

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ054147

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de abril 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 5459/2013

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Hecho imponible. Relaciones con el IVA. Compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Difieren los conceptos de entrega de bienes en IVA y transmisión en TPO en cuanto al alcance, pero coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar: ambos hechos imponibles parten de quien tiene el poder de disposición sobre el bien y decide transmitirlo, desprendiéndose de él o de alguna de las facultades que acompañan a su poder de disposición, enajenándolo, cediéndolo o dejando la cosa o el derecho a otro. En definitiva es la perspectiva del transmitente, la que configura el hecho imponible, con independencia de la condición de la persona que sea la destinataria o adquirente. En el caso aquí contemplado, 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. La no sujeción a la modalidad de TPO del ITP y AJD sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que un empresario o profesional pueda hacer de particulares. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 2.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 1, 4, 5 y 7.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 6, 7, 8, 17, 18 y 45.

Constitución Española, art. 96.

Código Civil, art. 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

Ley 21/2001 (Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), art. 65.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (08/04/2014), en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA, con domicilio a efectos de notificaciones en Calle Albareda, núm. 18-20, CP 41001- Sevilla, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 14 de septiembre de 2012 por la que se resuelve, estimando en parte, las reclamaciones económico-administrativas número 14-02281-2012 y acumuladas.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- Con fecha 2 de septiembre de 2011 se notificó a la entidad XX el inicio de actuaciones inspectoras en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados devengado por la compraventa a particulares de objetos usados de oro y otros metales, durante los ejercicios 2009 y 2010.

En su comparecencia de 23 de septiembre, la entidad presentó dos libros registros de las compras efectuadas a particulares, con numeración 2378 y 2857 diligenciados en la Comisaría de Policía de Córdoba, en los que constan, entre otras cuestiones, la fecha de cada compra, el particular que realizó la entrega y el importe satisfecho por la entidad manifestando que, por dichas compras, no se había autoliquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

2.- Como resultado de la actuación inspectora, el 29 de noviembre de 2011, se formalizan las actas que contienen las respectivas propuestas de liquidación relativas al importe de las compras efectuadas en cada uno de los meses incluidos en el período de comprobación. El compareciente manifiesta su disconformidad con el contenido de las propuestas que regularizan su situación tributaria. En dicho acto se le comunica la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia, no constando la presentación de alegaciones dentro del plazo concedido.

3.- Con fecha 17 de abril de 2012, la Coordinación Territorial en Córdoba de la Agencia Tributaria en Andalucía dicta los Acuerdos por los que, una vez calificadas las operaciones como hechos imponible del ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, se ratifican las propuestas contenidas en las actas y se practican liquidaciones definitivas.

4.- Contra las liquidaciones anteriores relativas a los meses de junio de 2009 a diciembre de 2010, por una deuda tributaria a ingresar por el período total de actuación de 3.241,91 €, la interesada interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante TEAR), solicitando la anulación de los acuerdos impugnados. Considera que la no tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas está fundamentada en diversas Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia como en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 en la que, después de llevar a cabo un amplio relato de la evolución de la tributación indirecta en nuestro sistema tributario, se concluye que las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y al no estar tampoco sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no tributan por ninguno de los dos impuestos. También la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 9 octubre de 1997 o del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de junio de 2007 siguen la anterior sentencia del Tribunal Supremo.

5.- Mediante resolución de fecha 14 de septiembre de 2012, el TEAR resuelve la reclamación objeto del presente recurso en los siguientes términos:

“SEGUNDO:- La única cuestión que se plantea en las presentes reclamaciones se limita a dilucidar sobre la sujeción o no de las transmisiones de objetos usados de oro y otros metales al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de transmisión patrimonial onerosa.

A estos efectos, la cuestión debe analizarse en razón de las particulares relaciones que se dan entre el IVA y el ITP, en la medida en que uno y otro impuesto pueden alternativamente recaer sobre unos mismos actos jurídicos y su gestión está atribuida a diferentes Administraciones tributarias, a lo que se añade el que son distintas las personas definidas como obligados tributarios en uno y otro, lo que también tiene su importancia en cuanto a la intervención de estos en los procedimientos de gestión. Precisamente por ello y para dar solución a los problemas que se pudieran plantear en este ámbito, la Ley 21/2001 de 27 de diciembre por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía previó en su artículo 65 la creación de unos llamados Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria a los que se les atribuye, entre otras finalidades, la de “coordinación y colaboración en la gestión tributaria”. Y de forma más específica, este mismo artículo en su último párrafo dispone que: “Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla- y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante”.

