



## LA TRIBUTACIÓN POR ITP DE LAS ADQUISICIONES DE BIENES USADOS DE PARTICULARES POR PARTE DE EMPRESARIOS

*THE TAXATION OF THE DELIVERIES OF GOODS  
USED BY PARTICULARS TO EMPLOYERS*

**LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

Universidad de Barcelona

Quincena Fiscal 3 • Febrero 2019 • Págs. 67 a 94

### SUMARIO

I. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN. II. LA POSICIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. 1. *La Agència Tributària de Catalunya y la Dirección General de Tributos*. 2. *El Tribunal Económico-Administrativo Central*. III. LA POSICIÓN DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA. 1. *El Tribunal Supremo*. 2. *Los Tribunales Superiores de Justicia*. 3. *El Auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 (JUR 2015, 26183) y sus consecuencias*. 4. *La resolución de 20 de octubre de 2016 del TEAC*. IV. A LA ESPERA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. V. INCIDENCIA QUE TIENE QUE EL ADQUIRENTE TRIBUTE POR EL RÉGIMEN DE BIENES USADOS DE IVA. VI. RECAPITULACIÓN.

**Resumen:** Este documento analiza la problemática que plantea la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las entregas de bienes usados (antigüedades, en particular) por parte de los particulares a empresarios cuya actividad económica es proceder a su reventa. El Tribunal Supremo está pendiente de pronunciarse al respecto, pero también

**Abstract:** This paper analyzes the problem posed by the taxation of property transfer tax on deliveries of used goods (antiquities, in particular) by individuals to entrepreneurs whose economic activity is to resell them. The Supreme Court is awaiting a ruling on the matter, but also the Supreme Court of Justice of the European Union. It is an opportunity to clarify this issue.

el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Es una oportunidad de aclarar esta cuestión.

**Palabras clave:** Antigüedades – Impuesto sobre el Valor Añadido – Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales – Oro

**Keywords:** Antiquities – Value Added Tax – Property Transfer Tax – Gold

**Fecha recepción original:** 26/11/2018

**Fecha aceptación:** 11/12/2018

## I. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN

La tributación de las entregas de bienes usados que hacen los particulares a empresarios dedicados luego a revenderlos –vulgo la venta de particulares a anticuarios para la reventa de los bienes en subasta, por poner un ejemplo cercano–, continúa siendo un semillero de conflictos. Cuando parecía que la cuestión se había apaciguado como consecuencia de un reciente y extraño giro del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) aceptando la tesis que se atribuye a una antigua sentencia del Tribunal Supremo (TS) conforme a la cual estas operaciones ni tributan por Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) ni tampoco por impuesto general sobre el consumo, resulta que el TS empieza a admitir recursos de casación sobre la cuestión e incluso abre la vía de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). El aparente embrollo que se acaba de sintetizar presenta, no obstante, un aspecto positivo: es posible que con una decisión adoptada en Luxemburgo se zanje una polémica que se arrastra desde hace ya demasiado tiempo.

## II. LA POSICIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

A día de hoy, las Administraciones tributarias autonómicas permanecen expectantes a la espera de que se clarifique si, como ellas sostienen pueden cobrar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) por ese tipo de transmisiones<sup>1</sup> o si sus ilusiones se desvanecen.

1. En Cataluña, el Pla de Control Tributari para 2015, aprobado por la Resolución ECO/721/2015, de 1 de abril, sigue la línea de Planes anteriores y en el apartado dedicado al ITP la Agència Tributària de Catalunya (ATC) fija como uno de sus objetivos el control y comprobación de los hechos imposables derivados de las transacciones de oro y piedras preciosas y semipreciosas efectuadas entre los particulares y las empresas del sector. No son pocas las personas físicas, los particulares, que proceden a vender sus joyas y objetos de oro a comercios especializados al objeto de conseguir un complemento económico, sobre todo como consecuencia de la crisis económica iniciada hace una década.

Del Pla de Control Tributari se desprende que la Administración Tributaria autonómica no duda que esas entregas deben tributar como Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO).

Con el mismo fundamento, la ATC ha emprendido actuaciones de comprobación e investigación en los casos en los que los particulares venden bienes usados a casas de subastas. La situación, como en seguida veremos, es asimilable al caso de las entregas de bienes usados indicada en cuanto al problema jurídico tributario que suscita y la solución que se le ha dado por los tribunales.

El problema nace del hecho incontestable de que los sujetos adquirentes son personas físicas y jurídicas que no actúan como particulares. Antes bien, su actividad económica (compra venta de oro, de otros metales o de bienes usados en general) se nutre, en buena medida, de las adquisiciones que hacen a los particulares de objetos que nunca son nuevos. En esta situación, la compra no puede venir gravada por IVA al no ser los sujetos que efectúan la entrega sujetos pasivos de IVA, pero es dudoso que tenga que sujetarse la adquisición a ITP. Y ello por diversas razones que se expondrán pero que confluyen en un punto clave: si el empresario adquirente tiene que pagar el ITP por las compras de mercancía a particulares, a diferencia de lo que sucede con el IVA soportado, no podrá deducirse ese impuesto, que pasará a integrarse en el precio, encareciendo, por tanto, el resto de transmisiones que de la misma vaya a producirse e impidiendo un funcionamiento neutral de las transacciones que tengan lugar ya sujetándose a IVA.

En su práctica comprobadora, es usual que se mantenga la posición de considerar que las adquisiciones se realizan, por lo general, a particulares, nunca a empresarios o profesionales, de forma que se llega a la conclusión de que las citadas adquisiciones quedan sujetas al ITPAJD, concretamente a la modalidad TPO.

Fundamenta este criterio el manejo de las siguientes normas:

– Apartados 1 y 5 del art. 7 Texto Refundido del ITPAJD (TRITPAJD):

«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

El interés de la Hacienda catalana por proveerse de los instrumentos necesarios para actuar sobre este sector de revendedores se pone de manifiesto con la aprobación de la siguiente disposición en el artículo 14, de la Ley 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas: «Suministro de información por las galerías de arte, anticuarios y joyerías. Las personas físicas o jurídicas dedicadas a la venta de objetos de arte, antigüedades y joyas deben remitir a la Agencia Tributaria de Cataluña, con carácter general y en la forma y los plazos que determine la orden del consejero del departamento competente en materia de hacienda, información sobre las adquisiciones de este tipo de bienes por parte de personas jurídicas y entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general».

*circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».*

– Apartados Uno y Cuatro del art. 4 de la Ley 37/1992, del IVA (LIVA):

*«Uno. 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»*

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

– Apartados 1 y 2 del art. 5 LIVA.

*«Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*

*a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*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 la letra siguiente.*

*b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

*c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».*

*«Dos. 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 actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas»*

Interpretan las Administraciones que la delimitación entre IVA e ITPAJD se efectúa atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho de forma que

1. Si se trata de un empresario o profesional que lo hace en el desarrollo de su actividad, la transmisión se sujeta a IVA.

2. Si lo hacen particulares o empresarios o profesionales fuera de su actividad, la operación queda sujeta a ITPAJD.

Consecuentemente, sostienen firmemente que, en todos los casos, es irrelevante en la determinación del tributo aplicable la condición jurídica del adquirente del bien o derecho.

## 1. LA AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA Y LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

En Cataluña, la ATC se manifestó sobre esta problemática en su contestación a la Consulta núm. 165E/12, de 19 de junio de 2012 y lo hizo en estos términos:

*«Cal recordar que la transmissió de béns en què la part venedora és un particular que no actua en exercici de cap activitat empresarial o professional es troba subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, modalitat transmissions patrimonials oneroses, d'acord amb el que disposa l'article 7 del Text refós de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre:*

*«Artículo. 7.º*

*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.»*

Cal concloure, doncs, que les adquisicions a què us referiu en l'escrit de la consulta estaran subjectes a la modalitat impositiva de transmissions patrimonials oneroses. Essent el tipus aplicable el 4% (article 11.1.a) del Text refós).

