CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1484 (10/04/2012)

EL CRITERIO CONTENIDO EN ESTA CONSULTA HA SIDO MODIFICADO POR LA CONSULTA Nº 1934 DE 09/04/2019

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1 Ley 20/1991 Art. 5.2.1º Ley 20/1991 Art. 10.1.27º y 10.3 Ley 20/1991 Art. 11 Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.b) Ley 20/1991 Art. 27.1.4º Ley 20/1991 Art. 58 ter.2 Ley 20/1991 Anexo II.1.9º Ley 20/1991 Anexo III Ley 20/1991 D.A.Octava.Uno.3 Ley 20/1991 Art. 13.2 R.D. 2538/1994 Art. 14.1 y 2.1º R.D. 2538/1994 Art. 42.1.2º.b) R.D. 2538/1994 Art. 120.1 Reglamento (D. 268/2011)

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante, dada de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) 659.5 "*Comercio al por menor de artículos de joyería, relojería, platería y bisutería*.", manifiesta que se dedica a la compraventa de oro de segunda mano, es decir, oro comprado a particulares, a los que compra no como joyas, ya que si tienen alguna piedra preciosa o semipreciosa ésta se desmonta y únicamente compra lo que es oro, al que le da un precio según los gramos, sin tener en cuenta diseño ni piedras preciosas

En cuanto a los clientes, este oro de segunda mano lo vende a un único cliente, que es una empresa mayorista de desecho o chatarra, que a su vez lo vende como oro para fundir, destinado a realizar lingotes y láminas.

Se consulta si la venta al empresario mayorista se encuentra exenta de IGIC y, en caso contrario, el tipo impositivo aplicable.

En el supuesto de que dicha venta fuera a un empresario peninsular, si estaría exenta por exportación y, en dicho caso, la forma de acreditar la exportación ante la Administración Tributaria.

Por último, se consulta si existe algún régimen especial para el oro en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Primero. Se encuentra sujeta al IGIC la entrega en Canarias de oro que realiza la empresaria persona física consultante, con independencia del adquirente del mismo.

Se encuentra sujeta al IGIC la adquisición en Canarias de joyas de oro usadas que la persona física consultante realiza, siempre que el vendedor sea un empresario o profesional y el

bien vendido se encuentre integrado en su patrimonio empresarial o profesional. No se encuentra sujeta al IGIC la entrega efectuada por un particular de joyería de oro usada en favor de la persona física consultante, o por un ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que este ente no tenga carácter empresarial o profesional.

Segundo. La entrega de joyería de oro usada sujeta al IGIC tributa con carácter general al tipo incrementado del 13 por 100, salvo que se den las circunstancias objetivas y subjetivas previstas en las letras a), b) y c) del Anexo II.1.9º de la Ley 20/1991, en cuyo supuesto la entrega tributa al tipo general del 5 por 100.

Tercero. Si bien parece desprenderse que la adquisición de joyería usada de oro que realiza la persona física consultante es para su posterior entrega sin transformación, o bien en las joyas en las que se incorpore pedrería preciosa o semipreciosa se desmonta y se adquiere únicamente el oro - lo que, a juicio de este Centro Directivo, supone un proceso de transformación - expresamente se manifiesta que el o los clientes de la persona física consultante son exclusivamente empresas industriales para su fundición, por lo que el consultante incumple el requisito cuantitativo para su consideración como comerciante minorista en el IGIC.

Cuarto.- Se encuentra sujeta pero exenta del IGIC la entregas de joyas de oro usadas puestas a disposición del adquirente en Canarias, que sea enviadas o exportadas a otro territorio distinto de Canarias por la persona física consultante, por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, siempre y cuando se cumplan, tratándose de una expedición de carácter comercial, los requisitos temporales y formales establecidos en los números 1 y 2.1º del artículo 14 del Real Decreto 2538/1994.

En las declaraciones de exportación (DUA de exportación) que se formalicen a la salida de los bienes de las Islas Canarias podrán adjuntarse una pluralidad de facturas, que deberán consignarse debidamente en la declaración.