En este caso, no consta en el expediente el informe de coordinación técnica por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por lo que no resulta acreditado que ambas Administraciones se acogiesen al procedimiento descrito, en perjuicio del recurrente. Por tanto, al no haberse acreditado la utilización de la fórmula legalmente prevista, recurriendo al dictamen del Consejo Territorial, en manifiesto perjuicio del particular, es claro

que el acto recurrido puede producir un resultado improcedente e injustificadamente dañoso para el contribuyente, como es la posibilidad de que hubiese soportado la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, hecho, no obstante, que no se deduce del expediente enviado. En estas condiciones, procede anular el acto impugnado, retrotrayendo las actuaciones a momento de solicitar la intervención del Consejo Territorial, tal y como prevé el citado artículo 65 in fine de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre. Este es, a su vez, el criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 30 de noviembre de 2010 (Reclamación numero 00-00930-2009) y, en consecuencia,

EL TRIBUNAL ACUERDA EN UNICA INSTANCIA: ESTIMAR en parte las reclamaciones y anular las liquidaciones impugnadas, con retroacción de las actuaciones al momento de solicitar la intervención del Consejo Territorial, tal y como prevé el artículo 65 in fine de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre.”

Segundo.

Frente a la citada resolución del TEAR, la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea para el interés general, trascendiendo el criterio aplicado por el TEAR al concreto expediente. En síntesis, las razones a juicio de la recurrente por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

a).- Con posterioridad a la Ley 21/2001 y para adecuarse a modificaciones legales posteriores, la Comisión Mixta para la Coordinación de la Gestión Tributaria en sesión de 17/04/2008 aprobó un documento titulado “Adaptación del documento sobre coordinación entre la AEAT y la Administración Tributaria de las Comunidades y Ciudades Autónomas para casos de doble imposición material entre IVA e ITP a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y su normativa de desarrollo”. Conforme a él, el procedimiento se iniciará cuando el órgano de una Comunidad Autónoma tramite un procedimiento de aplicación de los tributos que haya de finalizar con un acto de liquidación que someta al concepto TPO una operación en que concurren dos requisitos fundamentales:

- 1.- Que se haya repercutido el IVA.
- 2.- Que el sujeto que soportó la repercusión no tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado.

Con posterioridad la Ley 22/2009, no ha variado, en lo sustancial, el referido marco de coordinación.

b).- Establecido el ámbito de la coordinación en los términos expuestos, se hace necesario precisar, en cuanto a la operación que es objeto del presente recurso -compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de la entidad adquirente- que, no siendo empresarios o profesionales los transmitentes, la operación queda fuera del ámbito del IVA y sujeto, en consecuencia, al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al amparo del artículo 7.1 A) de su Texto Refundido.

La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en contestación a consulta V1066-11 realizada, precisamente, sobre la tributación de compras de oro y metales preciosos a particulares por una entidad, indicó que “resulta claro que el legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia a la condición del adquirente. Si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional, lo hubiese señalado expresamente.....En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas a ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos. No resulta admisible el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos....”

Por su parte el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia, por todas Sentencias de 10 de diciembre de 2009 y 24 octubre de 2011, deja claro que el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD vincula la no sujeción al concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” a la condición de empresario o profesional en el ejercicio de su

actividad del que entrega los bienes o presta los servicios, en el caso que nos ocupa el transmitente, prescindiendo de la condición del adquirente.

c).- La resolución que se recurre se estima errónea por cuanto, no habiéndose puesto en entredicho, ni en vía de gestión ni en la posterior reclamación, la condición de particular del transmitente, exige, anulando la liquidación, la realización de un procedimiento de coordinación para determinar si el tributo aplicable es el IVA o TPO. Conforme al procedimiento aprobado, la coordinación sólo es procedente, entre otros requisitos, cuando se haya repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido, circunstancia que no concurre en el presente caso. Es gravemente dañosa porque deja a esta Administración tributaria en absoluta indefensión, por la gran cantidad de actos administrativos inmersos en esta situación y por el perjuicio económico de gran importancia que se produce pues, en el mejor de los casos, se demora la recaudación de las deudas tributarias resultantes de las liquidaciones.

d).- De sostener la necesidad de obtener consenso con la AEAT para determinar el tributo aplicable, que no otra cosa es el procedimiento de coordinación, en todas aquellas transmisiones en que siendo el transmitente un particular y el adquirente un sujeto pasivo de IVA (compraventas de coches, inmobiliarias etc., etc.) además de generar una problemática en el ámbito de la gestión y de la reclamación hasta ahora de calado desconocido, supondría someter la actividad de esta Administración Tributaria a una peculiar tutela no prevista en las leyes.

Por lo que finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que “En el caso de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de una entidad, al no ser los transmitentes empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del IVA y sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, no siendo necesario iniciar el procedimiento de coordinación para la determinación del impuesto aplicable”.

Tercero.

Notificada la puesta de manifiesto del expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta en el expediente la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia y plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 242 y de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria .

Segundo.

Las cuestiones que se plantean consisten en dilucidar:

1º).- Si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

2º).- Si en estos supuestos de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional, es preciso o no iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, a efectos de la determinación del impuesto indirecto aplicable, bien el Impuesto sobre el Valor Añadido, bien el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tercero.

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

Los hechos imponibles, de acuerdo con la normativa comunitaria (artículo 2 de la Directiva 2006/112), de la que es trasunto la norma nacional (Ley 37/1992 de 28 de diciembre), son cuatro: importación, adquisición intracomunitaria de bienes, entrega de bienes y prestación de servicios.

En concreto, en cuanto a la delimitación del hecho imponible entregas de bienes y prestaciones de servicios, el artículo 4 de la LIVA dispone que “Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las Entidades que las realicen”.

Por su parte, el apartado Tres de este mismo precepto advierte de forma expresa que “La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”, añadiendo además el apartado Cuatro que “Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

De acuerdo con el artículo 5 Uno a) y Dos de la LIVA, se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, es decir, aquellas 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.

Por lo que se refiere a la modalidad de “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” del ITPAJD, este impuesto se exigirá “por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España”, de conformidad con el artículo 6 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 (en adelante, TRLITPAJD), siendo transmisiones patrimoniales sujetas, según el artículo 7.1 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”, estando obligado a su pago, a título de contribuyente, el adquirente, de acuerdo con el artículo 8 de la citada norma legal.

Así las cosas, difieren los conceptos de entrega de bienes en IVA y transmisión en TPO en cuanto al alcance, pero coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar: ambos hechos imponibles parten de quien tiene el poder de disposición sobre el bien y decide transmitirlo, desprendiéndose de él o de alguna de las facultades que acompañan a su poder de disposición, enajenándolo, cediéndolo o dejando la cosa o el derecho a otro. En definitiva es la perspectiva del transmitente, el que realiza la acción de transmitir, la que configura el hecho imponible, con independencia de la condición de la persona que sea la destinataria o adquirente, todo ello basado tanto en una interpretación inspirada en la literalidad de la norma, así como en la sistemática y en la evolución histórica de la configuración de ambos impuestos (artículos 96 de la Constitución y 3 del Código Civil).

La delimitación entre IVA y TPO se regula en los artículos 4 Cuatro de la Ley 37/1992, ya citado, así como en los artículos 7.5, 17 y 18 del TRLITPAJD, en cuya redacción se aprecia claramente el carácter subsidiario y complementario de TPO respecto de IVA.

Dispone el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 que:

“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.”

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.

No desconoce este Tribunal Central la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (Rec. nº 3646/1991). En esta sentencia, que se refiere a un supuesto en el que se debatía el régimen jurídico aplicable durante los años 1982 a 1986 (sólo el último de ellos afectado por la normativa del IVA, pues al resto de los años considerados le resultaba aún de aplicación el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas), el Alto Tribunal equiparó el supuesto de las compras de oro a particulares por empresarios dedicados a ese tráfico con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores, señalando que se trataba de un tráfico empresarial que excede del ámbito del IVA puesto que en ambos casos se compran bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad. Añadió que estando las citadas compras no sujetas a IVA sólo en el caso de bienes usados se establece un régimen especial de tributación de las entregas subsiguientes, como medida para compensar la doble tributación en IVA que se produce al salir del circuito comercial de producción y distribución (con IVA soportado por el particular) y volver a entrar sin posibilidad para el empresario de deducir el impuesto por no estar sujeta la transmisión por el particular al empresario. Concluye el Tribunal Supremo que no estando sujeta a IVA la entrega de oro por realizarse la transmisión por un particular, tampoco está sujeta a TPO por realizarse (la compra) por un empresario en ejercicio de su actividad.

Entiende este Tribunal Central que la sentencia invocada de 1996 responde a una circunstancia particular de tránsito de régimen jurídico y de novedad en la aplicación del IVA, y que su conclusión no se puede sostener ya, teniendo en cuenta la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, que exigen la concurrencia de varios requisitos en materia de sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando

además dentro de la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares.

Por último cabe señalar una particularidad en el caso español, en relación con transmisiones realizadas por particulares a empresarios en el ejercicio de su actividad. Así, cuando los bienes transmitidos sean vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, el artículo 45 I B 17 del TRLITPAJD exime del pago de TPO al adquirente empresario o profesional dedicado a su compra para su reventa. Se trata de una exención, y de conformidad con el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales.

Consecuentemente, este Tribunal Central, a la vista de la normativa aplicable, considera no ajustada a derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque éstos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad, por cuanto esta interpretación no responde a la regla de delimitación IVA-TPO que ha fijado nuestro legislador, parte indubitablemente de la condición del transmitente como empresario o no, siendo la condición del adquirente irrelevante para determinar la sujeción a TPO.

La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1º.a) y 4º.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos imponibles iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP. Consecuentemente, la no sujeción a la modalidad de TPO del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que un empresario o profesional pueda hacer de particulares.

En sentido similar se han pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón (baste citar, por todas, sentencia de 1 de junio de 2010, Rec. nº 278/2007) y de La Rioja (sentencia de 23 de octubre de 1998, Rec. nº 759/1997).

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 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).

Cuarto.

Respecto a la segunda cuestión planteada, hay que tener en cuenta que es criterio reiterado de este Tribunal Central, recogido entre otras en Resolución RG 663/2010, de 24 de mayo de 2012, que en caso de tributos incompatibles, como IVA y TPO, y cuya competencia de liquidación corresponde al Estado y a las Comunidades Autónomas respectivamente, al tratarse de tributos distintos y de Administraciones distintas, no es aplicable la doctrina de los actos propios, reconociéndose el derecho a liquidar a ambas Administraciones, de tal forma que liquidado uno de los impuestos cabe la liquidación del otro, y la firmeza de una liquidación de un tributo no afecta a la del otro. El hecho de que exista una liquidación anterior de la AEAT no puede suponer que la Comunidad Autónoma no pueda liquidar, pues supondría dejar en manos de una Administración el ejercicio de una potestad liquidatoria que también corresponde a la otra.

En estos casos las leyes prevén la existencia de un órgano de composición mixta de la Comunidad Autónoma y la AEAT que dirima cual es el impuesto aplicable en las operaciones en que resulte controvertida la tributación por IVA o por ITP.

Dado el principio de coordinación que debe exigirse entre Administraciones tributarias en tributos como los que estamos examinando, que son incompatibles entre sí si bien pueden recaer de facto sobre las mismas operaciones, y existiendo suficientes cauces de comunicación entre ambas Administraciones para evitar que se produzcan situaciones de doble imposición, es deseable que la primera de las Administraciones que advierta de la posible tributación por uno u otro impuesto, acuda a estos órganos de coordinación a fin de determinar el tributo aplicable sin llegar a practicar liquidación por los dos.

Así, se establecen tanto en la LGT como en el Reglamento General de Recaudación las actuaciones necesarias a fin de que, en el supuesto de ambas Administraciones procediesen a regularizar, cada una en el ejercicio de su competencia, se determine el tributo que recae sobre las operaciones y se proceda entre ambas Administraciones a la recaudación, y en su caso compensación, procurando así evitar mayores perjuicios a los interesados que aquellos que deriven de la impugnación de los actos administrativos a fin de que los órganos revisores determinen el tributo aplicable.

Quinto.