En aquests termes s'ha manifestat la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda en reiterades ocasions, entre d'altres, i com a més recent, en la consulta vinculant número V0819-12, del 18 d'abril:

«La consultante es gerente de un negocio de compraventa de oro cuya actividad consiste en la compra de objetos y joyas de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista.

**CUESTIÓN-PLANTEADA** Si están sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares por parte de un empresario o estarían no sujetas por tratarse de transmisiones realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

(...) Se puede concluir que la operación descrita no puede declararse no sujeta al amparo del apartado 5 del Artículo 7 como operación realizada por "empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad" o como "entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido" cuando, según propia declaración de la consultante, se trata de operaciones realizadas por particulares.

Por tanto, la transmisión de objetos y joyas de oro realizadas por particulares constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD con independencia de cuál sea la naturaleza del adquirente, ya sea otro particular o un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

En consecuencia, será sujeto pasivo la consultante, en cuanto adquirente de los objetos y joyas de oro y no los particulares, transmitentes de dichos bienes (...)

La ATC se apoya en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) V0819-12, de 18 de abril, formulada por un negocio de compraventa de oro. En ella, se parte del examen de los arts. 7.1.A) y 5, y 8.a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD), aprobado por el RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Dejando a un lado el art. 7, ya transcrito, conforme al art. 8, el que adquiere los bienes o derechos objeto de transmisión es el sujeto pasivo.

Hay que decir que la DGT se había pronunciado en muy similares términos en la Consulta V0203-10, de 8 de febrero (JT 2010, 350).

## 2. EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Igualmente, el TEAC, en Resolución de 7 de noviembre de 1995 (JT 1995, 1667), ante la cuestión de si el comerciante que adquiere oro a particulares debe tributar por ITP señaló que había que calificar la operación «como transmisión onerosa por actos inter vivos de bienes que integran el patrimonio de las personas físicas, sin que dichas operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Se da, por tanto, el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas».

Más recientemente, el TEAC resuelve sobre el mismo tema un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio en fecha 8 de abril de 2014 (JT 2014, 803)

(05459/2013/00/00). Según el artículo 242 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), este tipo de recursos procede cuando un TEAR dicta una resolución «errónea» o «gravemente dañina», se entiende que para los intereses de la Hacienda Pública. Concretamente, fue la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía quien interpuso dicho recurso contra una resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía (TEARA) que se apartaba de la línea preconizada por TEAC y DGT.

En esta resolución, el TEAC, a partir del examen del art. 7.5 del TRITPAJD, anota lo siguiente:

«Señala el citado artículo en su primer inciso los supuestos de no sujeción a TPO para, a continuación, completar el cuadro de incompatibilidades con una serie de excepciones "coordinadas" con la existencia o no de obligación de pago en IVA. Así se consideran no sujetas las transmisiones:

- realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad,
- y las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

Parte este primer inciso de la primacía de la sujeción al IVA determinante de la incompatibilidad y la no exigencia de TPO.

El segundo inciso del artículo 7.5 contempla una serie de excepciones relativas a inmuebles, con el fin de que, si estando sujeta a IVA no existe obligación de pago, por estar la operación exenta de IVA, o no sujeta por el artículo 7.1 a de la Ley 37/1992, se sujete a TPO. Estas excepciones completan el cuadro de incompatibilidades, si bien no son de aplicación en este caso.

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»

El TEAC formula su criterio a sabiendas de que, como en seguida se verá, existe una Sentencia del Tribunal Supremo (STS) que le resulta completamente contraria. Por razones que ya se expondrán, nada le impide alcanzar como criterio el siguiente:

«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, 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»

Aun así, no deja de mencionar un elemento que resulta fundamental para la correcta exégesis de la normativa en juego. En efecto, cierra el Fundamento de Derecho Tercero con este significativo párrafo:

*«Sin perjuicio de todas las conclusiones anteriores, obligadas para este Tribunal Central a la vista de la redacción de los artículos 4 y 5 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y art. 7.5 y 45 I B 17 del TRLITPAJD, este Tribunal no quiere dejar de subrayar que en este supuesto el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal. En efecto, en esta actividad de venta por los particulares de objetos usados de oro y otros metales, estos bienes 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, y vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor es un particular no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega ulterior, como hemos visto, no está sujeta al IVA, porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares, pero sí queda gravada por TPO. El particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó. En algunos otros supuestos el legislador sí ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo, lo que no ocurre en el presente caso: así, se han previsto reglas especiales para los bienes inmuebles, para la chatarra, para los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor e incluso un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del que de modo expreso están excluidos los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas)».*

El TEAC no explica por qué razón en este caso, en el de las entregas de bienes usados de oro y otros metales, hay que descartar que la no sujeción a ITP pudiera tener su justificación en la preservación de la neutralidad fiscal para el adquirente, sujeto pasivo de IVA. Pero lo que sí hace, se supone que plenamente consciente de ello, es establecer que, dado que en el caso de los bienes usados sí existe un régimen especial en el IVA pensado para preservar la neutralidad del impuesto, sí procede reconocer la no sujeción a ITP. El caso del régimen especial de bienes usados, desde su punto de vista, sería uno aquellos en los que el legislador, con sus propias palabras, *«ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo»*.

El TEAC delimita así dos situaciones bien distintas que parten de una misma situación inicial: la compra de objetos usados de oro y de otros metales:

1. Aplicando el criterio del transmitente se llega a la no sujeción a IVA – pues el transmitente no es ni empresario ni profesional que actúa como tal – rigiendo, entonces, la sujeción a TPO. Tiene encaje aquí la observación que se acaba de recoger en el párrafo recién transcrito: teniendo presente que el objeto adquirido va a ser reintroducido en el circuito comercial, parecería que las normas no han previsto mecanismo alguno encaminado a garantizar

la neutralidad del fiscal en el empresario adquirente. Éste, para el caso de que, como sostiene el TEAC, compre los bienes usados debiendo pagar TPO, se encuentra con que paga un tributo (al 4%) que no es deducible y que se transforma en un componente más del coste de adquisición. Es evidente que ese 4% no se recupera ya. Ni siquiera con la subsiguiente venta sujeta a IVA –se entiende que en su régimen general por más que esto no se concreta–. En esta tesitura, desde luego, la neutralidad fiscal quiebra sin que resulte convincente la afirmación exculpatoria que desliza el TEAC cuando advierte que *«en este supuesto el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal»*. No es cierto. No hay tal renuncia por parte del legislador. Esa es una interpretación interesada hecha desde el postulado inamovible, acaso fundado en el interés recaudatorio, de que las compras de objetos de oro están sujetas a TPO. Justamente, de no estarlo, ningún perjuicio se causaría a la neutralidad fiscal pues la adquisición de dicho bien no estaría gravada y su ulterior venta sujeta al régimen general de IVA garantizaría el correcto funcionamiento de este impuesto y, mediante el engrasado mecanismo de repercusión/deducción, se lograría y culminaría esa neutralidad fiscal que se erige en fundamento del mismo. Por ello la perspectiva exclusiva del transmitente es insuficiente y deja sin resolver los agravios al principio de neutralidad fiscal, porque esta problemática resulta ajena al transmitente aisladamente considerado y, en cambio, atañe, y mucho, al adquirente y posterior revendedor.

2. La segunda situación que puede darse es aquella caracterizada por la sujeción del empresario que adquiere el bien usado al Régimen Especial de Bienes Usados (REBU) en el IVA pues su peculiar funcionamiento, que expondremos más tarde con detalle, está diseñado, justamente, para preservar el funcionamiento neutral del impuesto. Es consciente el TEAC de que los regímenes especiales del IVA pueden proporcionar vías singulares que provean de neutralidad al impuesto más allá de la sempiterna mecánica de la repercusión seguida de la deducción. En sus palabras, aquí el legislador *«ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo»*. Esto no significa, sin embargo, que por aplicar el REBU el adquirente quepa admitir igualmente la sujeción a TPO de las adquisiciones de los bienes usados. En términos dogmáticos podría decirse que la extensión de aquel régimen especial abarca, en cierto modo, la operación de compra del bien y no sólo la de su ulterior venta. Pero, lo que es más relevante, en términos prácticos si la adquisición del bien usado se somete a TPO, por más que su ulterior venta se sujete a REBU nada hay que compense el 4% soportado por el primer impuesto, importe que se convierte en un componente adicional del coste del bien y, de tal manera, se comporta como un serio obstáculo para la consecución del ideal de neutralidad fiscal. El IVA, el REBU que se aplica a la reventa concretamente, resulta condicionado, en lo que el respeto al postulado de neutralidad se refiere, por la interferencia en la relación del TPO. Este hecho indiscutible, por más que el TEAC y algún otro tribunal (TSJ del País Vasco en sus sentencias de 2016, como luego se verá) se empeñen en empujarse a suponer un serio cuestionamiento del funcionamiento

neutral del IVA. Así parece haberlo observado el TS desde el momento en que ha presentado cuestión prejudicial ante el TJUE, tal y como vamos a ver más adelante.

Volveremos sobre este tema más tarde. Ahora, como ya apunta el TEAC, existe otra posición, de signo contrario, que conviene examinar.

### III. LA POSICIÓN DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA

#### 1. EL TRIBUNAL SUPREMO

El 18 de enero de 1996, el Tribunal Supremo dictó la que, hasta la fecha, es la única sentencia en la que ha abordado directamente la cuestión que estamos estudiando, a saber, dilucidar si las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería que hacen los empresarios dedicados a la compraventa de estas mercancías están o no sujetas a la modalidad TPO del ITPAJD. Y lo hace en relación con un supuesto de hecho a caballo entre el desaparecido Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE) y el Impuesto sobre el Valor Añadido como normas alternativas al ITPAJD.

La Sentencia, magníficamente desarrollada por el Magistrado Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada como ponente, efectúa un recorrido histórico que empieza por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, y termina con la introducción del IVA en el Ordenamiento español. En síntesis, lo que sostiene es que «la línea fronteriza entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (en adelante, IGTE) y el ITPAJD es clara: si las operaciones pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el IGTE, y si, por el contrario, no pertenecen al tráfico de las empresas, el tributo será el ITP» (FD 2.º). En nada obsta que las adquisiciones que haga el empresario se realicen a particulares pues, aun así, se desarrollan en el curso de la actividad empresarial, luego, persiste su exclusión del ITP –también con la posterior Ley 32/1980–, con independencia de que tampoco se sujeten a IGTE. Y es que, como comprueba la misma Sentencia, este tipo de operaciones no tributan por IGTE, conforme a la normativa de este impuesto:

*«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 procedente 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».*

La tesis del TS es que «el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es ajeno y queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico

y habitual, estén o no, y esto es fundamental, sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas». No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas» (FD 2.º).

La perspectiva, además, abarca los dos polos de la relación, de forma que si uno de los dos, adquirente o transmitente, ejerce actividades del tráfico empresarial se activa la exclusión fiscal en forma de no sujeción al ITP. En esa tesitura subraya en el FD 5.º que la Ley 41/1964, de 11 de junio, en su artículo 145, dispuso que:

*«1. No estarán sujetas las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo las transmisiones de inmuebles...». Se aprecia que este artículo 145 considera como no sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, los actos y contratos que menciona, precisamente por ser actos habituales de tráfico, es decir por integrar el tráfico empresarial y no, porque no lo dice, por estar sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, puntualización que no es baladí, porque como hemos dicho hay actos y contratos que, perteneciendo al tráfico empresarial habitual, no están sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de manera que la Ley permite que no tributen ni por uno, ni por otro Impuesto indirecto.*

*«Inicialmente este artículo comprendía las dos vertientes de la transmisión, constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos, etc., o sea tanto desde la perspectiva del transmitente, prestamista, fiador o arrendador, como desde la perspectiva del adquirente, prestatario, acreedor afianzado y arrendatario, etc. Esto significaba que en el caso concreto de D. ... al ser y actuar como empresario-adquirente, las compras a particulares, de objeto de oro, plata, platino y joyería, por ser operaciones típicas, y habituales de su tráfico empresarial no estaban sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.*

*El Texto refundido de este Impuesto, aprobado por Decreto 1.018/1967, de 6 de Abril, modificó el texto del artículo 145 de la Ley 41/1964, de 11 de Junio, al disponer su artículo 62, lo siguiente: «1. No estarán sujetas las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes, ya sean mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo los contratos de prenda, las transmisiones de inmuebles...».*

En palabras de BARRACHINA JUAN, «la delimitación entre el IVA y el ITPAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente, en el sentido de si ostenta la condición de empresario o profesional y la transmisión se lleva a cabo en el contexto de una actividad profesional, o se trata de un particular. En el primer

caso, es obvio que se trataría de un hecho imponible de la Ley 37/1992, al tratarse de una entrega de bienes. Pero si es un particular el transmitente y el empresario es el adquirente, entonces no resulta aplicable al IVA, ni el ITPAJD en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» (...) «Por lo tanto, y esto es lo importante, cuando se trata de una adquisición realizada por empresarios o profesionales, que forme parte habitual de la actividad empresarial o profesional y no constituya hecho imponible en el IVA, no está sujeta al ITP, máxime, cuando el transmitente es un particular que no es sujeto pasivo en esta figura tributaria»<sup>2</sup>.

Este punto de vista contrasta vivamente con el que mantiene la ATC, la DGT y el TEAC, según ya se ha visto, quienes centran su atención en la figura del adquirente de forma que, siendo particular y no empresario entienden abiertas las puertas para hacerle tributar por ITP.

Nada cambia para el TS con la llegada del IVA. En su FD 7.º, refiriéndose al Art. 7.5 del TRITPAJD, señala:

*«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» 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 más frecuente»*

Por consiguiente, el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, redactado por la primera Ley del IVA, la Ley 30/1985, determinó la no sujeción a ITP en base a dos criterios: primeramente, que se tratara de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estén o no sujetas al IVA tales operaciones; en segundo lugar, que las operaciones estén sujetas a IVA. Estos dos criterios permitirían seguir sosteniendo hoy que la compra de objetos de oro no está sujeta a ITP y tampoco a IVA.

Como ha señalado BARRACHINA JUAN, «a pesar de la claridad que mantiene las sentencias de los órganos jurisdiccionales, la Administración Tributaria considera que la delimitación entre las dos figuras tributarias de que se trata, esto es, ITP e IVA, se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien, de forma que según sea un particular o empresario, las transmisiones que se realizan quedarán sujetas al ITP o al IVA, siendo irrelevante, a los efectos de determinar el tributo aplicable, la condición

2. «La fiscalidad de los objetos de oro usados», Consell Obert, n.º 306. 2015.

jurídica del adquirente del bien. Es decir, no importa si se trata de un empresario o profesional y si la adquisición proveniente de un particular, forma parte habitual o no, del tráfico mercantil de dicho empresario» (Ibidem).

A mayor abundamiento, en su FD 9.º, la STS de 18 de enero de 1996, ofrece un argumento adicional a favor de la tesis que sustenta:

*«es obligado traer a colación la interpretación mantenida por el Ministerio de Economía y Hacienda, al que de acuerdo con la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de Septiembre de 1980 y con la Ley de 28 de Diciembre de 1983, de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, le corresponde respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (tributo del Estado cedido a las Comunidades Autónomas), promover las disposiciones reglamentarias, resolver las consultas vinculantes y resolver las reclamaciones económico administrativas), Ministerio éste que mantiene en todas las subastas de bienes muebles que lleva a cabo (Aduanas, Contrabando, Recaudación, etc.) que las adquisiciones realizadas por industriales y comerciantes no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no así las realizadas por particulares que sí tributan, interpretación ésta que coincide con la mantenida en esta Sentencia»*

Más importante es resaltar que la STS de 18 de enero de 1996 nos introduce en una perspectiva nueva que permite tener una visión panorámica de la cuestión. Aun refiriéndose al IGTE, sostiene que «hay que ratificar que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería, realizadas habitualmente por D..., 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». Aborda, pues, el problema desde el punto de vista de la incidencia que para el empresario adquirente tiene una adquisición de mercancía a un particular.

Este aspecto es desarrollado por el TS en otras Sentencias posteriores, las de 15 y 16 de diciembre de 2011 (rec. n.º 19/2009 y 5/2009, respectivamente, siendo ponente en ambas el Excmo. Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó). En el FD 2.º de la que resuelve el recurso 5/2009, al hilo de la Sentencia de 18 de enero de 1996, se razona de modo diáfano lo siguiente:

*«La fiscalidad de las compras realizadas por los empresarios para su actividad económica deben ser neutras en el proceso económico empresarial, por cuanto que, si dichas compras están sujetas al IVA, este tributo no lo pagará el empresario adquirente sino sus clientes o consumidores finales, funcionando a tal fin el sistema de la deducción del IVA repercutido o el de la devolución del IVA por parte del Estado. Sin embargo, si dichas compras empresariales estuvieran sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, tal tributo debería soportarlo el empresario en su adquisición, incrementaría el coste de producción de sus bienes o servicios y, por tanto, dejaría de ser esa adquisición realizada por un empresario neutra en el proceso económico empresarial. Y esto es así por*

*imperativo de la Unión Europea que impuso que ni el IVA de los estados que la conforman, ni ningún otro tributo, podían interferir en los costes de producción de las empresas. Por ello, si cuando se adquiere un bien a un particular (no sujeta por tanto la operación al IVA) el empresario debe soportar un impuesto que no puede deducirse, como es el caso del ITP, se está interviniendo e interfiriendo en el mercado, pues unos empresarios soportarán un impuesto y otros no por las mismas adquisiciones de bienes. Por ello se promulga la expresa no sujeción al IVA y no sujeción al ITP en las transmisiones de particulares a empresarios»*

A este respecto, un poco después, la misma STS de 16 de diciembre de 2011, advierte que la Sentencia que glosa «se refiere a un tipo de artículos (chatarra, oro, plata, platino y joyería) que están sujetos a un régimen especial de tributación, lo que demuestra la singularidad del caso», así como que otra sentencia que es traída al caso por el recurrente, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, «se refiere a la compra de chatarra, también sujeta a un régimen especial como es el de los bienes usados». En consecuencia, concluye que, «cuando se trata de delimitar si una operación de adquisición de bienes está sujeta al IVA, a Transmisiones Patrimoniales o a ninguno de los dos Tributos (como para este caso sostiene la recurrente) lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando y si tiene una serie de normas específicas» (FD 4.º).

Las Sentencias del TS de 2011 dan un paso decisivo hacia la correcta comprensión del problema. Se liberan del peso de la comparativa con el IGTE, que puede lastrar el razonamiento de la STS de 18 de enero de 1996 y enfoca la cuestión conforme con el Ordenamiento contemporáneo, aceptando la preeminencia del IVA en materia de imposición indirecta. Entonces, si es de aplicación un régimen especial como es el REBU en la reventa, no hay duda de que, en relación con la operación contemplada en su conjunto (compra de un particular por parte de un empresario para revender con sujeción a las reglas del REBU), someter a TPO la compra del bien usado al particular implica un sobregravamen incompatible con el ideal de neutralidad que gobierna el IVA.

## 2. LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

La posición del Tribunal Supremo ha sido seguida por la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) que han entendido de este tipo de supuestos. Así, citaremos, sin ánimo exhaustivo, las Sentencias del TSJ Cataluña n.º 701 (JT 2007, 1059), 742 (JT 2007, 1062) y 743 de 2007 (JUR 2007, 299800), de 21 de junio la primera y del 29 de junio las otras dos; las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana n.º 340/2015, de 16 de julio (JUR 2015, 275335), y la n.º 380/2015, de 16 de septiembre (JT 2015, 1594); las Sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias el día 15 de octubre de 2015, n.º 274 (JUR 2016, 151074) y 275 de 2015 (JUR 2016, 150794); las Sentencias n.º 554/2014, de 8 de octubre (JUR 2014, 276392), y 240/2015, de 6 de mayo (JT 2015, 907), y 129/2016 de 23 de marzo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia; y la STSJ Islas Baleares n.º 84/2016, de 24 de febrero (JUR 2016, 55739) (rec. 80/2015).

Sobresale, en particular, el TSJ de Andalucía, por ser autor de un buen número de sentencias en esta misma dirección. Así, podemos citar las Sentencias de 8 de octubre de 1997 (JT 1997, 1458) (rec. 2465/1994), 24 de febrero de 1999 (rec. 777/1996), de 7 de diciembre de 2005 (JUR 2006, 203768) (rec. 997/2000 —en este caso se trataba de reventa de chatarra pero la argumentación a cargo de la STS de 18 de enero de 1996 es la misma—, y, sobre todo, las muchos más recientes, dictadas por su Sección Segunda, de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 904/2012), 26 de marzo de 2014 (JT 2015, 548) (rec. núm. 905/2012), la núm. 548/2014, de 2 de junio (JT 2014, 1341) (rec. núm. 179/2013) o la 642/2014, de 4 julio de 2014 (JT 2015, 309) (rec. núm. 180/2013). Destacan poderosamente estas sentencias por resolver un supuesto esencialmente idéntico al que dio pie a la STS de 18 de enero de 1996 y porque se esfuerzan en resaltar la plena vigencia de la tesis de aquella sentencia a la vez que aportan en su apoyo las otras sentencias del Tribunal Supremo que han respaldado su aplicabilidad.

La excepción vendría dada por la STSJ La Rioja n.º 568/1998, de 23 de octubre (JT 1998, 1527), así como por la n.º 196/2016, del TSJ de Galicia, de 27 de abril (JT 2016, 943), que se aparta de la línea que encabeza el TS argumentando que la Sentencia de 18 de enero de 1996 no le vincula por no constituir doctrina jurisprudencial, en tanto que es una única sentencia. No obstante, en seguida daremos noticia del principal foco «opositor» a la tesis del TS, que se encuentra en el TSJ del País Vasco.

## 3. EL AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 13 DE NOVIEMBRE DE 2014 (JUR 2015, 26183) Y SUS CONSECUENCIAS

Más recientemente, el TS ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión, aunque sea de una manera oblicua. En efecto, es de mencionar el Auto de 13 de noviembre de 2014 (JUR 2015, 26183) (rec. n.º 2801/2014) que conoce de un recurso extraordinario de casación en interés de Ley interpuesto por la Junta de Andalucía dirigido a la fijación de doctrina legal ante una doctrina que se estima gravemente dañosa para el interés general. Concretamente, esa doctrina gravemente dañosa sería en ese caso concreto la tesis de la no sujeción a ITP de las ventas de objetos de oro por parte de particulares a empresarios del sector y la sentencia que propicia la interposición de este recurso de casación la de 26 de marzo de 2014 (JT 2015, 548), del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ya citada. El Auto inadmite el recurso resaltando que no se acredita la entidad del daño económico derivado de la aplicación de dicha doctrina y, sobre todo, porque la doctrina que dejó sentada la STS de 18 de enero de 1996 ha sido reiterada, sostiene, y, por tanto, considerada vigente, por las Sentencias del mismo tribunal de 15 y 16 de diciembre de 2011 (recursos de casación para unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009 respectivamente).

Aparentemente, con este pronunciamiento se tendría que dar por cerrada, y de modo tajante, la polémica.

Por un lado, se han hecho eco del sentir del Auto y el espaldarazo definitivo a la tesis de la Sentencia de 18 de enero de 1996 las Sentencias que van dictando los distintos Tribunales Superiores de Justicia. Es el caso de la STSJ Canarias de 25 de septiembre de 2015 (JUR 2015, 247600) (rec. n.º 377/2014) con el efecto lógico de

rechazar todavía con más energía la tesis de la Administración en aquellos recursos que llegan a su conocimiento. Incluso, se abrió la puerta a la imposición de costas a la Administración. Es lo que hace la STSJ Islas Baleares n.º 84/2016, de 24 de febrero (JUR 2016, 55739) (rec. 80/2015)<sup>3</sup>.

#### 4. LA RESOLUCIÓN DE 20 DE OCTUBRE DE 2016 DEL TEAC

De la Resolución de 20 de octubre de 2016 (JT 2016, 1252) del TEAC interesa resaltar que finaliza del siguiente modo:

*«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, con*

3. *«En síntesis, el Tribunal Supremo y en la citada sentencia equipara 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 trata de un ámbito 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. Añade que estando las citadas compras no sujetas al 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 sujeto 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. La parte actora, como es natural, comparte los argumentos de dicha sentencia, lo que no es el caso de las administraciones codemandadas. Por lo tanto, el debate se desplaza a la valoración de la fuerza vinculante de la doctrina del TS. Siendo cierto que una sola sentencia del TS no conforma jurisprudencia, no es menos cierto que dicha posición ha sido ratificada por el Tribunal Supremo en sentencias de su Sección 2.ª de 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 5/2009) y de 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 19/2009), que distingue a efectos impositivos (IVA y TPO) entre los específicos supuestos valorados en aquella (adquisición a particulares de chatarra, oro, plata, platino y joyería) y otros, en particular la adquisición de terrenos. Especialmente significativo es el Auto del TS de 13 de noviembre de 2014 (JUR 2015, 26183) (rec. 2801/2014) dictado en recurso de casación en interés de la Ley contra la Sentencia de 26 de marzo de 2014 (JT 2015, 548) dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, y en la que se declaraba la no sujeción al ITPyAJD de la transmisión de joyas y metales preciosos de particulares a empresario. El abogado de la Administración interpuso recurso para que se fijase como doctrina legal que tales transmisiones sí estaban sujetas al ITPyAJD, no sirviendo ya la doctrina de la vieja STS de 18 de enero de 1996. Pero la respuesta del TS fue la de inadmitir el recurso de casación porque no hay doctrina alguna que debiese ser precisada, pues ya se había fijado con la sentencia de 1996 y las de 15 y 16 de diciembre de 2011. Dice el TS en el auto referenciado: "...sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 –recurso de apelación 3646/1991–, 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...". Por tanto, la doctrina jurisprudencial aplicable al caso continúa vigente y a la misma debe estarse. Por lo explicado por el TS, dicha doctrina en nada queda alterada por lo que dijera la otra sentencia de TS de 10 de diciembre de 2009, dictada en supuesto de contrato de fianzamiento e invocada por las administraciones codemandadas».*

*Sobre estos presupuestos, en lo que hace a las costas procesales dispone lo siguiente: «Las partes codemandadas solicitan que en caso de desestimación del recurso no se impusieran las costas procesales en atención a las serias dudas de hecho o de derecho que suscita la cuestión (art. 139 LRJCA) Pues bien, la pervivencia de la doctrina contenida en la sentencia del TS de 1996 podría ser dudosa al tiempo de emitirse las liquidaciones, pero ya no cuando se entabla el presente recurso jurisdiccional, en que el TS ya ha dejado zanjada la cuestión. Por tanto, al tiempo de formularse la oposición, la doctrina legal ya había sido contundentemente reafirmada por el TS, no estando justificada la oposición a la demanda»*

*desestimación del recurso en lo que procede modificar nuestro anterior criterio 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 (JUR 2015, 26183) 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 (JUR 2016, 156205) 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 (JUR 2015, 26183) 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 (JUR 2015, 26183) 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»*

Conviene destacar que esta Resolución se dicta resolviendo un recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio conforme al art. 242 LGT.

Al respecto, tiene dicho el TEAC en su Resolución de 16 de septiembre de 2014 (Vocalía 12.ª R.G. 4870/2013):

«Tercero:

*A la vista de la regulación anterior, resulta evidente que nos encontramos ante un recurso que es extraordinario y que tiene una exclusiva finalidad cual es la unificación de criterio, esto es, su finalidad no es la de llevar a cabo una revisión ordinaria de la resolución dictada por un TEAR analizando cualquier motivo de desacuerdo con ella, sino la de fijar doctrina o criterios unificadores en la interpretación de la normativa aplicable que no sean propios de las circunstancias del caso concreto, sino de alcance general. Así lo tiene declarado este Tribunal Económico-Administrativo Central en numerosas Resoluciones, baste la cita, por todas, de la resolución de este Tribunal de 27 de septiembre de 2012, recaída en el recurso RG 5917-2010 que se remite a otra resuelta el 24 de septiembre de 2008 (JUR 2008, 358272), recurso RG 6131/2008, que, a su vez, invoca la resolución de 28 de julio de 2004 (JUR 2004, 310476), recurso RG 345/2002, en las que este TEAC ya indicó lo siguiente:*

*Por su propio objeto, el recurso "implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente fallo".*

(...)

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia– sino sólo cuando la inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inim-*

*pugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008 (JUR 2008, 141368), RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS» (vid. También Resolución de 4 de diciembre de 2017 (JT 2017, 1379), Vocalía 12.ª, R.G. 4200/2017).*

Por ello mismo, y respecto de las consultas de la DGT a las que la Inspección apela en las regularizaciones de las operaciones que se están analizando, conviene tener presente que, conforme destaca el TEAC en varias Resoluciones dictadas el 10 de septiembre de 2015 por su Vocalía 12 (R.G. 4185/2014 (JT 2015, 1428); R.G. 4454/2014 (JT 2015, 1500); R.G. 6331/2013; R.G. 5693/2014 (JT 2015, 1429)):

«Segundo:

*Con carácter previo, puesto que el Director invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.*

*Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.*

*Asimismo y antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario*

de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria»

De modo que, como se ha dicho en la Resolución de 8 de marzo de 2018 (JT 2018, 205) (Vocalía 1.ª):

«El artículo 242.4 LGT no sólo vincula a la Administración Tributaria, como sucede con las consultas vinculantes (art. 89 LGT), sino también a los Tribunales Económico-Administrativos (...). Es decir, se da en la norma un trato diferente a las consultas vinculantes (no son jurisprudencia) que a las resoluciones de unificación de criterio (que se asemejan a jurisprudencia dado su carácter vinculante recogido en el artículo 242.4 LGT)» (FD 4.º).<sup>4</sup>

#### IV. A LA ESPERA DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

El debate ha vuelto a residenciarse ante el TS. El Alto Tribunal ha admitido a trámite sendos recursos de casación (28/2017, 206/2016, 163/2016 (JUR 2017, 64522)) con la intención de dilucidar si «la transmisión de metal precioso por un particular a una empresario o profesional del sector está o no sujeta al impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas». Todos ellos provienen de la impugnación de sendas Sentencias del TSJ País Vasco (n.º 378/2016, de 13 de septiembre (JUR 2016, 249663); 410/2016, de 28 de septiembre (JUR 2016, 249131)) que fallan en contra

4. Inexplicablemente, se han dado casos en los que las Administraciones tributarias autonómicas no han acatado la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016. Estamos pensando en la ATC, que fundamenta su negativa a seguir al TEAC haciendo hincapié en que ha cambiado el criterio que venía manteniendo al amparo de un argumento material o práctico, en definitiva, una argumentación no jurídica, conforme a lo cual se entiende que tal excepcionalidad no puede extenderse más allá del ámbito concreto de aquella resolución. Soslaya deliberadamente la ATC que se encuentra ligada a los pronunciamientos del TEAC por razones de competencia y jerarquía hallándose inhabilitada para formular valoraciones como las que hace tendentes a evitar el cumplimiento de lo mandado por la ley, concretamente el art. 242 LGT.

En cambio, el TEAR de Cataluña sigue fielmente la Res. TEAC de 20 de octubre de 2016 (JT 2016, 1252), como lo prueban, por ejemplo, las Resoluciones de 16 de febrero de 2017 (Reclamaciones acumuladas 43/00171/2015 y 43/00467/2015), referida a la aplicación de TPO a venta de oro por parte de particulares a empresarios, y de 28 de abril de 2017 (Reclamación n.º 08/10776/2016), con el mismo supuesto de hecho, ambas resolviendo en sentido estimatorio mediante la cita y reproducción parcial de la Resolución de 20 de octubre de 2016 (JT 2016, 1252).

del obligado tributario estableciendo la tributación por TPO de la empresa adquirente de oro de particulares. El tribunal vasco entiende, entre otras cuestiones, que el TS no ha dictado aún doctrina legal al respecto, uniéndose a las dudas que algunos manifestaban al respecto.

Llama la atención, primeramente, que todas las sentencias parten del mismo supuesto de hecho, harto transitado ya, cual es que la compra es de metal precioso. En segundo lugar, si bien se asegura que el empresario adquirente, profesional del sector, se dispone a reintroducir en el circuito empresarial los bienes adquiridos, no es menos cierto que no se avanza en el examen que, para la correcta resolución de la cuestión tiene, si aquel tributa en régimen general de IVA o en algún régimen especial. Probablemente, ese escaso desarrollo del tema tiene que ver, primero, con la rígida posición que sostiene el Tribunal sentenciador en el sentido de que «el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente» de forma exclusiva (FD 3.º STSJ País Vasco n.º 378/2016 (JUR 2016, 249663)). Pero también guardará relación con la circunstancia de que, en su caso, el régimen especial que, a priori, parecería ser de aplicación sería el régimen especial de oro de inversión. El más somero análisis revela que no es en absoluto aplicable por más que la relación comercial en su acepción más básica pudiera insinuar otra cosa (venta de oro a empresarios revendedores), como bien advierte el TSJ País Vasco.

A juzgar por las sentencias recurridas en casación, sigue sin valorarse debidamente cómo incide en la tributación de la entrega del bien el hecho de que el empresario adquirente tribute a través de un régimen especial de IVA que, con sus particularidades, persiga el mantenimiento del carácter neutral del impuesto antes que otros fines distintos, como puede ser la prevención del fraude que es lo que alienta, en definitiva, la configuración actual del régimen especial de oro de inversión. Tampoco el TS en su Auto de admisión de 15 de marzo de 2017 (JUR 2017, 64522), referente al recurso de casación contra la STSJ País Vasco de 13 de septiembre de 2016 (JUR 2016, 249663), aborda este aspecto. Lo que sí hace es delimitar el objeto del recurso de casación que admite a trámite, a saber, determinar si las normas forales equivalentes al art. 7.5 del TRITPAJD, en relación con el caso de transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Pero esto no termina aquí. El recurso de casación 163/2016 (JUR 2017, 64522), que se corresponde con la impugnación de la STSJ País Vasco n.º 378/2016 (JUR 2016, 249663), ha suscitado el planteamiento por parte del TS de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), mediante Auto de 7 de febrero de 2018. La cuestión planteada es esta:

«Si la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252 [LCEur\2006\3252]) del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del impuesto

sobre el Valor Añadido (IVA) a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando:

1. El objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario.
2. Se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial y
3. La legislación aplicable en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas».

En el Auto de planteamiento de la cuestión prejudicial, el TS se encuentra motivado por algunas de las alegaciones formuladas por el recurrente:

1. «las liquidaciones tributarias que recurrió en su momento infringen el Derecho de la Unión Europea por cuanto el principio de neutralidad –consagrado por la "Directiva IVA"– se vería defraudado si las adquisiciones de bienes por parte de empresarios o profesionales se viesen gravadas por un tributo indirecto distinto del IVA cuyas cuotas no resulten deducibles para el empresario»;
2. « la exacción del tributo generaría una doble imposición pues el IVA ya habría gravado la capacidad económica puesta de manifiesto al adquirirse aquellas joyas –en su momento– por los particulares que luego las revenden »

Y, entendemos, también, por alguna de las consideraciones efectuadas por

a) El Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia:

1. «La inexistencia de afectación alguna del principio de neutralidad fiscal, que no ha sido considerado por el legislador como sí ha hecho respecto de las transmisiones de otro tipo de bienes, concretamente los inmuebles, las compras para chatarra, los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor o ciertos objetos de arte, antigüedades y objetos de colección».

b) Y el TSJ del País Vasco:

No hay infracción de la neutralidad impositiva pues, aunque el impuesto que soporta el empresario adquirente no resulta deducible, «ello no es sino natural consecuencia de que el ciclo de recuperación de la materia prima no se inicia por la simple compra hecha a particulares, cuyas operaciones o entregas no forman fiscalmente parte de esa introducción en el circuito empresarial de producción de oro de inversión».

Sorprende, realmente, la firmeza con la que el TSJ País Vasco descarta la quiebra del principio de neutralidad:

«La perspectiva de la quiebra de la neutralidad impositiva predicable del IVA que la parte recurrente destaca tampoco aparece meridiana ni justificativa

de que se produzca la exoneración de gravamen de tales operaciones tal y como hemos visto que el Tribunal Supremo rechazaba. No cabe decir que el empresario que adquiere materias primas u objetos de particulares soporte IVA alguno que no pueda luego deducir y las alusiones a un IVA "residual" no ofrecen más que un sentido económico e hipotético que no se ajusta a moldes jurídico-tributarios. Ciertamente es que el ITP que soporta el empresario adquirente no resulta deducible, pero ello no es sino natural consecuencia de que el ciclo de recuperación de la materia prima o metal de que se trata no se inicia por la simple compra hecha a particulares, cuyas operaciones o entregas no forman fiscalmente parte de esa introducción en el circuito empresarial de producción de oro de inversión, siempre al margen de decisiones legislativas que pudieran arbitrar una alternativa específica ante la previsible repercusión vía precios que la aplicación del ITP conllevaría y sus efectos sobre un mercado sensible como el del oro. En suma, que se aprecie que no opera el mecanismo de la deducción propia del IVA y que "no se pretende neutralidad fiscal", como dice el TEAC, no significa ni que se reconozca una doble imposición ni la infracción de dicho principio de neutralidad allí donde es aplicable».

El TS, no obstante, resalta la relevancia del principio de neutralidad fiscal recordando que

«De los artículos 63, 167 y 168 de la Directiva 2007/112 y de la jurisprudencia que los interpreta se desprende, en efecto, que las operaciones efectuadas por los empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial no pueden ser penalizadas fiscalmente mediante la imposición de gravámenes que no sean susceptibles con posterioridad de deducción con ocasión de la realización por ese mismo empresario de actividades sujetas a IVA derivadas, relacionadas o conectadas con aquellas primeras operaciones.

En el ámbito de las entregas de bienes sujetas a IVA, en la medida en que tanto el adquirente como el transmitente sean empresarios en el ejercicio de su actividad, la neutralidad del tributo supondrá que el adquirente del bien tendrá derecho a deducirse del IVA que se corresponda con la ulterior enajenación –también de carácter empresarial– la cuota de IVA que pagó por la adquisición anterior de ese mismo bien.»

