

El impuesto sobre transmisiones patrimoniales en las adquisiciones a particulares de artículos de oro y joyería

JESÚS PUNTAS MATA

Centro Universitario Villanueva

Resumen

En el siguiente artículo se hace un estudio, a través de resoluciones judiciales y administrativas, de la sujeción o no del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las adquisiciones de joyería por parte de empresarios a particulares.

Palabras clave: Impuesto. Transmisión patrimonial. Empresario. Obligación tributaria. Oro. Joyería.

Abstract

The following article is a study, through judicial and administrative resolutions, of the subject or not of the tax on property transfer and legal acts documented in the procurement of jewelry by particular entrepreneurs

Keywords: Tax. Property transfer. Businessman. Tax liability. Gold. Jewelry.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, es un tributo de naturaleza indirecta que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

Centrándonos en las transmisiones patrimoniales onerosas y en su hecho imponible, según el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, son transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas y la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones

administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos¹⁰⁹.

La cuestión que se ha venido planteando, en relación con la compra de oro y metales preciosos realizada por profesionales a particulares en el ejercicio de su actividad empresarial, consiste en la procedencia o no de practicar liquidación tributaria en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de “transmisiones onerosas”.

Hasta el momento ha habido discrepancias entre los distintos Tribunales, no obstante y tras las distintas posturas utilizadas para la aplicación o no de dicho impuesto en la compra-venta de oro y metales preciosos por parte de empresarios a particulares, ha sido el Tribunal Económico Administrativo Central el que ha sentado el criterio, de obligado cumplimiento para los todos los Tribunales Económicos Administrativos Regionales, a raíz de la postura adoptada por el Tribunal Supremo en el Auto de 13 de Noviembre de 2014 (casación en interés de la ley 2801/2014; ES:TS:2014:10384A).

El Artículo 7.5. del Real Decreto Legislativo 1/1993, establece que “no estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido”¹¹⁰.

Este precepto establece, para determinar la no sujeción por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dos criterios distintos. El primer criterio consiste en 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. Resaltar que hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y aun así no están sujetas como tales al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El segundo criterio para determinar la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales consiste en que las operaciones estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Es suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a un sólo criterio para determinar la no sujeción por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

¹⁰⁹ Artículo 7. 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.

¹¹⁰ Artículo 7. 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.

El Tribunal Supremo se pronunció al respecto, mediante Sentencia de 18 de enero de 1996 (Rec. nº 3646/1991), alegando que las adquisiciones de oro, plata, platino y joyería, realizadas por un empresario para transformarlas o para revenderlas no deben de soportar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Así, cabe destacar, la Sentencia dictada el 2 de Julio de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede Sevilla), sec. 2ª, en la cual, reitera el planteamiento de que las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por el recurrente, empresario dedicado a la compra-venta de estas mercancías, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales porque las adquisiciones que realiza un empresario para transformar mercaderías o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, se hallan al margen de dicho tributo. Concluye dicha sentencia: *“las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc. realizadas por un empresario con carácter habitual y como actividad típica de su tráfico empresarial, no están sujetas al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*¹¹¹.

Al respecto, podemos citar la Sentencia de 16 de Diciembre de 2003 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, que declara: *“habrá de concluirse que al ser D. Alonso, el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales -artículo 4.º, letra b) EDL 1980/3647-, pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (artículo 3.º.5 EDL 1980/3647), por lo que es indubitado que no tributa por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En este caso concreto, los particulares vendedores de los objetos de oro, plata, etc., quedan al margen de la aplicación del artículo 3.º, apartado 5, de la Ley 32/1980, de 21 junio, porque no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales EDL 1980/3647”*¹¹².

Debemos señalar por último la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 6 de mayo de 2015, Dicha sentencia determina lo siguiente: *“En conclusión, las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc. realizadas por D. Ernesto con carácter habitual y como actividad típica de su tráfico empresarial, sujeta a la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*¹¹³.

Postura distinta, a la vista en las anteriores resoluciones, ha venido manteniendo la Agencia Tributaria. Sostiene la Gerencia provincial de Córdoba de la Agencia Tributaria de Andalucía que en base al artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y al artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el Valor añadido se deduce con claridad

¹¹¹ Sentencia de 2 de Julio de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

¹¹² Sentencia de 16 de Diciembre de 2003 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, sec. 1ª, nº 1569/2003, rec. 178/2002.

