

## La imposición sobre la transmisión de bienes de consumo usados y economía circular <sup>1</sup>

**Germán Orón Moratal**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Jaume I de Castelló

### Title

### **Taxation on the transmission of used consumer goods and circular economy**

### Resumen

La posibilidad que actualmente ofrecen las redes sociales y otras plataformas virtuales para interrelacionarse las personas desde cualquier distancia, ha incrementado considerablemente las transacciones entre particulares en la compraventa de bienes usados, permitiendo un uso más prolongado de bienes muebles que puede contribuir a los objetivos de la economía circular en tanto se evita tirar o inutilizar bienes que pueden seguir cumpliendo su finalidad en manos de otras personas.

Ahora bien, la imposición indirecta sobre esas transmisiones presenta muchas insuficiencias, pues la legislación aplicable, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aunque está diseñado para su aplicación sobre transmisiones de bienes muebles en general, en realidad es efectivo para las de bienes inscribibles en registros, y para bienes adquiridos por empresarios que los destinan a su reventa. El crecimiento de compraventas entre particulares exige una reflexión en el diseño del impuesto, que discrimine en función del valor de los bienes transmitidos y adopte medidas para aplicar efectivamente el impuesto sobre bienes de valor más elevado, y no se produzca el general incumplimiento, además no investigado. En el texto se realizan algunas propuestas.

Por otro lado, las transmisiones de bienes usados a empresarios por particulares, también presentan una problemática específica a la vista de la jurisprudencia existente y la inacción legislativa durante ya demasiado tiempo, estando pendientes de resolución recursos de casación, una vez ya resuelta una cuestión prejudicial ante el TJUE.

---

<sup>1</sup> Este trabajo se inserta en los Proyectos de Investigación GV/2017/152, «Derechos y garantías del contribuyente frente a una pluralidad de Administraciones tributarias. Situación actual y propuestas de mejora, de la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte, de la GV, Programa para la promoción de la investigación científica, el desarrollo tecnológico y la innovación en la Comunitat Valenciana»; y en el DER2015-65832-P, Mineco, «La protección de las libertades fundamentales y los derechos fundamentales en el ordenamiento financiero y tributario».

Se presentó como comunicación en el seminario «La incentiación fiscal de la economía social en el marco de la agenda sostenible 2030», organizado por el IEF y la UCM, y celebrado el 29 de marzo de 2019. SE ha actualizado con la referencia a la sentencia de 12 de junio de 2019 en el asunto C-185/18, sobre adquisición por una empresa a los particulares de piezas de oro y de otros metales preciosos con vistas a la reventa.

## **Palabras clave**

Bienes usados; transmisiones patrimoniales onerosas; particulares; impuesto sobre el valor añadido.

## ***Abstract***

The current possibility offered by social networks and other virtual platforms to interrelate people from any distance has considerably increased the sales of second-hand goods between private individuals. This allows a longer use of personal property that can contribute to the promote «the circular economy», as long as it avoids throwing away or putting aside useless goods that can fulfill their purpose in the hands of other people.

However, the indirect taxation on these transmissions presents inadequacies. The Asset Transfer and Legal Documentation Tax (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) although it is designed for application on transfers of movable property in general, is actually effective for those of goods registered in registers, and for goods acquired by businessmen who use them for resale. The growth of sales between private individuals requires a reflection in the design of the tax, which should discriminate according to the value of the goods transmitted and should take measures to effectively apply the tax on goods of higher value, avoiding the widespread non-compliance, which is not investigated. In the paper some proposals to this effect are made.

On the other hand, the sale of used goods to entrepreneurs by individuals, also poses a specific problem in the light of jurisprudence and legislative inaction for too long. In this sense, are pending appeals and a preliminary ruling by the ECJ.

## ***Keywords***

Used goods; taxable asset transfers; private individuals; Value Added Tax.

*Recibido el 3-04-2019/Aceptado el 1-07-2019/Revisado el 23-07-2019*

## **Sumario**

---

1. Estado de la cuestión
2. La transmisión de bienes muebles a particulares por otros particulares
3. Las transmisiones de particulares a empresarios para su comercialización posterior

## 1. Estado de la cuestión

La transformación de la sociedad pone a prueba la adecuación de las normas jurídicas existentes y evidencia la necesidad de su modificación cuando norma y realidad social se descompan. La demora en la modificación normativa genera inseguridad jurídica, tanto por la posibilidad de interpretaciones divergentes que lleven a cabo los operadores jurídicos, como por la probable inaplicación de una disposición vigente.