E incide en un aspecto que cabe considerar esencial:

«Conviene poner de manifiesto otra circunstancia singularmente relevante: aunque la improcedencia legal de practicar la deducción de aquel gravamen se produce en la siguiente transmisión (del oro o del metal, una vez transformados), sujeta a IVA, es lo cierto que la imposibilidad de deducir es evidente desde el momento mismo en el que el particular vende el objeto al empresario.

Nuestra ley del IVA, en efecto, no deja lugar a dudas al respecto: cuando tenga lugar la siguiente transmisión –que es la finalidad perseguida con la compra efectuada al particular– el empresario, adquirente anterior, no podrá bajo nin-

guna circunstancia deducirse el gravamen que soportó (el 4 por 100 sobre el valor del real del bien transmitido)»

De modo, que

*«La solución del litigio está determinada, por tanto, no solo por la interpretación que entendamos procedente de la norma reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, concretamente sobre si nuestra norma nacional ha de analizarse (exclusivamente) desde la perspectiva del transmitente (postura de la Administración y la sentencia recurrida) o desde la óptica del hecho imponible (criterio del recurrente); está también afectada de manera esencial –sobre todo si abonamos la tesis de la sentencia que se recurre– por la conformidad de aquella regulación con el Derecho de la Unión Europea, concretamente con el principio de neutralidad que se sigue de la Directiva 2006/112 y de la jurisprudencia europea que la ha interpretado»*

En definitiva, por más que el debate se desenvuelve, formalmente, en los estrechos lindes del caso concreto de la venta de oro por parte de particulares a empresarios revendedores, quedando, por consiguiente, extramuros del mismo, al menos formalmente, el supuesto en el que lo que se compra y se vende son bienes usados, no es menos cierta la siguiente aseveración:

*«La respuesta a las cuestiones que este proceso suscita dependerá, por tanto, del alcance del principio de neutralidad, recogido en los artículos 63, 167 y 168 y concordantes de la Directiva 2007/112 e interpretado reiteradamente por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los términos que ya vimos. Concretamente si el principio establecido en aquellas normas, en los términos sentados por la doctrina del TJUE, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir a un empresario el pago de un impuesto indirecto distinto del IVA (en el caso, el de transmisiones patrimoniales) por la adquisición a un particular –enmarcada en la actividad empresarial del comerciante– de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando el objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de ese mismo empresario, que efectuará operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial siendo así que la legislación aplicable del propio Estado no permite al empresario deducirse, en tales operaciones, lo abonado por aquel impuesto en la primera de las adquisiciones mencionadas».*

Estos últimos párrafos sintetizan brillantemente que la solución no puede venir dada de una visión focalizada únicamente en las condiciones del transmitente del bien, sino que, como bien señala el TS, debe primar la perspectiva del «hecho imponible» pues, de esta manera, se amplía el foco también a la subsiguiente operación y se da entrada al debate acerca del respeto a la neutralidad del IVA en la subsiguiente operación de reventa en los términos magníficamente concisos y clarificadores del Auto de 7 de febrero de 2018.

## V. INCIDENCIA QUE TIENE QUE EL ADQUIRENTE TRIBUTE POR EL RÉGIMEN DE BIENES USADOS DE IVA

En general, las Administraciones tributarias no atienden a la condición del adquirente como sujeto pasivo de IVA ni a si tributa en Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (REBU) o en régimen general.

Los artículos 135 a 139 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, regulan el REBU. En este régimen, la base imponible del impuesto deja de ser el importe de la contraprestación de la operación sujeta (art. 78 LIVA) y abarca únicamente «el margen de beneficio que obtiene el sujeto pasivo revendedor» (diferencia entre el precio de venta y el de compra del bien), «minorado en la cuota del IVA correspondiente a dicho margen», dispone textualmente el art. 137.Uno LIVA.

Para comprender mejor la razón de ser de esta especialidad sustantiva respecto de lo que constituye el régimen general del impuesto, hay que prestar atención al tipo de bienes que, en la medida en que son objeto de reventa, son determinantes de la aplicación de este régimen especial, los bienes usados (art. 136). Cuando son transmitidos a un empresario dedicado a su reventa por un particular u otro empresario también dedicado al tráfico de esta clase de bienes, el adquirente, al satisfacer el precio está pagando el precio que tiene el bien en el mercado en ese momento, pero también una porción de IVA «residual», soportado en su momento por quien le efectúa la venta y que no ha podido deducir –por no ser sujeto pasivo del impuesto, por tributar también por REBU, etc.–. Dicho de otro modo, el vendedor, vía precio, junto con el valor del bien, intenta recupera una parte del IVA que él satisfizo cuando lo compró integrándolo en su precio de venta. Es lo que haría un particular que vendiera su automóvil a un revendedor de bienes usados. «Este IVA debería excluirse de la base imponible en la posterior transmisión que del bien usado realizara el sujeto pasivo revendedor, para evitar que en la repercusión se piramidara el impuesto»<sup>5</sup>. Lo que persigue el legislador con el REBU es evitar que un componente de naturaleza fiscal cual es el IVA soportado no deducido en la compra del bien se integre en el precio del bien cuando, tiempo después, de transmite, de modo que la fijación de su precio no se debe únicamente a los impulsos del mercado, sino que se ve también influido por condicionamientos de índole fiscal.

Según ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, «el régimen tributario especial de los bienes de ocasión... tiene por finalidad evitar que los bienes que hayan soportado el IVA definitivamente sean gravados nuevamente al ser reintroducidos en el circuito comercial, sin que se tome en consideración el impuesto todavía incorporado en su precio» (Sentencia de 9 de julio de 1992 (TJCE 1992, 142), «K» Line Air Service Europe BV/Eulaerts NV y Belgische Staat, Asunto C-131/91, Rec. p.I-4513). De ahí que la base imponible consista únicamente en el importe del margen o del beneficio que se va a conseguir con la venta del bien usado y se descarte tomar el importe total de la contraprestación.

5. PÉREZ HERRERO, Luis: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», Civitas. REDF n.º 88. 1995. Pág. 675.

Constatado lo anterior es más fácil comprender por qué la LIVA impone para poder aplicar el régimen que el transmitente sea un sujeto que no pueda repercutir el impuesto al adquirente (art. 135. Uno.1.º): los transmitentes o bien son personas que no son sujetos pasivos del impuesto o bien realizan una operación exenta o bien aplican también el REBU.

En el art. 139 LIVA se dice:

*«los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial»*

Ninguno de estos sujetos puede «liberarse» del IVA soportado mediante un funcionamiento ortodoxo del mecanismo repercusión/deducción de modo que, de no adoptarse alguna medida al efecto, subsistiría ese riesgo de que en el precio de venta se manifestase el aludido fenómeno de la «piramidación». En esos casos, y a fin de preservar el principio de neutralidad en las transacciones que preside el IVA, y de conseguir también que realmente sólo se grave el valor añadido y nada más que eso, se restringe la repercusión al valor añadido real que se ocasiona con la transmisión y que viene dado por el importe del margen de beneficio.

El mecanismo repercusión-deducción no rige, pues, en los términos que son propios del régimen general. El transmitente no genera un IVA devengado que aplicar a la mecánica repercusión-deducción sino que ingresa en Hacienda el importe resultante de aplicar el tipo general sobre el margen y, en su faceta de adquirente, no va a poder computar ningún importe a título de IVA soportado que, más tarde, pueda él deducir.

No se puede decir que no exista repercusión, pero, como viene a disponer el art. 138 de la LIVA, ésta no se hace evidente: *«en las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación»*. En consecuencia, en las facturas emitidas en relación con operaciones sujetas al REBU no figurará nada más que una cifra, que responderá al precio junto con el IVA incorporado.

La aplicación del REBU implica una disminución objetiva del importe de IVA repercutido y posiblemente también de la cuota que se debe ingresar. Esta pérdida de recaudación encuentra su justificación en la circunstancia de que, en efecto, el sujeto pasivo del REBU adquiere los bienes usados sin que, dadas las particularidades del régimen, se le haya repercutido el IVA separadamente y, por tanto, sin contar con una factura de la quepa extraer un IVA como deducible a título de IVA soportado. De ahí que el segundo párrafo del art. 138 LIVA estipule lo siguiente:

*«No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo»*

«La prohibición que la Ley establece para los revendedores respecto del régimen especial de deducir las cuotas soportadas por los adquirentes de los bienes a los que los revendedores han aplicado tal régimen, debido al sistema de tributación por el margen hace que el sujeto pasivo revendedor no pueda consignar separadamente la cuota del IVA devengada en las facturas que documenten las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial. En este caso, la cuota repercutida se entiende comprendida en el precio total de la operación correspondiente»<sup>6</sup>.

En cambio, si la operación de venta de un bien usado se sujeta a régimen general y la adquisición del bien usado se produce soportando IVA en factura (o autorepercutiéndolo si es una operación intracomunitaria), los argumentos a favor de sujetar la siguiente venta del mismo bien al régimen de margen se evaporan. Es así porque el adquirente, al comprar en régimen general, ya cuenta con un IVA soportado que es deducible para él; o con un IVA autorepercutido que también es deducible si lo que se ha producido es una adquisición intracomunitaria de bienes. Si, además de poder deducir ese IVA, se le permitiera sujetar al régimen de margen la subsiguiente reventa se produciría una pérdida de recaudación no justificada al desaparecer las razones que explican que en el IVA se contemple un régimen especial para bienes usados (el riesgo de «piramidación»).

Debe saberse, finalmente, que el REBU es un régimen opcional, aunque tal y como están redactadas las normas, hay que entender que de aplicación preferente. De hecho, el art. 135, una vez en su número Uno se ha establecido la aplicación del REBU, en el número Dos se dispone lo siguiente:

*«No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa...»*

Igualmente, el segundo párrafo del art. 120. Cuatro LIVA dispone que

*«el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración»*

Esto significa que pueden compatibilizarse operaciones en régimen general y en REBU por parte de un mismo sujeto pasivo.

Para terminar, la doctrina de la DGT establece que *«la posibilidad de aplicar el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección únicamente se supedita, tanto en la Ley como en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a un requisito: que el sujeto pasivo haya presentado*

6. SIEGRIST RIDUEJO, Pablo: «El mercado del arte y los obstáculos fiscales. ¿Una asignatura pendiente en la integración europea?». Instituto de Estudios Europeos. Universidad San Pablo-Ceu. Marzo 2003.

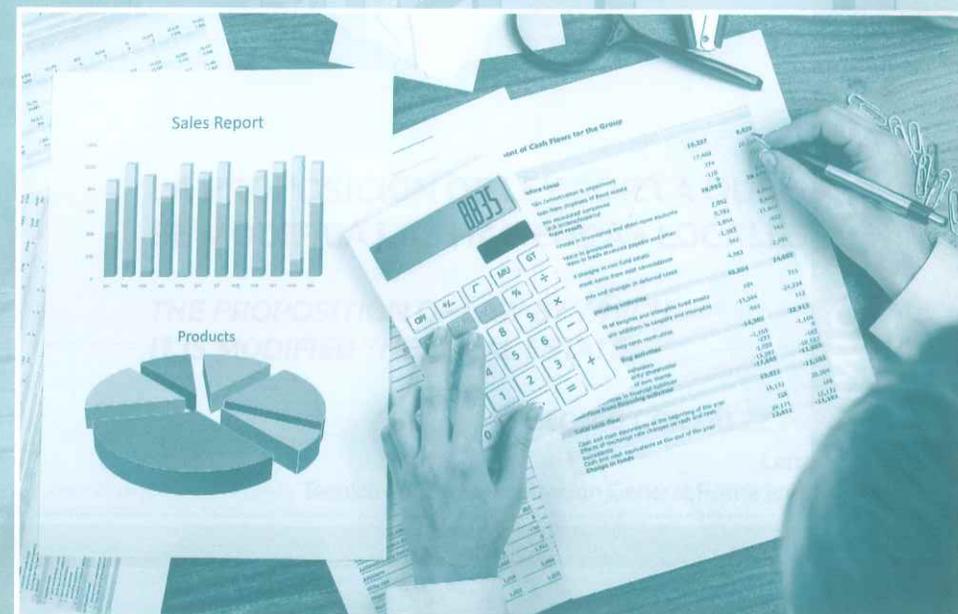
la declaración de comienzo de sus actividades (declaración censal, modelo 036). Así, si el sujeto pasivo revendedor ha presentado dicha declaración podrá aplicar, en cada entrega que realice de bienes adquiridos a particulares, el citado régimen especial o el régimen general de Impuesto, respecto de cada operación que realice, sin que la renuncia al citado régimen especial deba ser comunicada expresamente a la Administración ni quede sujeta al cumplimiento de ningún otro requisito » (N.º CONSULTA VINCULANTE: V1712/2016, de 19 de abril de 2016; vid. También la de 19-03-2014, N.º CONSULTA VINCULANTE: V0761/2014).

## VI. RECAPITULACIÓN

Básicamente, la problemática es la misma cuando los particulares venden oro y joyas, o bienes usados. Mientras el adquirente sea un empresario cuya actividad económica tribute por IVA, si las adquisiciones que efectúa a aquéllos se gravan por ITP y no por IVA, el importe que debe pagar por la cuota de ITP no es deducible para él. De modo inevitable, pasará a engrosar el importe del precio de reventa de la mercancía y, de esa manera, el impuesto influirá en la formación del precio, contribuyendo a su elevación, en un sentido contrario a los postulados de neutralidad que sustentan la aplicación del IVA en la Unión Europea. O, en otro caso, si es el empresario quien absorbe el importe del impuesto soportado no trasladable, se verá perjudicado en términos de competencia y, al final, tampoco la situación será neutral para él. Se produce, entonces, conforme ha advertido RODRÍGUEZ BEREJO LEÓN, «un efecto contrario al artículo 17 de la Sexta Directiva, que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa y supone gravar al operador económico con el coste de un impuesto indirecto en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo». La misma autora invoca la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de febrero de 2001 (TJCE 2001, 58), Caso Abbey National plc (Asunto C-408/98), para subrayar que las compras de la mercancía por el empresario «forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa» y «deberían ser deducibles sin trabas de ninguna clase» lo que, naturalmente, no sucede si se convierte al adquirente, empresario que tributa por IVA, en un sujeto pasivo del ITP<sup>7</sup>.

Así las cosas, para decidir acerca de la sujeción o no a TPO de las entregas de bienes usados por particulares a empresarios, a diferencia del caso de entregas de oro y otros metales preciosos —que están fuera del ámbito del régimen especial de oro de inversión de IVA—, es preciso centrarse en lo siguiente: el empresario adquirente que sujeta sus ventas a REBU, régimen fiscal especial de IVA pensado para garantizar la aplicación neutral del impuesto, se encuentra perjudicado cuando soporta el gravamen por TPO puesto que éste no va a ser objeto de deducción mediante el funcionamiento normal del REBU. Su situación, por consiguiente, reúne los requisitos que sintetiza la cuestión prejudicial planteada por el TS.

7. «La tributación en España de la compra a particulares de objetos de oro por empresarios o profesionales en el marco del régimen fiscal del oro de inversión», Revista Contabilidad y Tributación n.º 391, octubre 2015, págs. 24 y 32.



## OPINIÓN PROFESIONAL

- LA PROPOSICIÓN DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LAS HACIENDAS LOCALES  
APOLONIO GONZÁLEZ PINO