tal operación (que es, no lo olvidemos, "la transmisión de un bien o derecho") la "realiza" un empresario, o cuando la misma está sujeta a IVA (lo que se produce, en general, cuando la entrega es "realizada" por empresario o profesional).

[...]

6. El criterio que acaba de exponerse -según el cual están sujetas a TPO las compraventas a particulares de artículos de oro y joyería efectuadas por empresarios- coincide plenamente, además, con la reciente jurisprudencia de esta misma Sala y Sección expresada en las sentencias de 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 19/2009) y 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 5/2009).

[...]

CUARTO. Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que no era otra que la de determinar - interpretando la normativa más arriba señalada- si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

La respuesta ha de ser afirmativa, declarando -por tanto- la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial -como se ha dicho- es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad".

Del mismo modo se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la Sentencia núm. 1798/2019, de 17 de diciembre (recurso nº 3749/2017).

A la vista de lo expuesto, este Tribunal debe modificar el criterio establecido en la resolución de 20 de octubre de 2016 (RG 00/02568/2016), recuperando el que se establecía en la resolución de 8 de abril de 2014 (RG 00/05459/2013), anteriormente citada, coincidente con la doctrina del Tribunal Supremo recogida en su reciente sentencia de 11 de diciembre de 2019.

SEXO.- En consecuencia, en relación con el caso que nos ocupa, procede confirmar los acuerdos de liquidación impugnados, al estar sujetas a TPO las operaciones analizadas en los mismos, tanto las denominadas compraventas en firmes, como las efectuadas con pacto de recompra.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.