Eso parece que ocurre en relación con la transmisión de bienes usados por particulares, pues si los transmiten a empresarios para su reventa, con o sin transformación previa, dan lugar a una serie de problemas en relación con la sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, y si la transmisión es a particulares, en la mayoría de los casos se da la no aplicación de la ley por el obligado, a lo que se une la inactividad de la Administración tributaria.

En realidad, la sujeción de transmisiones de bienes muebles al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), tuvo en su día dos grandes ámbitos de aplicación, uno el de los vehículos y embarcaciones, otro el de los títulos valores. Estos últimos pasaron a estar exentos con la aprobación de la 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que hasta ese momento y por la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas habían dado lugar a una interesante problemática en relación con el punto de conexión y las ventas de plaza a plaza, cuando el mercado continuo aún no existía. Con la citada exención se redujo sensiblemente la recaudación por el impuesto.

Hasta hace poco más de treinta años, las transacciones sobre títulos valores por particulares estaban gravadas, y pasaron a estar exentas. Con el volumen de transmisiones de títulos valores que hay a diario en los mercados oficiales, parece que si el gravamen se hubiera mantenido, y también existiera en el IVA, las necesidades de financiación pública hubieran sido otras.

La ley siguió gravando las transmisiones de bienes muebles, pero en realidad, la que generaba y genera recaudación es la de vehículos y embarcaciones, y sobre otros bienes, salvo las transmisiones a empresarios de antigüedades y venta de bienes usados, con la problemática que conllevan, su eficacia recaudatoria era reducida, pero sobre todo también por el número no elevado de hechos imposables que pudieran realizarse, al margen de su valor.

A finales de los años setenta del siglo XX comenzaron a publicarse y editarse con periodicidad semanal o mensual, monográficos de lo que también había en prensa con anuncios por palabras, pero que eran gratuitos para los anunciantes (*Segundamano, El baúl, Trajín...*), salvo que destacasen sus anuncios. La posibilidad de incrementar por esa vía la difusión de productos pudo incrementar las transacciones por ámbitos territoriales, y por tanto el número de posibles hechos imposables.

Pero es en el siglo XXI con las redes sociales y aplicaciones informáticas donde encontramos «Rastros» globales, en los que, aunque también hay comerciantes, cualquier particular expone bienes que ya no quiere y ahora tiene la posibilidad de encontrar compradores más allá de su inmediata proximidad, e incluso hay particulares vendedores que a la vista de los productos en venta cabe dudar de si realmente siguen manteniendo la condición de particulares. Es realmente este instrumento el que facilita que unos bienes tengan un uso más prolongado, que puedan ser utilizados por más personas, con el efecto que ello tiene sobre los recursos limitados y la conservación del medio, en la línea de la economía circular como sistema en el que prima llevar la producción al mínimo indispensable, prolongando el uso de los bienes, incluso de sus componentes reciclándose cuando no puedan volver al medio ambiente, incidiendo así en la sostenibilidad. La economía circular tiene como objetivo que el valor de los

productos, materiales y recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible y que se reduzca al mínimo la generación de residuos<sup>2</sup>.

La transmisión por el particular de bienes de consumo que ya no utiliza o ya no le interesa conservar, desde el punto de vista de la imposición directa, en la normalidad de los casos no le va a suponer gravamen alguno, en la medida que el coste de adquisición es lógico que fuera mayor al de enajenación, y por tratarse de bienes de consumo, tampoco será considerada un pérdida patrimonial. En cambio, si el valor de enajenación fuese mayor, la diferencia sí integraría los requisitos para ser calificada como ganancia patrimonial procedente de transmisiones. Supuestos típicos de pérdida patrimonial no computable son el de la transmisión del vehículo usado, joyas usadas, objetos deportivos, o libros, aunque algún ejemplar de éstos últimos sí pudiera ser susceptible de haberse revalorizado y por sí solo dar lugar a ganancia patrimonial, al igual que obras de arte.

Pero es desde el punto de vista de la imposición indirecta desde el que queremos abordar la problemática que envuelve esas transmisiones, diferenciando las transmisiones entre particulares, de la de particulares a empresarios.

## 2. La transmisión de bienes muebles a particulares por otros particulares

Como es fácil imaginar, la transmisión de estos bienes, salvo que sean bienes que deban inscribirse en un registro, lo más común es que escapen al cumplimiento de las previsiones legales sobre la imposición.

Es el ITPAJD el que grava estas transmisiones, en concreto en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP), siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, y que para las transmisiones de bienes muebles tiene como punto de conexión el de residencia del adquirente. Si la Comunidad Autónoma no ha hecho uso de su competencia normativa, el tipo de gravamen aplicable es el 4%, aunque sí debe indicarse que la mayoría de Comunidades sí han modificado el tipo aplicable a las transmisiones de vehículos de motor y en su caso embarcaciones, con tipos específicos, y también algunas han incrementado el tipo de gravamen general al 6%.

Ahora bien, estando ya exenta la transmisión de títulos valores, y más allá de bienes de especial valor y que el adquirente quiera contar con el mayor número de garantías de su adecuada adquisición, es poco probable que se declare la correspondiente adquisición, y no sólo eso, es más improbable que la Administración lleve a cabo actuaciones para comprobar si se han producido transmisiones que debieran haberse declarado y gravado.

Esa situación, conocida y tolerada, es hasta cierto punto comprensible cuando el número de transmisiones es reducido y de escaso valor y resulta altamente complejo conocer la realidad o existencia de la transmisión.

No obstante, la realidad actual es muy distinta, pues plataformas telemáticas e informáticas permiten poner en contacto a personas para adquirir productos que sus titulares ya no quieren y que es preferible que no se tiren o desechen en vertederos. El número de transacciones entre particulares que se cierran a diario en webs como ebay, wallapop, todocolección, entre otras, hace necesario que se lleve a cabo una reflexión, pues sin duda, sin suponer ello una sería competencia a los empresarios que ofrecen esos productos, pero nuevos, sí supone un vulneración de la norma que prevé el gravamen de dichas adquisiciones.

<sup>2</sup> ¿Por qué y cómo elaborar estrategias de economía circular en el ámbito regional?, Fundación Economía Circular, 2017, pág. 5. ([http://economycircul.org/DOCUMENTACION/Publicaciones/Monografias/201703\\_Por%20qu%C3%A9%20y%20c%C3%B3mo.pdf](http://economycircul.org/DOCUMENTACION/Publicaciones/Monografias/201703_Por%20qu%C3%A9%20y%20c%C3%B3mo.pdf)) Con un objeto de observación distinto, también vid. GARCÍA CARRETERO, B.: «La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular», *Crónica tributaria*, Nº 170, 2019, págs. 31-68.

La reflexión no debe limitarse a exigir la aplicación de la legislación vigente, sino más bien a la modificación de la misma teniendo en cuenta la realidad económica subyacente, en la que cualquier particular puede exponer bienes a la venta y además venderlos.

Obviamente, no se debe querer pretender gravar cualquier transmisión, ni perseguirlas todas, pues ello quizá contradijera los objetivos pretendidos por la economía circular, pero sí aquellas que sean de valores económicos algo considerables, estableciendo deberes de colaboración a cargo de esas plataformas intermediadoras, deberes que podrían ir desde la advertencia a los usuarios de sus obligaciones fiscales, como a la información que debieran facilitar a la Administración tributaria o poner a disposición de estas, dada la diversidad de Administraciones afectadas en función de la residencia de los adquirentes.

Por ello debiera establecerse un importe económico exento, y aplicar el gravamen a los que lo superasen, incluso a ser posible con el uso de las mismas plataformas en las que se hubiera efectuado la adquisición, pues en muchas de ellas se gestiona hasta el envío, y no debiera ser difícil incorporar enlaces para el pago una vez recibido el bien y confirmada la compra.

El importe exento, atendiendo a las cuotas a satisfacer, debiera guardar relación, por coherencia, con la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) para las importaciones. El valor de los bienes exentos en este impuesto es para los que no superan los veintidós euros, y si se trata de pequeños envíos que no constituyen expedición comercial, y el remitente lo hace a título gratuito, si no superan los cuarenta y cinco euros.

Teniendo en cuenta que el tipo aplicable con carácter general es del 21% en el IVA, mientras en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es del 4 o del 6% según la Comunidad Autónoma, la exención debiera preverse para bienes de un valor superior de cien euros como mínimo.

De ese modo, los incumplimientos no serían tan elevados, al ser menos los gravados precisamente por la exención, la norma reconocería implícita o explícitamente la improcedencia y la inoportunidad de gravar esas transacciones, lo que dentro de las estadísticas del cumplimiento normativo ya sería más que relevante, pero además la Administración contaría con instrumentos para hacer efectivo el gravamen en las transmisiones de mayor valor, si los contribuyentes no las declaran por iniciativa propia.

Sin duda, también podría optarse por suprimir el impuesto sobre la transmisión de bienes muebles distintos de los vehículos, y de ese modo las transmisiones, al no estar gravadas no constituirían una infracción tributaria, tal y como sí ocurre actualmente a la vista de las pocas autoliquidaciones presentadas.

### **3. Las transmisiones de particulares a empresarios para su comercialización posterior**

---

También aquí nos encontramos ante la posibilidad de seguir en uso bienes que conllevarán un ahorro de recursos en la fabricación de otros que puedan satisfacer las mismas finalidades, si bien con la diferencia de que los bienes que estaban en manos de un particular pasan a engrosar el circulante de empresarios, reintroduciéndose en el circuito mercantil de la distribución.

Ahora bien, la sujeción o no al ITP de estas entregas ha sido cuestionada, habiendo llegado a un punto en que la jurisprudencia evidencia las deficiencias normativas, e incluso sus incoherencias, habiéndose dictado una serie de sentencias en relación con la entrega de oro y metales preciosos, que pudiera extenderse a la entrega de otros bienes usados. La cuestión radica en la interpretación de si todas las transmisiones por particulares han de someterse al ITP, o si ello no debe ser así cuando el adquirente sea un empresario en el ejercicio de su actividad, en la medida que tráfico mercantil son tanto las compras como las ventas, aun cuando la interpretación mayoritaria es que la condición de empresario es

relevante para no quedar sujeto a TPO, cuando se es transmitente, no si se es adquirente de bienes de un particular.

No obstante, y aunque es obvio, debe señalarse que las transmisiones, la acción de transmitir, la realiza el que enajena, cede, esto es, el transmitente a otro, que será el adquirente o cesionario.

Es la redacción del art. 7.5 del Texto refundido del ITPAJD, hasta el fin de su primer punto y seguido, el que da pie a la polémica, al disponer 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 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»*.

Recientemente se ha ocupado con detalle de todo este problema ALONSO GONZÁLEZ<sup>3</sup>, para quien no debiera darse la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en la misma línea que ha resuelto el Tribunal Supremo y gran número de Tribunales Superiores de Justicia en relación con las ventas de oro por particulares a empresarios.

La cuestión, en relación con los metales preciosos, actualmente está pendiente de varios recursos de casación admitidos a trámite en fecha 15 de marzo de 2017, que tienen por objeto, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar si «Interpretando el artículo 7, apartado 5), del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas» (con números de recurso 285/2016 y Roj: ATS 2048/2017 - ECLI: ES:TS:2017:2048A; 87/2017, Roj: ATS 2119/2017 - ECLI: ES:TS:2017:2119A; y 163/2016 Roj: ATS 2045/2017 - ECLI: ES:TS:2017:2045A, que afecta al normas forales). Todos estos recursos se encuentran suspendidos en tanto no se resuelva la cuestión prejudicial presentada ante el TJUE por el propio TS, en el procedimiento del recurso 163/2016, por auto de 7 de febrero de 2018 (Roj: ATS 1596/2018 - ECLI: ES:TS:2018:1596A). Los autos citados dan buena cuenta de las resoluciones existentes y divergentes sobre el tema o cuestión de fondo, que el TJUE ya ha resuelto en la sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, en el sentido de que es posible someter «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 destinen 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». Por tanto la legislación española que así lo permite es conforme al Derecho de la Unión Europea y no afecta a la neutralidad del IVA, al considerar que 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, Metropoli Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, apartado 57)».

Precisamente en relación con la entrega de oro, el TEAC dictó una resolución del 20 de octubre de 2016 (02568/2016/00/00), cambiando el criterio, y declarando la no sujeción a ITP de estas entregas de oro,

<sup>3</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M. «La tributación por ITP de las adquisiciones de bienes usados de particulares por parte de empresarios», en Revista *Quincena Fiscal* num.3/2019. En su apoyo también se cita la opinión de BARRACHINA JUAN, «La fiscalidad de los objetos de oro usados», *Consell Obert*, n.º 306, 2015.

cambio que se produjo según se afirma atendiendo a lo siguiente: «como órgano de la Administración encargado de fijar los criterios vinculantes para todos los órganos administrativos tanto de aplicación de los tributos como de revisión, tanto de la Administración estatal como de la Administración autonómica, tiene que plantearse qué solución debe adoptar. La primera hipótesis que se ha contemplado es la del mantenimiento de nuestro criterio, pues nos reiteramos en que lo entendemos jurídicamente procedente y acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Pero, de adoptarse esta postura, se derivarían (de hecho, se están produciendo ya) las siguientes consecuencias: los órganos de aplicación de los tributos, con el consiguiente empleo de medios materiales y personales, y vinculados por el criterio del TEAC, liquidarán estas operaciones exigiendo su tributación por TPO; deducida reclamación por los obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos, vinculados por el criterio del TEAC, las desestimarían; entonces, los ciudadanos tendrían, con los consiguientes costes de Abogado y Procurador, acudir a la vía contenciosa, donde la mayoría de los TSJ se sienten vinculados por el auto de noviembre de 2014 del Tribunal Supremo, estimando los recursos e incluso condenando en costas a la Administración demandada».

A ello debe añadirse que la Abogacía del Estado recurrió la resolución citada y la Audiencia Nacional suspendió el efecto vinculante de la misma, por auto de 18 de julio de 2018, dictado en reposición interpuesta por la Abogacía del Estado frente al Auto de 27 de marzo de 2018 (Roj: AAN 393/2018 - ECLI: ES:AN:2018:393A) que suspendió cautelarmente la Resolución del TEAC. El Auto de 18 de julio de 2018 mantiene la suspensión si bien dejando constancia de que la suspensión acordada se refiere únicamente al carácter vinculante de la Resolución del TEAC.

Los problemas llevados a los tribunales están en relación con la entrega de oro y otros metales preciosos, pero debe indicarse, como también lo hacen diversas sentencias y la resolución del TEAC citada, que hay jurisprudencia del TS en la que se mantiene que la sujeción al IVA requiere que el transmitente sea un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, no dándose si el transmitente es particular, y así las sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, recursos de casación para la unificación de doctrina núm. 19/2009 y 5/2009 (**ECLI:** ECLI:ES:TS:2011:9172 y **ECLI:** ECLI:ES:TS: 2011:9101, respectivamente), dicen:

*«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".*

*Para defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal operación la compraventa) intervenga un empresario. Sin embargo, no es eso lo que dice la norma que se refiere a "las operaciones enumeradas anteriormente", que no son otras que las definidas en dicho artículo 7, Y que en el presente supuesto es la genérica del apartado 1. A) (transmisión onerosa por acto intervivos).*

*Es decir, cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la "realización de una transmisión" con la "intervención en una compraventa".*

*Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución).*



*La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1.º.a) y 4.º.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos impositivos iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP.*

*Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares».*

Ahora bien, también es cierto que en la legislación del IVA se han ido introduciendo supuestos de inversión del sujeto pasivo en el art. 84.Uno.2º como medida de lucha contra el fraude (determinados tipos de oro, residuos y desechos de varios tipos de materiales, teléfonos móviles, ordenadores...), y aunque comienza el precepto haciendo referencia a que se trata de operaciones sujetas al impuesto, pueden generar confusión si se considera que serán de aplicación con independencia de si quien entrega es o no empresario, a pesar de que en principio, si no es empresario quien entrega, no debe estar sujeta. La ley que introdujo los supuestos de la letra c), Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en los que puede ser frecuente en varios de ellos que quien entrega no sea empresario, no hizo la más mínima mención en la exposición de motivos de la misma a la justificación de la medida.

No obstante, la pretensión de generalizar la no sujeción a TPO por las entregas de particulares, para que no se produzca un doble gravamen por IVA, ni tampoco la no aplicación del principio de neutralidad, encuentran inconvenientes legales, no siempre adecuadamente destacados.

Así tenemos, por una lado, que el propio art. 7.5 del TRITPAJD expresamente contempla la sujeción a TPO de un supuesto que queda no sujeto a IVA, y que si puede suponer una excepción a la neutralidad del impuesto, no es en modo alguno una vulneración, supuesto que es la entrega de inmuebles que forman parte de patrimonio empresarial que se transmite, aun cuando el supuesto responda a una cuestión técnica, calificándose de no sujeción en el IVA para evitar la carga financiera inmediata que supondría para el adquirente la sujeción, y la improcedencia de establecer la exención por comportar la limitación de deducir los IVAs en caso de exención. De hecho, los supuestos de exención también conllevan otra excepción a la neutralidad del impuesto.

En segundo lugar, tenemos otra disposición legal, por tanto no una interpretación administrativa, que sólo se justifica por la previa sujeción a ITP de las entregas a empresarios para revender, como es la exención en ITPAJD (art. 45.I.B).17) para las transmisiones de vehículos usados con motor para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado a la compraventa de los mismos y lo revenda dentro del año. Este supuesto de exención, antes del vigente Texto refundido de 1993, en el precedente Decreto Legislativo, se introdujo en los mismos términos en dos momentos, primero por el art. 104 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, y después por el art. 31 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (procedente del Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre). Si se estableció la exención, es porque el mismo legislador parte de la sujeción al impuesto de esas transmisiones y de cualesquiera otras efectuadas por particulares a empresarios.

Por último, cabe referirse a la propia normativa del IVA para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección<sup>4</sup>. En relación con este régimen, dice ALONSO GONZÁLEZ, que no significa «que por aplicar el REBU el adquirente quepa admitir igualmente la sujeción a TPO de las adquisiciones de los bienes usados. En términos dogmáticos podría decirse que la extensión de aquel régimen especial abarca, en cierto modo, la operación de compra del bien y no sólo la de su ulterior venta. Pero, lo que es más relevante, en términos prácticos si la adquisición del bien usado se somete a TPO, por más que su ulterior venta se sujete a REBU nada hay que compense el 4% soportado por el primer impuesto, importe que se convierte en un componente adicional del coste del bien y, de tal

<sup>4</sup> Sobre el mismo, PÉREZ HERRERO, L., «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», *Civitas. REDF* n.º 88. 1995. Pág. 671 y ss; CALVO VERGEZ, J., «Algunas consideraciones sobre el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, num.1/2005.

manera, se comporta como un serio obstáculo para la consecución del ideal de neutralidad fiscal. El IVA, el REBU que se aplica a la reventa concretamente, resulta condicionado, en lo que el respeto al postulado de neutralidad se refiere, por la interferencia en la relación del TPO. Este hecho indiscutible, por más que el TEAC y algún otro tribunal (TSJ del País Vasco en sus sentencias de 2016, como luego se verá) se empeñen en empujarlo supone un serio cuestionamiento del funcionamiento neutral del IVA». Afirmando más adelante, «si es de aplicación un régimen especial como es el REBU en la reventa, no hay duda de que, en relación con la operación contemplada en su conjunto (compra de un particular por parte de un empresario para revender con sujeción a las reglas del REBU), someter a TPO la compra del bien usado al particular implica un sobregavamen incompatible con el ideal de neutralidad que gobierna el IVA»<sup>5</sup>.

Entendemos que la neutralidad aquí no se ve cuestionada, ni que tampoco hay sobreimposición, como por el contrario indica ALONSO GONZÁLEZ, pues el propio régimen especial de bienes usados tiene en cuenta esa circunstancia. Por un lado, porque el propio régimen conlleva que los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial (art. 139), y además porque el art. 137 establece los criterios de cuantificación y toma como base imponible el margen de beneficio, por operación o global, según se opte, y para la determinación de ese margen de beneficio, en ambos casos incluye para determinar el coste de adquisición, no solo el IVA que haya podido soportar, como excepción al régimen general de la base imponible, sino que expresamente dispone que «El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación», y el art. 78.2.4º, incluye en la contraprestación «Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio impuesto sobre el Valor Añadido».

Esto es, el 4%, o el que resulte según la Comunidad Autónoma, constituye un coste más que reduce el margen de beneficio que constituirá la base imponible, por lo que aplicando este régimen no puede decirse que se vulnera la neutralidad más allá de lo que supone la excepción a la misma en los distintos regímenes especiales.

En cualquier caso, es un régimen que se aplica a los revendedores de bienes usados, y que un consumidor anterior hubiera soportado el IVA correspondiente, y que después lo entrega o vende al empresario revendedor, no debe influir en el IVA que deba soportar un nuevo consumidor del mismo bien, pues son dos consumidores distintos, sin que deba verse como una piramidación del propio IVA, además de que hay otros casos en los que el empresario comercializa productos que han soportado otro impuesto, y que lo incorpora como coste para fijar el precio de sus ventas, y así ocurre con los productos sometidos a Impuestos Especiales, que también forman parte de la base imponible del IVA. Esto es, los productos gravados por impuestos especiales tienen esa particularidad, como también la tendrían los bienes adquiridos de particulares, circunstancia que les afectará a todos y cada uno de los empresarios sujetos pasivos del IVA.

Dadas las características del régimen especial, que permite aplicar operación a operación el régimen general, parece lógico que para adquisiciones efectuadas a otros empresarios que le repercutan en IVA, en ellas aplique el régimen general, si así lo prefiere, y el régimen especial se reserve para los bienes adquiridos a particulares. Si no es aplicable el régimen especial de bienes usados, y es de aplicación el régimen general, el ITP soportado lo incluirá como coste del bien que enajene.

No obstante, ante la evidencia de los problemas existentes, debe señalarse la desatención que el legislador y el Gobierno tienen sobre la cuestión, como si estuvieran aquejados de astenia, circunstancia ya advertida también por el TEAC en su resolución de octubre de 2016 y que como se dijo está recurrida, y en la que se justificaba la solución dada, también por «*El tiempo transcurrido desde el auto de noviembre*

5 Ob. Cit.

de 2014 y la fecha de hoy, octubre de 2016, en el que no se ha adoptado solución legislativa alguna. No desconoce evidentemente este Tribunal Central las complicaciones propias de todo proceso de modificación legislativa.

*Ante la situación descrita, no existiendo aclaración legal y dada la contundencia de la afirmación del auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 sobre la existencia de doctrina legal, este Tribunal Central y en aras de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y eficacia, acata dicho pronunciamiento y procede a modificar su criterio anterior».*

En octubre de 2018 se sometió a información pública un anteproyecto de ley<sup>6</sup>, que no llegó a ser proyecto antes de la disolución de las Cámaras, en el que se pretendía modificar el art. 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, en el que se delimitaba la no sujeción para el caso de que el transmitente fuera empresario, eliminando la mención a que las operaciones sean realizadas por empresarios, dejando claro que sí estarían sujetas las transmisiones por particulares, pero como se ha indicado esta reforma no llegó ni tan siquiera al Parlamento, a diferencia de la modificación del mismo Texto Refundido en relación con la tributación de las hipotecas en AJD con ocasión de préstamos hipotecarios concedidos por sujetos pasivos del IVA, aprobada previamente por Real Decreto-ley. En consecuencia, una legislación expresa más clara, y la interpretación del TJUE citada al inicio de este apartado para el oro y metales preciosos, alumbrarán el camino, así como las inminentes sentencias del Tribunal Supremo, para conferir seguridad jurídica a los operadores jurídicos y los contribuyentes. Que la recaudación del ITPAJD sobre estos supuestos corresponda a las Comunidades Autónomas, y la competencia para incidir en ello legislativamente corresponda al Estado, no es eximente, ni atenuante, para seguir en la situación en la que se está.

---

<sup>6</sup> Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la unión europea, y de modificación de diversas normas tributarias. En <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=6&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwicgpPCtcvjAhXqxoUKHfuaBq0QFjAFegQIBhAB&url=https%3A%2F%2Fwww.economista.es%2Fopinion-legal%2Fnoticias%2F9701443%2F02%2F19%2FEI-Anteproyecto-de-Ley-contr-el-Fraude-Fiscal-al-detalle.html&usg=AOvVaw3P1brFjH3EZpsCDquUwFK4>