¹¹³ Sentencia de 6 de mayo de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

meridiana que toda operación sujeta (exenta o no) al Impuesto sobre el Valor Añadido no está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones patrimoniales Onerosas y viceversa ya que ambos tributos, Impuesto sobre el Valor Añadido y Transmisiones patrimoniales Onerosas son per se incompatibles, de lo que se deduce a sensu contrario que toda operación no sujeta a Impuesto sobre el Valor Añadido queda sujeta a Transmisiones patrimoniales Onerosas, sea realizada por particulares entre sí, por empresarios o profesionales entre sí, o como es el caso, entre particulares y empresarios por ser transmisiones onerosas intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

En este sentido, la Agencia Tributaria hace referencia a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de justicia de Andalucía, con sede en Málaga, de fecha 27 de marzo de 2014, que establece que *“no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni Impuesto sobre el Valor Añadido ni Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributarios (artículo 31.1 de la Constitución). La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1.a y b de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava hechos imposables iguales, pero subjetivamente diversos a los del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Consecuentemente, la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales solo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares”*¹¹⁴.

Así mismo, El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 8 de abril de 2014, recaída en Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio (Recurso 05459/2013/00/00) ha establecido 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.

En la misma dirección se pronunció también el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en su resolución de fecha 29 de septiembre de 2014, recaída en la reclamación 14-01765-2014, que citando la anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Central afirma: *“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*

¹¹⁴ Sentencia de 27 de Marzo de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de justicia de Andalucía.

Añadido, quedando sujeta y no exenta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

Contemplamos que no hay, por tanto, un criterio unitario sobre la aplicación o no de este impuesto, y así recientemente se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía en resolución dictada el 25 de noviembre de 2016. Este Tribunal abordando la cuestión planteada, tras el reciente fallo del Tribunal Económico-Administrativo, en resolución dictada el 20 de octubre de 2016 (RG 00-2568-2016), en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, alega que se ha establecido textualmente que “Llegados a este punto, este Tribunal Económico Administrativo Central, 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 que solución debe aportar”.

Resalta este Tribunal que de mantener su criterio, es decir la sujeción al impuesto de esta operación se derivarían las siguientes consecuencias: los órganos de aplicación de los tributos, con el consiguiente empleo de medios materiales y personales, y vinculados por el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, liquidarán a estas operaciones exigiendo su tributación por Transmisiones patrimoniales Onerosas; deducida reclamación por los obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos, vinculados por el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, las desestimarían; entonces, los ciudadanos tendrían, con los consiguientes costes de Abogado y Procurador, acudir a la vía contenciosa, donde la mayoría de los Tribunales Superiores de Justicia se sienten vinculados por el auto de 13 de noviembre de 2014 del Tribunal Supremo (casación en interés de la ley 2801/2014; ES:TS:2014:10384A), en el que se considera que dichas transmisiones no tributarán ni por IVA ni por Transmisiones en base a una doctrina consolidada al respecto por el Alto Tribunal, estimando los recursos e incluso condenando en costas a la Administración demandada.

Ante la situación descrita, el Tribunal Económico Administrativo Central, en la citada resolución dictada el 25 de noviembre de 2016 se pronuncia resaltando que 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, y en aras de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y eficacia, acatando dicho pronunciamiento y procediendo a modificar su criterio anterior acordando 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”.

En conclusión, visto lo anterior, y tras el análisis de los distintos pronunciamientos, parece quedar claro que las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc. realizadas por empresarios con carácter habitual y como actividad típica de su tráfico empresarial, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Bibliografía

- 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.
- Sentencia de 2 de Julio de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.
- Sentencia de 16 de Diciembre de 2003 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, sec. 1ª, nº 1569/2003, rec. 178/2002.
- Sentencia de 6 de mayo de 2015 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.
- Sentencia de 27 de Marzo de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de justicia de Andalucía.
- Auto de 13 de Noviembre de 2014 de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (casación en interés de la ley 2801/2014; ES:TS:2014:10384A).
- Resolución de 25 de noviembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo