

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093769

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de junio de 2024

Sala 2.^a

R.G. 1911/2022

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Relaciones con el IVA. Operaciones no sujetas a IVA. *Adquisición por empresario de bienes muebles usados a particulares. Sujeción y compatibilidad con el Régimen Especial de Bienes Usados (REBU).* El contribuyente afirma que la adquisición por empresarios de bienes usados sobre todo los que tributan por el Régimen Especial de Bienes Usados (REBU) no se encuentran sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sino al IVA, toda vez que de ello se derivaría una quiebra evidente del principio de neutralidad del IVA.

Sin embargo, el art. 7.1.a) prevé con carácter general que están sujetas a dicho Impuesto "las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

Precisamente para dejar bien claro que en los casos en los que el transmitente es un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad, tales operaciones no están sujetas al ITP, el art. 7.5 del del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) que regula dicho tributo dice que "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 constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Por tanto, en los casos en los que una sociedad adquiera un bien para el ejercicio de su actividad empresarial, siendo el transmitente un particular, es aplicable lo dispuesto en el art. 7.1 y 5 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), y tales adquisiciones están sometidas al ITP y AJD, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Dicho esto, alega el contribuyente que, siendo el REBU un régimen opcional, hay que entender de aplicación preferente. Expone en el recurso de alzada que con este régimen se pretende 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 incorporado en su precio y concluye que al aplicarse por el adquirente el REBU ya no cabe admitir la sujeción a TPO de las adquisiciones que hace de los bienes usados puesto que generaría doble imposición.

Sin embargo, el Tribunal no acoge esta tesis. En primer lugar, destaca que el REBU establece un régimen especial de tributación en las entregas de bienes como medida para compensar una doble tributación en IVA, pero es independiente y compatible con la posible tributación por TPO de la entrega realizada por el particular. Conviene recordar que una de las características esenciales del IVA es que éste se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente. Por consiguiente, no puede exigirse el impuesto sobre un valor que incluya el IVA pagado y no deducido. Ahora bien, cuando un empresario adquiere bienes usados a particulares, ciertamente el precio de compra incorpora una parte del IVA que el transmitente no pudo deducir, de modo que el empresario soporta IVA que tampoco puede deducir a continuación. En este sentido, el REBU trata de paliar esta situación -art. 137 de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-.

No obstante, ningún precepto de la Ley del IVA ni, en concreto, de la regulación del REBU, que dice aplicar la contribuyente, impide exigir TPO en las adquisiciones realizadas en primer término a particulares. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 7.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 135 y 137.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7 y 227.

Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), arts. 9 y 10.

Constitución Española, art. 157.

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. 25.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), arts. 33 y 58.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña en la reclamación económico-administrativa 08-07058-2018 con fecha 17 de diciembre de 2021, que a su vez fue interpuesta contra la liquidación ...61 dictada por la Agencia Tributaria de Cataluña.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 18 de octubre de 2016 se iniciaron actuaciones inspectoras contra la sociedad **XZ**, S.L. en relación con las operaciones de adquisición de bienes muebles a particulares realizadas por la sociedad, referidas al período impositivo del ejercicio 2016.

Con fecha 16 de abril de 2018 fue notificado el acuerdo elevando a definitiva a liquidación propuesta por cuantía de 515.890,46 euros, sujetando las operaciones referidas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Segundo.

Contra dicha liquidación fue interpuesta ante el el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña reclamación económico-administrativa tramitada con el número 08-07058-2018, que fue resuelta con fecha 17 de diciembre de 2021 y notificada el día 31 de diciembre de 2021.

La resolución del Tribunal de Instancia desestimaba las alegaciones vertidas por la sociedad reclamante sobre incompetencia de la Agencia Tributaria de Cataluña para gravar transmisiones patrimoniales producidas fuera de la Comunidad Autónoma de Cataluña, falta de competencia territorial del órgano inspector y de no sujeción de las operaciones realizadas por la entidad al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pendencia de una cuestión prejudicial en la materia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ausencia de motivación sobre la comprobación de valores, reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria y, subsidiariamente, improcedencia de la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas atendiendo a la condición del transmitente.

Tercero.

El día 09/02/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 28/01/2022 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña en la reclamación económico-administrativa 08-07058-2018. En el mismo formula diversas alegaciones que pueden concretarse en dos:

- Incompetencia de la Agencia Tributaria de Cataluña para gravar e inspeccionar transmisiones patrimoniales producidas fuera de su territorio
- No sujeción al concepto tributario ITPAJD en la adquisición por empresarios de bienes usados a particulares.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

En sus dos primeras alegaciones, la entidad recurrente reitera las que ya realizó en primera instancia en relación con la incompetencia de la Agencia Tributaria de Cataluña para gravar e inspeccionar transmisiones patrimoniales producidas fuera de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

La recurrente es una empresa que tiene tiendas en diversas Comunidades Autónomas y la actividad por la que tuvo lugar el procedimiento inspector consiste en adquirir bienes usados a particulares para ser vendidos posteriormente. Sostiene que en virtud de lo dispuesto en la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980) y la Ley 22/2009, la competencia para gravar e inspeccionar cada una de las adquisiciones que figuran en la liquidación que le fue practicada corresponde a las distintas Comunidades Autónomas en las que se llevaron a cabo las adquisiciones.

Basa su afirmación en la interpretación que realiza del artículo 33.2 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, que establece:

"2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de acuerdo con los puntos de conexión que a continuación se enumeran:

(...)

C) Cuando el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, ni tampoco por la modalidad de operaciones societarias, el rendimiento se atribuirá aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

1.ª Cuando el acto o documento comprenda transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre los mismos, a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los inmuebles.

En los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, a la Comunidad Autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmiten.

2.ª Cuando comprenda la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques o aeronaves, a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro Mercantil o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento en que tales actos hayan de ser inscritos.

3.ª Cuando comprenda transmisión de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, a la Comunidad Autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica.

(...)"

La recurrente entiende que el artículo 33.2.2º C) 3º regula los puntos de conexión únicamente en caso de conflicto. Es decir, cuando en el acto objeto de tributación se llevan a cabo diversas adquisiciones siendo los transmitentes residentes en diferentes Comunidades Autónomas y que este precepto resuelve el conflicto en virtud de los puntos de conexión del apartado 2 cediendo el rendimiento a la Comunidad Autónoma en la que se encuentra el domicilio social de la adquirente, pero que en supuestos como el que nos ocupa en los que cada una de las adquisiciones se realizan de forma individual no procede la aplicación de esta norma correspondiendo el rendimiento del impuesto a la Comunidad Autónoma en la que ha tenido lugar la transmisión, entendiéndose por tal la del domicilio del transmitente.

Sin embargo, esta interpretación del precepto resulta errónea. El artículo 33 de la Ley 22/2009 lleva por título "alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. De esta forma, el apartado 1 del artículo regula el alcance de la cesión, que en este caso es el rendimiento del impuesto producido en el territorio de la Comunidad Autónoma por transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de bienes que integran el patrimonio de personas físicas y la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas (artículo 33.1.); mientras que el apartado 2 del precepto establece los distintos puntos de conexión; es decir, las reglas que permiten determinar qué Comunidad Autónoma es beneficiaria de dicha cesión. Por tanto, la expresión "producido en su territorio" del apartado 1 se encuentra en relación con el punto de conexión que el apartado 2 dispone.

En el presente caso, el punto de conexión es (artículo 33.2.2º C) 3ª), la Comunidad Autónoma donde el adquirente tenga su domicilio fiscal, al tratarse de una persona jurídica. Por tanto, se entiende producido en el territorio catalán el hecho imponible.

En cuanto a los artículos del Código Civil citados por la recurrente, hemos de decir que el derecho común es supletorio de las normas tributarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Por tanto, y puesto que la materia se encuentra regulada por leyes tributarias de forma indubitada, no procede tomar en consideración los preceptos señalados por en el recurso de alzada.

Tampoco las sentencias citadas en el recurso sirven para defender su tesis puesto que se refieren a modalidades del impuesto diferentes a la que aquí se trae.

En cualquier caso, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2021 (recurso 633/2019), que se cita de contrario, concluye en relación con el artículo 25 de la Ley 21/2001 (hoy, artículo 33 de la Ley 22/2009), que dicho precepto no regula de forma jerárquica o preferencial sino que lo hace en razón de cada modalidad impositiva "*de modo que cada apartado se refiere a una modalidad del impuesto y no a los demás*", lo cual viene al caso para interpretar correctamente el precepto.

Por tanto, no puede prosperar la solicitud de nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta por razón del territorio.

Cuarto.

En su siguiente alegación, y en relación también con la falta de competencia territorial, la sociedad recurrente plantea que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas 8/1980 (LOFCA) siguiendo lo dispuesto por el artículo 157.2 de la Constitución Española, limita en sus artículos 9 y 10 la capacidad de las Comunidades Autónomas para gravar aquellos hechos imponible realizados fuera de su territorio y que el artículo 58 de la Ley 22/2009 prohíbe realizar actuaciones de comprobación e investigación en materia tributaria a las Comunidades Autónomas fuera de su territorio.

Principiando por lo dispuesto en en el artículo 58.3 de la Ley 22/2009:

"Las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio, serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan."

El precepto no impide que una Comunidad Autónoma realice procedimientos de aplicación de los tributos que afecten a actos jurídicos residenciados fuera de su territorio, pues tal mandato sería contradictorio con otros preceptos de esa propia Ley como el citado artículo 33.2, que atribuyan competencias en función de un punto de conexión distinto a la mera ubicación del hecho imponible, lo que dispone es que aquellos trámites que deban materialmente residenciarse fuera de este territorio se instrumenten a través de diligencias de colaboración con administraciones tributarias cuyo ámbito territorial abarque dichos territorios, aspecto este al limitarse a regular la realización de determinadas actuaciones, en nada afecta a la competencia de la Administración Tributaria Catalana para aplicar el tributo que nos ocupa.

El artículo 9 de la LOFCA no resulta de aplicación en este supuesto, pues tiene por objeto los tributos propios autonómicos y aquí nos encontramos ante la aplicación de un tributo estatal, aunque cedido a las Comunidades Autónomas.

Y en lo que respecta al artículo 10.4 de la LOFCA, puesto que no nos encontramos ante un tributo de naturaleza personal, ni que grave el consumo, ni tampoco que, en este caso, grave operaciones inmobiliarias, tampoco resulta de aplicación por no recoger el hecho imponible del gravamen de operaciones mobiliarias.

Con respecto a la pretendida inconstitucionalidad o ilegalidad de una ley, es criterio mantenido por este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución número 00/07373/2008, de 20 de octubre de 2010, que el ámbito de la vía económico administrativa, según el artículo 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. Criterio reiterado en RG 2010/2014 (20 de julio de 2017) o en sentido similar RG 980/2009 (20 de enero de 2010).

Quinto.

En las siguientes alegaciones la recurrente afirma que la adquisición por empresarios de bienes usados sobre todo los que tributan por el Régimen Especial de Bienes Usados (REBU) no se encuentran sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados sino al Impuesto sobre el Valor Añadido, toda vez que de ello se derivaría una quiebra evidente del principio de neutralidad del IVA.

Alega, además, que no resulta de aplicación la doctrina jurisprudencial y administrativa relativa a la adquisición de empresarios a particulares de oro usado y otros metales preciosos.

Para dar respuesta a lo alegado, procede abordar el análisis de los siguientes preceptos:

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, apartados 1 y 5 "ratione temporis" disponía:

"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 «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."

Por su parte, el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece:

"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.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. 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.

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

El artículo 135 del mismo cuerpo legal, que regula el Régimen Especial de los Bienes Usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección dispone:

"Uno. Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección aplicarán el régimen especial regulado en este Capítulo a las siguientes entregas de bienes:

1.º Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección adquiridos por el revendedor a:

a) Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

b) Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviera para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.

c) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 24º o 25º de esta Ley.

d) Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. (...)

Dos. 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, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Tres. No será de aplicación el régimen especial regulado en este capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2.º del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente Ley."

Sexto.

La recurrente cita como resolución a tener en consideración en el presente supuesto la dictada por este Tribunal Central con fecha 20 de octubre de 2016, (RG 00-02568-2016) a pesar de que se refiere a la transmisión de oro usado y otros metales preciosos de particulares a empresarios, y concluye que, en virtud de lo resuelto en la misma, no existe sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, dicha resolución no resulta de aplicación precisamente por abordar el tema de las adquisiciones de oro y otros metales preciosos que tienen su propia regulación como veremos a continuación.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (recurso de casación 3646/1991) se analizaba de forma clara la cuestión objeto de debate, por lo que transcribimos a continuación un extracto de la misma:

"Este precepto (artículo 7.5 del TRITPAJD) 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."

Concretamente hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al Impuesto sobre el Valor Añadido. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados; en esta actividad los bienes de que se trata que 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, vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega no está sujeta al I. V.A., porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares.

Ahora bien para evitar la doble imposición que se genera, puesto que el particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el I. V.A. que soportó, la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, (artículo 59) y el Reglamento de 30 de Octubre de 1985 (arts. 118 a 120) han establecido y regulado un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es similar) que se caracteriza porque la base imponible de las entregas que lleve a cabo el empresario (revendedor) es el 30 por 100 de la correspondiente contraprestación y opcionalmente la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y de la adquisición del bien usado.

Aunque de modo expreso la Ley 30/1985, de 2 de Agosto (artículo 59.2.6º) excluye "los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas ", admitiendo, por tanto la doble imposición por I. V.A. que genera tal exclusión, lo cierto es que las compras de tales objetos por el empresario (revendedor) no están sujetas al I. V.A., no obstante, huelga decir que integran el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente, en este caso D. , cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio"

Como primera conclusión, advertimos que, ya desde la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 30/1985, el ordenamiento jurídico contempla un régimen especial para bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección para evitar la doble imposición de IVA que se genera, puesto que el particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el I.V.A. que soporta. De dicho régimen están excluidas las adquisiciones de metales preciosos. Actualmente se encuentra regulado en los artículos 135 y siguientes de la Ley 37/1992.

Por tanto, el tratamiento de las adquisiciones a particulares de oro y metales preciosos ha evolucionado de forma diferente tanto en la normativa como en la doctrina administrativa y jurisprudencial a lo largo de las últimas décadas, no siendo aplicable al supuesto que nos ocupa toda la jurisprudencia generada al respecto.

Séptimo.

Una vez aclarada esta cuestión es preciso determinar el impuesto al que se encuentra sometida la operación objeto del recurso. Atendiendo a la normativa anteriormente transcrita, hemos de concluir que es aplicable lo dispuesto en el artículo 7.1 y 5 del TRLITPYAJD por ser el adquirente una sociedad en el ejercicio de su actividad empresarial mientras que el transmitente es un particular.

Así, el artículo 7.1.a) prevé con carácter general que están sujetas a dicho 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".

Precisamente para dejar bien claro que en los casos en los que el transmitente es un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad, tales operaciones no están sujetas al ITP, el artículo 7.5 del Texto Refundido que regula dicho tributo dice que "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 constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Octavo.

Se expone en el recurso de alzada que el Régimen Especial de Bienes Usados (REBU) pretende 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 incorporado en su precio y concluye que al aplicarse por el adquirente el REBU ya no cabe admitir la sujeción a TPO de las adquisiciones que hace de los bienes usados puesto que generaría doble imposición.

Sin embargo, no podemos acoger esta tesis por los motivos que a continuación se exponen.

En primer lugar, se debe destacar que el REBU establece un régimen especial de tributación en las entregas de bienes como medida para compensar una doble tributación en IVA, pero es independiente y compatible con la posible tributación por TPO de la entrega realizada por el particular. Conviene recordar que una de las características esenciales del IVA es que éste se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente. Por consiguiente, no puede exigirse el impuesto sobre un valor que incluya el IVA pagado y no deducido. Ahora bien, cuando un empresario adquiere bienes usados a particulares, ciertamente el precio de compra incorpora una parte del IVA que el transmitente no pudo deducir, de modo que el empresario soporta IVA que tampoco puede deducir a continuación. En este sentido, el REBU trata de paliar esta situación y así, el artículo 137 de la Ley 37/1992, establece:

"Uno. La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen"

No obstante, ningún precepto de la Ley del IVA ni, en concreto, de la regulación del REBU impide exigir TPO en las adquisiciones realizadas en primer término a particulares.

La anterior conclusión es coherente con la jurisprudencia comunitaria. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C185/18, recordando lo señalado en los asuntos que dieron lugar al auto de 27 de noviembre de 2008, Renta (C-151/08), así como a la sentencia de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, ha señalado que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales a título oneroso no tiene la consideración de un impuesto sobre el volumen de negocios y, en consecuencia, puede percibirse conjuntamente con el IVA en una misma operación.

Asimismo, aclara el TJUE que no se trata de un impuesto armonizado en el marco de la Directiva IVA, por lo que su exigencia no vulnera la neutralidad del sistema común del IVA. El Tribunal se pronuncia en los siguientes términos en la citada sentencia de 12 de junio de 2019 (el subrayado es nuestro):

"(...)

20 Procede recordar a este respecto que, en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Así pues, dado que el Derecho de la Unión admite la existencia de regímenes impositivos concurrentes, tales impuestos pueden igualmente percibirse cuando su percepción pueda dar lugar a una acumulación con el IVA en relación con una sola y misma operación (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 28, y de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 26).

21 Una interpretación literal de esta disposición permite concluir, habida cuenta del requisito negativo contenido en la expresión «que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», que el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo está autorizado si estos últimos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios (sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 27).

22 Si bien el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» no se define ni en el artículo 401 de la Directiva IVA ni en ninguna otra disposición de esta Directiva, procede señalar que este artículo es sustancialmente idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva (sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 28).

23 Pues bien, en el marco de los asuntos que dieron lugar al auto de 27 de noviembre de 2008, Renta (C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662), así como a la sentencia de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la compatibilidad con el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva de una normativa nacional relativa a un impuesto sobre las transmisiones patrimoniales a título oneroso que presentaba características análogas a las del impuesto controvertido en el litigio principal. El Tribunal de Justicia, tras recordar primero las características esenciales del IVA expuestas en su jurisprudencia -características que son cuatro, a saber, la aplicación del IVA 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 entregue o de los servicios que preste; la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el 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¿, consideró a continuación que un impuesto de este tipo se distingue del IVA de tal manera que no cabe calificarlo de impuesto que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva (auto de 27 de noviembre de 2008, Renta, C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662, apartados 32 y 45; sentencia de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, apartado 29).

24 En relación con este punto, el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que un impuesto de este tipo 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 (véase, en este sentido, el auto de 27 de noviembre de 2008, Renta, C-151/08, no publicado, EU:C:2008:662, apartados 41 y 43).

25 A este respecto, no hay nada en la documentación de la que dispone el Tribunal de Justicia que induzca a considerar que esta cuestión deba analizarse de una manera diferente en el ámbito de la presente remisión prejudicial. De este modo, procede estimar que las consideraciones expuestas por el Tribunal de Justicia en las resoluciones citadas en los apartados 23 y 24 de la presente sentencia en lo relativo al artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva resultan aplicables al artículo 401 de la Directiva IVA, en el marco del presente asunto.

26 De ello se deduce que no puede considerarse que un impuesto como el controvertido en el litigio principal tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, a efectos del artículo 401 de la Directiva IVA.

27 El tribunal remitente estima, por otra parte, que la aplicación simultánea del impuesto controvertido en el litigio principal y del sistema común del IVA puede vulnerar el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA.

28 En lo que atañe a este principio, recordado en los considerandos 4 y 7 de la Directiva IVA, procede hacer constar que, para evitar resultados discordantes respecto al objetivo consistente en lograr la igualdad de condiciones de imposición de una misma operación con independencia de cuál sea el Estado miembro en el que se produzca, objetivo que persigue el sistema común del IVA, cualquier comparación de las características de un impuesto como el impuesto controvertido en el litigio principal con las características del IVA debe realizarse a la luz de este objetivo. En este marco, procede prestar una atención particular a la exigencia de que se garantice en todo momento la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 41).

29 Ahora bien, tal como la Comisión Europea ha puesto fundadamente de relieve, el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA únicamente impone tal neutralidad en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva IVA. Como en el presente caso se trata de un impuesto no armonizado en el marco de dicha Directiva, no es posible vulnerar la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 24 octubre de 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, apartado 57)."

A la misma conclusión llegan numerosos Tribunales Superiores de Justicia, destacando las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de fecha 11 de junio de 2015 (rec. 248/2012), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 23 de mayo de 2023 (rec. 544/2021) y Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de enero de 2024 (rec. 3495/2021). En concreto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 23 de mayo de 2023 (rec. 544/2021) es clara al exponer:

"Tal y como expone la Sentencia del TS de 11 de Diciembre de 2019 que la resolución del TEAR cita, y que la recurrente obvia por completo en su análisis, con cita de otras mucho anteriores superadas por esta, la determinación del régimen de la transmisión por particulares a empresarios se debe realizar, "desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho

imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad."

Tampoco altera el debate la alegación de la recurrente de aplicación al caso del REBU establecido en los arts. 135 a 139 Ley 37/92, de aplicación a "entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección adquiridos por el revendedor a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional", aplicable a las entregas por el empresario de bienes adquiridos a particular, pero no a la previa adquisición realizada a particular."

Este Tribunal Central se ha pronunciado en el mismo sentido en la reciente resolución del recurso de alzada 00-325-2022, de 22 de mayo de 2024.

Por lo expuesto:

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas