

Sobre la compatibilidad del gravamen en TPO de las entregas de oro realizadas por particulares para empresarios o profesionales con el IVA

Análisis de la [STJUE de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18](#)

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF.- UDIMA*

Extracto

La sujeción a la modalidad de TPO del ITP y AJD de las entregas de objetos de oro y joyería efectuadas por particulares a favor de empresarios revendedores de tales productos ha sido una cuestión conflictiva.

A pesar de que el TEAC aceptara, con la Resolución de 20 de octubre de 2016, el criterio previo del Tribunal Supremo, pareciendo poner fin a esta cuestión, el Tribunal Supremo planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para que este resolviera sobre la compatibilidad del gravamen en TPO con la normativa comunitaria del IVA.

Con la sentencia que ahora comentamos, parece abrirse una grieta en el criterio sostenido por el Tribunal Supremo, cuyo posible alcance analizamos en el comentario que sigue.

1. Supuesto de hecho

En el marco de un litigio planteado entre la Hacienda Foral de Vizcaya, que había considerado sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) las entregas de objetos con alto contenido en oro realizadas por particulares a favor de un empresario que revendía tales objetos a otros empresarios para su transformación y posterior reintroducción en el circuito mercantil, y la entidad Oro Efectivo, SL, se plantea por el Tribunal Supremo (TS) la cuestión prejudicial que es objeto del presente análisis.

El citado tribunal plantea dos cuestiones en su petición de decisión prejudicial: por una parte, la posible incompatibilidad de la modalidad de TPO con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), en cuanto se refiere a operaciones realizadas para empresarios, y, por otra, la existencia de una doble imposición, contraria al principio de neutralidad fiscal, por la existencia de este gravamen, al considerar que dichas operaciones ya habían sido gravadas por el IVA, cuando además no existe el derecho a deducir las cuotas soportadas por el ITP y AJD, siendo que las entregas posteriores de los bienes adquiridos se encontrarán efectivamente sujetas al IVA.

En concreto, la petición formulada es la siguiente:

Si la Directiva [IVA] y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] 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 [IVA] a un empresario o profesional por la adquisición a un particular 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 dicho empresario;
- se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial, y
- la legislación 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.

Aunque esta petición se refiere al contenido de las normas forales reguladoras del ITP y AJD en la Hacienda Foral de Vizcaya, tal y como recoge expresamente la sentencia, el contenido de los preceptos reguladores de la sujeción a TPO y la incompatibilidad entre este tributo y el IVA son idénticos a los contenidos en el artículo 7 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 (TRITP y AJD), lo que hace esta cuestión de especial relevancia en todo el territorio nacional y no solo en Vizcaya.

2. Doctrina del tribunal

En primer lugar, examina el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la posible incompatibilidad entre la modalidad de TPO y el IVA.

El fundamento de esta posible incompatibilidad se encuentra en el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2016, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva Refundida de IVA), que declara la incompatibilidad del IVA con otros tributos sobre el volumen de negocio, declarando que el mismo es compatible, sin embargo, con cualquier otro tributo que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y, en particular, con los impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales y derechos de registro.

Aunque el citado precepto no señala qué características debe tener un tributo para ser calificado como impuesto sobre el volumen de negocios, el TJUE recuerda su propia jurisprudencia (Sentencia de 20 de marzo de 2014, asunto C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona –NFJ053754–) en la que se señalaba que eran cuatro las características que permitían considerar a un tributo como tal impuesto sobre el volumen de negocios:

- La aplicación del mismo con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.
- La determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entreguen o de los servicios que presten.
- La percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluida la de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente.
- Y, por último, la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor.

El tribunal destaca que en esa misma sentencia antes mencionada ya se examinaba un impuesto de características análogas al ahora sometido a su juicio (el ITP y AJD, regula-

do por el TRITP y AJD; mientras que ahora se analiza el tributo concertado regulado por la normativa foral, aunque como ya hemos destacado, el propio TS que somete la cuestión al TJUE señala que se trata de tributos idénticos en cuanto a su hecho imponible y su compatibilidad con el IVA), habiendo concluido que la modalidad de TPO no es un impuesto sobre el volumen de negocios, ya que no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso.

Por consiguiente, no existe incompatibilidad alguna con el IVA desde ese punto de vista.

La segunda cuestión sometida era, como ya anticipábamos, la posible vulneración del principio de neutralidad, ya que, a juicio del TS que somete la cuestión prejudicial, existen dudas pues se puede dar disparidad de resultados en la misma operación cuando se realiza en España frente a las mismas operaciones realizadas en otros Estados, lo que es una de las cuestiones que el principio referido pretende excluir.

El tribunal señala que el principio de neutralidad restringe sus efectos al marco del IVA armonizado, por lo que como en este caso se trata de una consecuencia de un impuesto no armonizado, no cabe plantear tal posible vulneración del principio de neutralidad, refiriendo para ello a pronunciamientos anteriores (en particular, la Sentencia de 24 de octubre de 2013, asunto C-440/12, Metropol Spielstätten –NFJ052363–).

La sentencia dictada declara, en consecuencia, la plena compatibilidad de TPO con el IVA, pronunciándose en los siguientes términos:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.

3. Comentario crítico

3.1. El contenido propio de la sentencia

La presente sentencia se enmarca en la problemática, a nuestro juicio absurda, que los pronunciamientos judiciales han levantado en relación con la tributación de las entregas de

oro por particulares a empresarios revendedores, y que ya tuvimos ocasión de examinar a propósito del comentario de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de octubre de 2016 (NFJ064239), en la que se fijaba una nueva doctrina administrativa sobre este particular (Bas Soria, 2017).

En la sentencia que comentamos, esencialmente sencilla, el TJUE dicta un pronunciamiento que no debería extrañar a nadie, pues, francamente, resulta difícil entender la razón por la que los tribunales de justicia nacionales están viendo de manera diferente las entregas de oro efectuadas por particulares a revendedores de las de cualquier otro bien, como por ejemplo los inmuebles o las acciones que permiten disponer del poder de disposición sobre los inmuebles (como ocurre en la Sentencia de 20 de marzo de 2014, asunto C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona –NFJ053754–, a la que se remite el TJUE) y en las que se aplica TPO, sin que se cuestione tal sujeción. Por lo tanto, el tribunal dictamina lo mismo que ha afirmado en relación con esas entregas: TPO es un tributo compatible con el IVA, en la medida en que no se trata de un tributo que grava el volumen de negocios, y que se proyecta sobre operaciones distintas.

Con respecto al principio de neutralidad, cuestión que no se había suscitado directamente en relación con TPO, la respuesta del TJUE es igualmente clara y sencilla. Este principio se suscita únicamente en relación con el IVA y no afecta a los efectos que puedan tener otros impuestos que se proyecten sobre las mismas operaciones. En este caso, además, sería una invocación muy amplia del principio de neutralidad, ya que por la incompatibilidad entre el IVA y TPO se pretende aplicar la neutralidad a operaciones en las que, además, no existe sujeción al IVA.

Recientemente hemos tenido la ocasión de leer un excelente trabajo fin de grado sobre *El principio de neutralidad y fraude en el IVA*, dirigido por el doctor don Francisco Magraner Moreno y elaborado por doña Alejandra Bas Bolufer, y donde, junto a otras cuestiones, se delimitaba perfectamente el alcance de este principio que parece, al menos a ojos de algunos operadores jurídicos, que ampare toda pretensión en relación con el IVA que no encuentre acomodo claro en precepto concreto alguno.

Así, sobre el alcance del principio de neutralidad decía esta joven autora lo siguiente (la cursiva es nuestra):

El TJUE ha utilizado este principio en diversos sentidos, como ya hemos tenido ocasión de ver, y todos ellos con incidencia en el IVA. El principio de neutralidad se opone a cualquier discriminación en la aplicación del mismo y, desde luego, el IVA respeta este principio, tanto desde el punto de vista de la neutralidad interior, ya que alcanza a todas las fases de producción y distribución de bienes y servicios y con la mecánica de la repercusión y deducción del impuesto soportado por los empresarios y profesionales se permite que el mismo no incremente el coste de los bienes cualquiera que sea el número de fases en las que se produzca la producción o distribución de los bienes y servicios; como en la neutralidad exterior,

tanto para los bienes procedentes de otros territorios, para los que se les iguala la carga tributaria sobre las ventas mediante la aplicación del impuesto proporcional en las mismas condiciones en las que se aplica a los bienes procedentes del interior del país, como para los bienes que salen del país, a los que se les puede eximir plenamente de la carga tributaria mediante el mecanismo de la exención plena del impuesto, que exime de tributación a la salida de los bienes o servicios y permite la deducción del impuesto soportado.

Sin embargo, en este impuesto el principio de neutralidad ha alcanzado aún mayor importancia y se ha convertido en un elemento capital, tanto por la frecuencia con la que el tribunal ha hecho referencia al mismo, como por la importancia que se ha dado a los pronunciamientos y las consecuencias que los mismos han tenido para la aplicación del IVA.

El principio se ha convertido en una síntesis del funcionamiento del impuesto, en el que el gravamen del valor añadido, que es el objeto imponible del impuesto, se produce mediante la deducción del impuesto soportado.

Nos parece relevante esta cita pues, como ahora recuerda el tribunal, a pesar de su importancia, este principio es un principio propio del IVA, sin que se extiendan sus efectos más allá del mismo. No es la piedra angular del sistema, sino un criterio interpretativo más. En este sentido, destacamos otra cita relevante de este trabajo, en la que se pone de manifiesto este límite del propio principio, que como se deduce de nuestras palabras anteriores, creemos que se invoca con demasiada ligereza. Así dice la autora refiriéndose a la Sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto 204/13, Heinz Malburg (NFJ053672) (la cursiva es nuestra):

El tribunal sentencia que el principio de neutralidad es un criterio interpretativo que debe interpretarse conjuntamente con las normas que trata de clarificar y nunca en contra de estas, en particular, en este caso, con las normas relativas al derecho a la deducción.

La conclusión que podemos extraer de esta primera parte de nuestro análisis, en la que nos hemos limitado al examen estricto del contenido de la sentencia ahora dictada, no es sino que no se aprecian obstáculos relacionados con el IVA comunitario para la aplicación de la modalidad TPO a las entregas de oro realizadas por particulares y de las que son destinatarios empresarios revendedores.

3.2. Efectos de esta sentencia en relación con la doctrina nacional sobre la tributación de las entregas de oro por particulares a empresarios revendedores

Cuestión distinta a la anterior es cómo puede afectar esta sentencia a la doctrina nacional relativa a la tributación de las entregas de oro y que ya mencionamos en el comentario antes citado: «No sujeción a TPO de las entregas de oro realizadas por particulares a revendedores».

Sin ánimo de reproducir íntegramente dicho comentario (Bas Soria, 2017, p. 164), debemos recordar que el TEAC, en la citada Resolución de 20 de octubre de 2016 (RG 2568/2016 –NFJ064239–), modificó su criterio procedente y estableció la siguiente doctrina:

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.

Funda ese cambio de criterio el TEAC esencialmente en la Sentencia del TS de 18 de enero de 1996 (rec. núm. 3646/1991 –NFJ004209–). Hasta ese momento se había considerado que este pronunciamiento del TS, en el que se aplicaba idéntico criterio, no constituía jurisprudencia, por faltar el criterio de reiteración; y porque además existían otras sentencias (en concreto, se referían las de 15 de diciembre –rec. núm. 19/2009, NFJ059422– y 16 de diciembre de 2011 –rec. núm. 5/2009– y de 10 de diciembre de 2009 –rec. núm. 16/2008, NFJ037250–) en las que, si bien se trataban de bienes distintos del oro y metales, el TS había entendido que las entregas de bienes por particulares a revendedores quedaban sujetas a TPO.

No obstante, el TS en sendos Autos de fechas 13 de noviembre de 2014 (rec. núm. 2801/2014 –NFJ058457–) y 23 de junio de 2016 (rec. núm. 4018/2015 –NFJ064441–) archivó recursos de casación en interés de la ley promovidos por la Junta de Andalucía y por la Comunidad Autónoma de Canarias contra sentencias de los respectivos tribunales superiores de justicia en las que se reconocía la no sujeción de las entregas de oro efectuadas por particulares a empresarios revendedores, afirmando que no había interés casacional, al existir doctrina sobre la materia, constituida por la Sentencia de 18 de enero de 1996.

A la vista de ello, el TEAC entendió que cabía apreciar la reiteración que no se había estimado anteriormente y que debía modificarse el criterio previo, sentando el nuevo criterio que hemos reflejado.

En cuanto al motivo que sirvió al TS para considerar la no sujeción de estas operaciones en su Sentencia de 18 de enero de 1996 fue, de forma fundamental, la interpretación del artículo 7, apartado 5, del TRITP y AJD, que establece lo siguiente:

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.

Consideró el TS que dicho precepto establecía dos condiciones alternativas para la no sujeción: o bien que se tratara de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o bien que constituyeran entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

De esta formulación consideró que las entregas de oro por particulares a empresarios revendedores, aunque no eran operaciones sujetas al IVA, eran, sin embargo, operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y que en consecuencia cumplían con una de las condiciones alternativas determinantes de la no sujeción y debían quedar, por tanto, no sujetas al impuesto.

En el trabajo antes mencionado exponíamos las razones por las que este criterio del TS nos parecía francamente erróneo, y no vamos a reiterarlo, pues no es el objeto del presente comentario.

Lo que ahora debemos examinar es si la sentencia que ha dictado el TJUE incide de manera alguna sobre el anterior criterio del TS. La respuesta a nuestro juicio debe ser negativa, al menos en un primer análisis.

Como hemos visto, la razón esencial en la que se fundó el TS es estrictamente de orden interno y no tiene que ver con el alcance del IVA. Señala la Sentencia de 18 de enero de 1996 que existen dos circunstancias determinantes de la no sujeción, una vinculada con el ámbito de sujeción al IVA y otra que sería de ámbito estrictamente interno para operaciones que no se encontrarían en el ámbito objetivo del IVA. La aplicada para las entregas de oro por particulares a empresarios revendedores es la segunda, ya que, evidentemente, son operaciones no sujetas al IVA.

Es por ello que, aunque ahora el TJUE haya determinado que no existe afectación alguna de este gravamen con el IVA, nada debería cambiar, al menos desde un primer punto de vista.

No obstante, si se abriera una reflexión más profunda, quizá el TS podría percatarse de las incongruencias que contiene su razonamiento.

Parece, al menos a nuestros ojos, que el citado tribunal está valorando la existencia de un doble gravamen en estas operaciones como consecuencia de la diferente definición del sujeto pasivo, o al menos eso consideramos de la importancia que le da a la determinación del sujeto pasivo en TPO, como subraya en su petición de pronunciamiento prejudicial al

TJUE. En ambos tributos aparentemente el empresario revendedor resulta sujeto pasivo del impuesto, en TPO pues el sujeto pasivo es el adquirente, y en el IVA pues el sujeto pasivo es normalmente el transmitente; por tanto, siempre el empresario revendedor. No obstante, a nuestro juicio, aquí el TS no se percata de que las ventas del revendedor a otro empresario, al tratarse de entregas de oro de 325 milésimas o superior, en la mayoría de los casos, se aplicará la inversión del sujeto pasivo prevista para las entregas de oro, contenida en el artículo 84.2 b) de la Ley del IVA, por lo que este empresario ni tan siquiera formalmente satisfará dos tributos. En todo caso, si no fuera así y pareciera que el empresario tuviera que pagar dos tributos, especialmente, TPO que no podría deducirse, debería tenerse presente que el IVA se repercute, por lo que tampoco así existiría esa doble tributación. Evidentemente lo que no va a poder corregirse es que TPO se convierta en un coste, pues la deducción se restringe exclusivamente al IVA, no a los demás impuestos indirectos, tal y como recuerda el TJUE en su sentencia. En cualquier caso, este argumento creemos que no es otra cosa que la consideración profunda que lleva a este pronunciamiento tan peculiar sobre la no sujeción.

En todo caso, lo que entendemos como más relevante para esta reconsideración es el razonamiento sobre la no sujeción que debe realizarse a partir del pronunciamiento del TJUE. Al menos a nivel teórico, los supuestos de no sujeción son aquellos en los que no se realiza el hecho imponible, tal y como recuerda el artículo 20.2 de la Ley general tributaria: «La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción». En este caso, el fundamento de la no sujeción es la incompatibilidad con el IVA.

Así, tendría lógica el que hemos calificado como primer supuesto de no sujeción de los contemplados en el artículo 7.5 del TRITP y AJD, esto es, las operaciones sujetas a IVA, donde además se estaría cumpliendo con la incompatibilidad prevista en el artículo 401 de la Directiva Refundida de IVA y la razón de ser de la no sujeción.

Sin embargo, carece de sentido el segundo de los supuestos de no sujeción que encuentra el TS en el citado artículo 7.5 del TRITP y AJD, las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, cuando no se trate de operaciones sujetas al IVA, pues en este caso no hay tributación en el IVA ni, como declara ahora el TJUE, incompatibilidad con este, sino una mera desimposición cuyo fundamento no se aprecia de dónde procede.

Es evidente que la sujeción de estas operaciones no resultaría incompatible con el artículo 401 de la Directiva Refundida de IVA, tal y como acaba de señalar el TJUE.

Tampoco resulta lógica como tal no sujeción desde el punto de vista de la normativa nacional, se trata de una operación que se encuentra dentro del ámbito del hecho imponible y que, de no mediar el artículo 7.5 del TRITP y AJD, con la especial interpretación que del mismo está realizando la jurisprudencia, estaría sujeta al impuesto (lo que ya de por sí es

una contradicción con la definición de un supuesto de no sujeción, pues la ley no excluye de sujeción, sino que debería hallarse fuera del hecho imponible, advertido o no por la ley).

Además, dicha interpretación, incluyendo dos supuestos distintos, va más allá de lo que supuestamente está regulando este precepto: la incompatibilidad con el IVA, tal y como ha recalcado el fallo del TJUE que ha determinado que este gravamen no es incompatible con el IVA.

La conclusión de todo ello es la que ya formulábamos en nuestro comentario anterior, antes citado, y en la que seguimos creyendo plenamente, la correcta interpretación del precepto debería ser distinta a la que está realizando el TS y, tras la aceptación de su criterio, el TEAC.

En cualquier caso, nos parece que el legislador debería intervenir, aclarando la redacción del artículo 7.5 del TRITP y AJD, y determinar de una forma definitiva si lo que se pretendió fue regular solo una incompatibilidad entre tributos, usando un lenguaje florido que no ha sido bien entendido, o si por el contrario pretendió establecer, con pobre técnica, dos supuestos de no sujeción, uno fundado en la incompatibilidad con el IVA y otro cuya razón sería otra.

Tampoco estaría de más, desde el otro lado, que el TS nos aclarara por qué esta particular doctrina alcanza solo a los bienes con alto contenido en oro y metales preciosos y no a los restantes bienes entregados por particulares a empresarios o profesionales, para los que no se cuestiona la sujeción a TPO.

No obstante, dudo mucho de que cualquiera de estos dos deseos del estudioso de la materia vaya a ser satisfecho y, mientras tanto, seguiremos llenando páginas con nuestras pequeñas reflexiones sobre esta cuestión que se asoma tan sorprendente e interesante.

Referencia bibliográfica

Bas Soria, J. (2017). No sujeción a TPO de las entregas de oro realizadas por particulares a revendedores. Análisis de la RTEAC de 20 de octubre de 2016, RG 2568/2016. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 406, 162-172.