En este caso el planteamiento realizado por la resolución recurrida del TEAR es que, en razón de las particulares relaciones que se dan entre el IVA y el ITP, en la medida en que uno y otro impuesto pueden alternativamente recaer sobre unos mismos actos jurídicos y que su gestión está atribuida a diferentes Administraciones tributarias, a lo que se añade el que son distintas las personas definidas como obligados tributarios en uno y otro, lo que también tiene su importancia en cuanto a la intervención de estos en los procedimientos de gestión, lo procedente era anular el acto impugnado, retrotrayendo las actuaciones al momento de solicitar la intervención del Consejo Territorial, tal y como prevé el citado artículo 65 in fine de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre. La decisión adoptada por el TEAR tiene por fundamento el incumplimiento del trámite procedimental previsto en la citada Ley. Además añade que este es, a su vez, el criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 30 de noviembre de 2010 (Reclamación número 00-00930-2009).

En primer lugar, debe señalarse que en la resolución invocada, este Tribunal Central analizaba un supuesto de la transmisión de un inmueble sobre la que existían dos actuaciones administrativas distintas, una de denegación de la devolución de IVA y otra posterior, la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En segundo lugar, lo cierto es que de los datos del expediente se deduce que la liquidación por TPO tiene su causa en las operaciones de compra de objetos usados de oro y otros metales por parte de la entidad a particulares, sin haber presentado autoliquidación alguna por este impuesto y sin que de los dos libros registros que presentó la entidad de las compras efectuadas a particulares, con numeración 2378 y 2857 diligenciados en la correspondiente comisaría de Policía, en los que constan, entre otras cuestiones, la fecha de cada compra, el particular que realizó la entrega y el importe satisfecho, se pueda deducir que la entidad hubiere soportado por las mismas operaciones la repercusión del IVA. Tampoco consta la presentación de declaración tributaria por IVA correspondiente a esas operaciones de compra de objetos usados de oro y otros metales. El propio TEAR reconoce este último extremo cuando señala que: "...el acto recurrido puede producir un resultado improcedente e injustificadamente dañoso para el contribuyente, como es la posibilidad de que hubiese soportado la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, hecho, no obstante, que no se deduce del expediente enviado...".

Sobre esta cuestión, es necesario hacer referencia a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En esta Ley, se prevé la existencia de diversos órganos de relación entre las Comunidades Autónomas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en particular en materia de IVA e ITP y AJD se contempla la existencia de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria en el artículo 65 de la Ley, al disponer:

“1. En el seno de la estructura de la correspondiente Delegación Especial o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria desarrollarán las siguientes funciones:

a) Adopción de acuerdos en materia de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica.

b) Coordinación y colaboración en la gestión tributaria.

c) Diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control.

d) Decidir la aplicación, dentro de sus respectivos ámbitos, de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

(...)

3. Los Consejos estarán compuestos por cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y tres de la respectiva Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía.

(...)

Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido -Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla- y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante”.

La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, bajo cuyas directrices han de actuar los Consejos Territoriales, parece ser que aprobó en sesión de 17 de abril de 2008 un documento, al que alude la Directora recurrente en sus alegaciones, sobre adaptación del documento sobre coordinación entre la AEAT y la Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas para casos de doble imposición material entre el IVA e ITPO a la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo. Este documento no se ha publicado en boletín oficial alguno, por lo que este Tribunal Central no lo toma en consideración.

Sin perjuicio de lo anterior, la doble imposición material sólo se produce cuando la misma persona que ha soportado la repercusión del IVA, no sólo en sentido jurídico, sino en sentido económico, es decir, sin poder deducir las cuotas soportadas, ha de satisfacer por la misma operación el concepto TPO del ITP y AJD o, por el contrario, habiendo pagado este último concepto, se ve obligado al pago del primero, siendo estos supuestos en los que deben adoptarse medidas de coordinación que impidan que se produzca la doble imposición; supuestos cuya concurrencia, según lo expuesto, no se aprecia en el presente caso.

En definitiva, no se aprecian las premisas necesarias para acudir al procedimiento de solución de conflictos entre las Administraciones estatal y autonómica a que se refiere la resolución recurrida.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando como criterio 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 estos casos, no resulta necesario iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, para la determinación del tributo indirecto aplicable, previsto en el artículo 65 de la Ley 21/2001.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.