Quinto.- En la medida en que las entregas que realiza la persona física consultante consistan en chatarra de oro a empresas que lo fundirán, puede concluirse que no se trata de oro de inversión, concepto que se limita exclusivamente a ciertos lingotes, láminas o monedas de oro que cumplan las características legalmente establecidas, y por tanto la persona física consultante no se encuentra acogido al régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión. Tampoco serán aplicables a las entregas de joyas de oro usadas los regímenes especiales de bienes usados o de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Sexto.- En todo caso, en las entregas que realice la persona física consultante de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994, se invertirá el sujeto pasivo en el adquirente, siempre y cuando se trate de empresarios o profesionales o entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, todo ello de acuerdo con el artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991. Esta inversión se producirá aunque tales adquirentes no se encuentren establecidos en Canarias.

No se producirá la inversión del sujeto pasivo cuando la persona física consultante entrega en Canarias bienes distinto del oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante, dada de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) 659.5 "*Comercio al por menor de artículos de joyería, relojería, platería y bisutería*.", manifiesta que se dedica a la compraventa de oro de segunda mano, es decir, oro comprado a particulares, a los que compra no como joyas, ya que si tienen alguna piedra preciosa o semipreciosa ésta se desmonta y únicamente compra lo que es oro, al que le da un precio según los gramos, sin tener en cuenta diseño ni piedras preciosas

En cuanto a los clientes, este oro de segunda mano lo vende a un único cliente, que es una empresa mayorista de desecho o chatarra, que a su vez lo vende como oro para fundir, destinado a realizar lingotes y láminas.

Se consulta si la venta al empresario mayorista se encuentra exenta de IGIC y, en caso contrario, el tipo impositivo aplicable.

En el supuesto de que dicha venta fuera a un empresario peninsular, si estaría exenta por exportación y, en dicho caso, la forma de acreditar la exportación ante la Administración Tributaria.

Por último, se consulta si existe algún régimen especial para el oro en el IGIC.

SEGUNDO.- Debe advertirse previamente que esta Dirección General de Tributos únicamente es competente, respecto al contenido de la consulta planteada, para resolver las cuestiones relativas al IGIC y no las relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tampoco es competente para pronunciarse en relación a la matrícula del IAE, no obstante, respecto a la afirmación de la consultante de su inscripción en el epígrafe 659.5 *"Comercio al por menor de artículos de joyería, relojería, platería y bisutería*." del IAE, la consulta tributaria vinculante de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de 25 de febrero de 2011, consulta vinculante V0462-11, manifiesta lo siguiente:

"..., la actividad que va a desarrollar consiste en la compra de objetos de oro (pendientes, pulseras, anillos, cadenas,...), a particulares; de los cuales se destinará una parte a la venta a empresas y otra parte a la venta a particulares.

En este caso existirían dos actividades: una, la venta a empresas, de comercio al por mayor (regla 4.ª2.C), b)) y otra, la venta a particulares, de comercio al por menor (regla 4.ª2.D))."

Por tanto, en aplicación de la doctrina citada, no parece correcto el epígrafe de comercio al por menor que cita el consultante para su actividad, al dedicar sus ventas a otras empresas.

TERCERO.- Respecto a la primera de las consultas realizadas (si las actividades de la consultante se encuentran sujetas y exentas de IGIC o no y, en su caso, el tipo impositivo aplicable), el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 5.1 de la Ley 20/1991) y, por último, a los efectos del IGIC se reputarán empresarios o profesionales a quienes realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales (artículo 5.2.1º de la Ley 20/1991).

Respecto a la habitualidad en la actividad empresarial, el artículo 5.3 de la Ley 20/1991 establece la siguiente presunción legal:

"Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas."

El contenido del artículo 3 del Código de Comercio presenta el siguiente tenor literal: *"Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil."*

Conforme a las disposiciones legales citadas con anterioridad, queda claro que la persona física consultante es un empresario a efectos del IGIC y, por tanto, las operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios que la misma realice en Canarias estarán sujetas al IGIC. Con el mismo fundamento, no están sujetas al IGIC las ventas de joyas de oro usadas realizadas a la persona física consultante por particulares puesto que tales bienes no forman parte de patrimonio empresarial o profesional alguno.

Estarán sujetas al IGIC las ventas de joyas de oro usadas realizadas en Canarias a favor de la persona física consultante cuando el vendedor sean una sociedad mercantil o los bienes integren el patrimonio empresarial de un empresario o profesional individual o de un ente sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, siempre y cuando este ente tenga carácter empresarial o profesional.

Establecida la sujeción al IGIC de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice en Canarias la persona física consultante, debemos analizar si resulta aplicable algún supuesto de exención.

Parece desprenderse del texto de la consulta que la persona física consultante se dedica a adquirir joyería usada de oro, y en el caso de adquisición de joyas con piedras preciosas o semipreciosas, su desmonte y devolución al transmitente de la pedrería. Teniendo en cuenta esta circunstancia resulta relevante el supuesto de exención contemplado en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"1. Están exentas de este Impuesto:

(...)

27) Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas. (...)"

El artículo 10.3 de la Ley 20/1991 contempla los requisitos para que un sujeto pasivo disponga de la consideración, a efectos del IGIC, de comerciante minorista:

"3. A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas. (...)"

Del contenido del artículo 10.3 de la Ley 20/1991 se desprende que para que un sujeto pasivo tenga la consideración de comerciante minorista debe cumplir con dos requisitos, a saber:

a) Cualitativo: realizar con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros;

y b) Cuantitativo: la suma de sus contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas en el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

Respecto al primero de los requisitos, manifiesta el consultante que compra oro a particulares, *"a los que compra no como joyas, ya que si tienen alguna piedra preciosa o semipreciosa ésta se desmonta y únicamente compra lo que es oro…*".

Parece desprenderse de dicha descripción que en las adquisiciones de productos íntegramente de oro no realiza ningún proceso que pueda considerarse como transformación, si bien cuando la joyería de oro incluye piedras preciosas o semipreciosas la joya se desmonta y se devuelve la pedrería

al particular. Por tanto, habría que analizar si dicho proceso supone el incumplimiento del requisito cualitativo citado con anterioridad.

El artículo 13.2 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, enumera diversos supuestos que no suponen transformación a efectos del citado requisito cualitativo, son los siguientes

> *"2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciante minorista por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:*
>
> *1º. Las de clasificación y envasado de productos, cuando éstos no sean objeto de transformación alguna.*
>
> *2º. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.*
>
> *3º. El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, embalaje y acondicionamiento.*
>
> *4º. Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.*
>
> *5º. La confección y colocación de cortinas y visillos.*
>
> *6º. La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."*

A juicio de este Centro Directivo, la acción por la que el consultante, en las adquisiciones de joyería con piedras preciosas o semipreciosas en las que la joya se desmonta y se devuelve la pedrería al particular, suponen un acto de transformación de la joya usada, en tanto que, por un lado, no responde a ninguno de los supuestos expresamente excluidos del concepto de transformación señalados con anterioridad, y por otro lado, supone el cambio de la naturaleza del bien objeto de comercialización, que de ser una joya con pedrería preciosa o semipreciosa usada se convierte en una joya semielaborada.

En consecuencia, es posible que la consultante, en su actividad, realice entregas de bienes con o sin transformación, por lo que solo cumpliría el requisito cualitativo respecto a éstos últimos.

No obstante, expresamente se manifiesta que su actividad comercial se dirige a la venta de oro a una única empresa industrial para su fundición, por lo que claramente el consultante incumple el requisito cuantitativo para su consideración como comerciante minorista en el IGIC.

Con independencia de todo ello, se señala expresamente en el texto de la consulta la posibilidad de que las ventas a empresas pueden ser a empresas establecidas fuera del territorio canario; en los casos de ventas a empresas establecidas fuera de Canarias, la exportación puede hacerse por el transmitente, por el adquirente no establecido en Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

Debemos analizar las ventas (entregas de oro) que efectúa la persona física consultante a empresas establecidas fuera de Canarias, distinguiendo las siguientes situaciones:

1) El oro puesto a disposición del adquirente en Canarias es enviado o exportado a otro territorio por la propia persona física consultante.

Esta entrega estará sujeta y exenta al IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 20/1991 que dispone:

"Están exentas:

1. Las entregas de bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente, a Terceros Países por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste."

El desarrollo reglamentario de este artículo legal es el artículo 14.1 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), que dispone lo siguiente:

"Están exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

1. Las entregas de bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien exportados definitivamente a Países terceros por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.

Las entregas de bienes con destino a las zonas marítimas situadas fuera del mar territorial a que se refiere el artículo 2º de este Reglamento tendrán, a efectos de la aplicación del Impuesto, la misma consideración que las entregas de bienes exportados con carácter definitivo a Países terceros.

La exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, entendiéndose producida la misma cuando así lo establezca la legislación aplicable.

A efectos de acreditar su derecho a la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, el duplicado de la declaración en el que se acredite, por diligencia de la Oficina gestora, la salida de los bienes y demás documentos justificativos de la operación."

2) El oro puesto a disposición del adquirente en Canarias es enviado o exportado por el adquirente no establecido en Canarias.

Esta entrega estará sujeta al IGIC pero exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.2 de la Ley 20/1991 que dispone:

"Están exentas:

(...)

2. Las entregas de los bienes, enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la CEE o bien exportados definitivamente, a Terceros Países por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. (...)"

La aplicación de esta exención está condicionada, y tratándose de expediciones de carácter comercial, al cumplimiento de un conjunto de requisitos formales y temporales que se encuentran recogidos en el artículo 14.2 del Real Decreto 2538/1994:

"Están exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

2. Las entregas de los bienes enviados con carácter definitivo a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o bien exportados definitivamente a Países terceros por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, cuando se cumplan las condiciones y requisitos señalados a continuación.

La exención establecida en este número 2 no comprende las entregas de bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.

Los requisitos que condicionan la exención son, en cada caso, los siguientes:

1º. Expediciones de carácter comercial.

Cuando los bienes objeto de las entregas constituyan una expedición comercial:

a) El adquirente o tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste, deberá entregar al proveedor un acuse de recibo de los bienes en el momento en que sean puestos a disposición de aquéllos.

b) Los bienes deberán salir efectivamente del territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de la puesta a disposición de los mismos, entendiéndose producida la salida cuando así lo establezca la legislación aplicable.

c) Las declaraciones de envío al territorio peninsular español, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea o de exportación a Países terceros se cumplimentarán por el proveedor y se presentarán en la Oficina gestora por el adquirente o por el tercero que haya actuado en su nombre y por su cuenta, quienes, en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de la salida de los bienes, remitirán al proveedor el duplicado de las declaraciones con la diligencia de la citada Oficina que acredite dicha salida.

El incumplimiento de los plazos señalados en las letras b) y c) anteriores determinará la obligación del proveedor de liquidar el Impuesto correspondiente a la operación.

d) El proveedor deberá conservar a disposición de la Administración la documentación indicada en el número 1 anterior. (...)"

Respecto a las formalidades inherentes de la gestión de exportaciones, el artículo 120.1 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto, establece, entre otras, la obligación de presentar declaración, cuyo tenor literal es el siguiente:

"1. La salida de bienes fuera del territorio de las Islas Canarias quedará sometida a la presentación de despacho de los mismos ante la Administración Tributaria Canaria, así como a la formulación de una declaración de exportación ante la oficina de dicha Administración correspondiente al lugar de salida de aquéllos."

Esta declaración de exportación puede referirse a diferentes bienes, y podrán adjuntarse varias facturas comerciales, si bien dichas facturas deberán consignarse en el documento de exportación.

3) El oro puesto a disposición del adquirente en Canarias es enviado o exportado por un tercero en nombre y por cuenta del adquirente no establecido en Canarias.

Resulta plenamente aplicable lo expresado en la número 2 anterior.

CUARTO.- Analizado el supuesto de exportaciones de bienes exentas de IGIC, queda por determinar el tipo impositivo aplicable a las operaciones interiores en las que la venta se produce a otros empresarios sin exportación, el anexo II.1.9º de la Ley 20/1991 dispone que el tipo impositivo

incrementado del 13 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las siguientes operaciones:

> *"El tipo incrementado de1 13 por 100 del Impuesto General Indirecto Canario se aplicará a las siguientes operaciones:*
>
> *1. Entregas o importaciones de los bienes que se indican a continuación:*
>
> *(...)*
>
> *9º. Joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales, cultivadas y de imitación, objetos elaborados total o parcialmente con oro, plata o platino, las monedas conmemorativas de curso legal, los damasquinados y la bisutería.*
>
> *No se incluyen en el párrafo anterior:*
>
> *a) Los objetos de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica.*
>
> *b) Los lingotes no preparados para su venta al público, chapas, láminas, varillas, chatarra, bandas, polvo y tubos que contengan oro o platino, siempre que todos ellos se adquieran por fabricantes, artesanos o protésicos para su transformación o por comerciantes mayoristas de dichos metales para su venta exclusiva a fabricantes, artesanos o protésicos.*
>
> *c) Las partes de productos o artículos manufacturados incompletos que se transfieran entre fabricantes para su transformación o elaboración posterior.*
>
> *A efectos de este impuesto se consideran piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa."*

Por tanto, con carácter general tributa al tipo impositivo incrementado del 13 por 100 la entrega de joyas de oro, salvo que se den algunas de las circunstancias objetivas y subjetivas expresadas en las letras a), b) y c) del Anexo II.1.9º de la Ley 20/1991, en cuyo caso será aplicable el tipo impositivo general del 5 por 100, conforme a lo previsto en el artículo 27.1.4º de la Ley 20/1991 y en la Disposición adicional octava.Uno.3 del mismo cuerpo legal.

QUINTO.- En cuanto a la consulta sobre si por la actividad de entrega de oro se puede acoger a algún tipo de régimen especial en el IGIC, en primer lugar nos referiremos al régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión, en el que debe indicarse que este régimen especial, regulado en el artículo 58 ter de la Ley 20/1991, gira en torno al concepto de oro de inversión que viene recogido en el número 2 de este artículo en los siguientes términos:

> *"2. A efectos de lo dispuesto en la presente Ley, se considerará oro de inversión:*

1º. Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el anexo III de esta Ley.

2º. Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.

b) Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.

c) Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.

d) Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por 100 al valor de mercado del oro contenido en ellas.

En todo caso, se entenderá que los requisitos anteriores se cumplen en relación con las monedas de oro incluidas en la relación que, a tal fin, se publicará en el "Diario Oficial de las Comunidades Europeas" con anterioridad al 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas como oro de inversión durante el año natural siguiente a aquél en que se publique la relación citada o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente."

Por otra parte, el Anexo III de la Ley 20/1991 establece el peso de los lingotes o láminas de oro a efectos de su consideración como oro de inversión, y presenta el siguiente tenor literal:

"Se considerarán oro de inversión a efectos de esta ley los lingotes o láminas de oro de Ley igual o superior a 995 milésimas y que se ajusten a alguno de los pesos siguientes, en la forma aceptada por los mercados de lingotes:

12,5 kilogramos.

1 kilogramo.

500 gramos.

250 gramos.

100 gramos.

50 gramos.

20 gramos.

10 gramos.

5 gramos.

2,5 gramos.

2 gramos.

100 onzas.

10 onzas.

5 onzas.

1 onza.

0.5 onzas.

0,25 onzas.

10 tael.

5 tael.

1 tael.

10 tolas."

Describe la persona física consultante que las mercancías que vende a otras empresas es oro adquirido a particulares cuyo destino final será la entrega a empresas que lo fundirán, por lo que puede concluirse que no se trata de oro de inversión, concepto que se limita exclusivamente a ciertos lingotes, láminas o monedas de oro que cumplan las características legalmente establecidas, ya citadas con anterioridad, y por tanto el consultante, en función de lo manifestado en su escrito de consulta, no se encuentra sujeto al régimen especial establecido en el artículo 58 ter de la Ley 20/1991.

Otros regímenes especiales en el IGIC se refieren al Régimen especial de los bienes usados (artículo 52 de la Ley 20/1991) y al Régimen de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (artículo 53 de la Ley 20/1991).

Respecto al primero, basta decir que a efectos del Régimen especial de los bienes usados en el IGIC no tienen la condición de bienes usados "*los integrados total o parcialmente por piedras preciosas o metales preciosos, o bien por perlas naturales o cultivadas*" (artículo 52.2.6º de la Ley 20/1991) lo que descarta la aplicación del primero de los regímenes citados. En segundo lugar, el artículo 53.2º de la Ley 20/1991 también excluye del Régimen de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección las entregas de bienes *"integrados total o parcialmente por perlas naturales o cultivadas, piedras o metales preciosos"*. En definitiva, ninguno de dichos regímenes especiales puede ser aplicado por el consultante.

SEXTO.- Por último, debe analizarse si resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991 a las entregas de de oro efectuadas por la persona física consultante.

Exclusivamente en lo que se refiere a las entregas de oro, la normativa del IGIC contiene una peculiaridad relevante en estos supuestos, en concreto se produce el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo en el adquirente (siempre y cuando sea un empresario o profesional, un ente público o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional) cuando se trata de entregas de oro

sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, todo ello de acuerdo con el artículo 19.1.2º.b) de la Ley 20/1991 que presenta el siguiente tenor:

> *"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
> *(...)*
> *2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*
> *(...)*
> *b) Cuando consistan en entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas."*

El desarrollo reglamentario de este último artículo viene contenido en el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994, que dispone lo siguiente:

> *"Se considerará oro sin elaborar o producto semielaborado de oro el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final."*

El mecanismo de inversión del sujeto pasivo se aplicará incluso aunque el adquirente se trate de un empresario o profesional, un ente público o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, no establecido en las Islas Canarias.

De no tratarse de la entrega de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, ya sea porque el oro comercializado no reúna los requisitos mencionados o simplemente se trate de otros metales preciosos, no se produciría el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, salvo que salieran a colación las causas generales que determinan su aplicación conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 (entrega realizadas por no establecidos en Canarias empresarios o profesionales, entes públicos o personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, todos ellos establecidos en Canarias), que en este caso no son pertinentes al resultar la persona física consultante un sujeto pasivo establecido en las Islas Canarias.

En todo caso, cuando el adquirente es un particular en ningún caso se producirá la inversión del sujeto pasivo.

SÉPTIMO.- A la vista de estos razonamientos, es criterio vinculante de la Dirección General de Tributos que:

Primero. Se encuentra sujeta al IGIC la entrega en Canarias de oro que realiza la empresaria persona física consultante, con independencia del adquirente del mismo.

Se encuentra sujeta al IGIC la adquisición en Canarias de joyas de oro usadas que la persona física consultante realiza, siempre que el vendedor sea un empresario o profesional y el bien vendido se encuentre integrado en su patrimonio empresarial o profesional. No se encuentra sujeta al IGIC la entrega efectuada por un particular de joyería de oro usada en favor de la persona física consultante, o por un ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que este ente no tenga carácter empresarial o profesional.

Segundo. La entrega de joyería de oro usada sujeta al IGIC tributa con carácter general al tipo incrementado del 13 por 100, salvo que se den las circunstancias objetivas y subjetivas previstas en las letras a), b) y c) del Anexo II.1.9º de la Ley 20/1991, en cuyo supuesto la entrega tributa al tipo general del 5 por 100.

Tercero. Si bien parece desprenderse que la adquisición de joyería usada de oro que realiza la persona física consultante es para su posterior entrega sin transformación, o bien en las joyas en las que se incorpore pedrería preciosa o semipreciosa se desmonta y se adquiere únicamente el oro - lo que, a juicio de este Centro Directivo, supone un proceso de transformación - expresamente se manifiesta que el o los clientes de la persona física consultante son exclusivamente empresas industriales para su fundición, por lo que el consultante incumple el requisito cuantitativo para su consideración como comerciante minorista en el IGIC.

Cuarto.- Se encuentra sujeta pero exenta del IGIC la entregas de joyas de oro usadas puestas a disposición del adquirente en Canarias, que sea enviadas o exportadas a otro territorio distinto de Canarias por la persona física consultante, por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste, siempre y cuando se cumplan, tratándose de una expedición de carácter comercial, los requisitos temporales y formales establecidos en los números 1 y 2.1º del artículo 14 del Real Decreto 2538/1994.

En las declaraciones de exportación (DUA de exportación) que se formalicen a la salida de los bienes de las Islas Canarias podrán adjuntarse una pluralidad de facturas, que deberán consignarse debidamente en la declaración.

Quinto.- En la medida en que las entregas que realiza la persona física consultante consistan en chatarra de oro a empresas que lo fundirán, puede concluirse que no se trata de oro de inversión, concepto que se limita exclusivamente a ciertos lingotes, láminas o monedas de oro que cumplan las características legalmente establecidas, y por tanto la persona física consultante no se encuentra acogido al régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión. Tampoco serán aplicables a las entregas de joyas de oro usadas los regímenes especiales de bienes usados o de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Sexto.- En todo caso, en las entregas que realice la persona física consultante de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994, se invertirá el sujeto pasivo en el adquirente, siempre y cuando se trate de empresarios o profesionales o entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, todo ello de acuerdo con el artículo

19.1.2º.b) de la Ley 20/1991. Esta inversión se producirá aunque tales adquirentes no se encuentren establecidos en Canarias.

No se producirá la inversión del sujeto pasivo cuando la persona física consultante entrega en Canarias bienes distinto del oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas, definidos conforme establece el artículo 42.1.2º.b) del Real Decreto 2538/1994.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 10 de abril de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván