Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1934 (09/04/19)

ESTA CONSULTA MODIFICA EL CRITERIO CONTENIDO EN LA CONSULTA Nº 1484 DE 10/04/2012

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Tres Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante está 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*".

Asimismo está dada de alta en el epígrafe 619.3 "*Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de relojería*" dado que se dedica a la compraventa de oro de segunda mano. A este respecto manifiesta que se dedica a la compra de oro a particulares en dos formas:

a) Si la joya que entrega el particular tiene alguna piedra preciosa, semipreciosa o sintética, la joya se desarma y se devuelve la piedra al cliente y únicamente se compra lo que es oro, al que le da un precio según los gramos, sin tener en cuenta diseño ni las piedras preciosas, semipreciosas o sintéticas que son objeto de devolución.

b) Se adquiere bienes que contienen oro (relojes, anillos, colgantes, pulseras, etc.), se paga el precio estimado del bien, realizando la estimación en función del peso del oro que contiene y, en su caso, se realiza un proceso de desarme del bien adquirido para separar el oro del resto de componentes que no disponen de tal naturaleza.

El oro obtenido del proceso de desarme, una vez machacado, lo entrega a una empresa fundidora. Parte del material resultante del desarme que se considera útil y que no sea oro, puede ocasionalmente ser objeto de venta a otros empresarios o profesionales.

Se consulta si las operaciones descritas tienen la consideración de operaciones de transformación, procediendo en consecuencia la exclusión de las ventas realizadas a la empresa fundidora y otros empresarios del cómputo previsto en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Las operaciones de desarme o desguace que describe la entidad mercantil consultante no disponen de la consideración de transformación; tampoco tiene la consideración de transformación el machacado del oro, por lo que las contraprestaciones de las entregas de oro que realiza la entidad mercantil consultante a la empresa fundidora, así como las contraprestaciones de las entrega de otras piezas reutilizables resultante del desarme o desguace, deben tenerse en cuenta en el cálculo del porcentaje a que hace referencia el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, puesto que tales entregas se desarrollan en el ejercicio de una actividad comercial.

La presente consulta modifica el criterio contenido en la consulta 1484 de 10 de abril de 2012

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante está 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*".

Asimismo está dada de alta en el epígrafe 619.3 "*Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de relojería*" dado que se dedica a la compraventa de oro de segunda mano. A este respecto manifiesta que se dedica a la compra de oro a particulares en dos formas:

a) Si la joya que entrega el particular tiene alguna piedra preciosa, semipreciosa o sintética, la joya se desarma y se devuelve la piedra al cliente y únicamente se compra lo que es oro, al que le da un precio según los gramos, sin tener en cuenta diseño ni las piedras preciosas, semipreciosas o sintéticas que son objeto de devolución.

b) Se adquiere bienes que contienen oro (relojes, anillos, colgantes, pulseras, etc.), se paga el precio estimado del bien, realizando la estimación en función del peso del oro que contiene y, en su caso, se realiza un proceso de desarme del bien adquirido para separar el oro del resto de componentes que no disponen de tal naturaleza.

El oro obtenido del proceso de desarme, una vez machacado, lo entrega a una empresa fundidora. Parte del material resultante del desarme que se considera útil y que no sea oro, puede ocasionalmente ser objeto de venta a otros empresarios o profesionales.

Se consulta si las operaciones descritas tienen la consideración de operaciones de transformación, procediendo en consecuencia la exclusión de las ventas realizadas a la empresa fundidora y otros empresarios del cómputo previsto en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- El concepto de comerciante minorista, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone lo siguiente:

> *"Tres.- 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, a sus entidades gestoras o*

colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras.

El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

b) Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte previas a la entrega de los bienes transmitidos.

c) 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, calificación, embalaje y acondicionamiento.

d) Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

e) La confección y colocación de cortinas y visillos.

f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."

Del contenido de este precepto 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.

A los efectos de la contestación de la presente solo analizaremos el requisito cualitativo. No obstante, antes de entrar en el análisis de este requisito estimamos conveniente efectuar una matización respecto al requisito cuantitativo, dado que la entidad mercantil consultante manifiesta que está dada de alta en un epígrafe del IAE de comercio al por menor (659.5 "*Comercio al por menor de artículos de joyería, relojería, platería y bisutería*") y en

otro epígrafe del IAE de comercio al por mayor (619.3 "*Comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de relojería*"): en ningún caso un sujeto pasivo podrá tener simultáneamente la consideración de comerciante minorista respecto a la entrega de unos bienes en el desarrollo de una actividad comercial, y de comerciante no minorista en la entrega de otros bienes en el desarrollo de una actividad comercial; si tiene la entidad mercantil consultante la consideración de comerciante minorista, las entregas de bienes que realice en desarrollo de su actividad comercial se encontrarán exentas del IGIC con independencia que las efectúen bajo el ámbito del epígrafe del IAE 659.5 o del epígrafe 619.3.

El requisito cualitativo implica que el bien mueble o semoviente que entrega el sujeto pasivo no debe haber sido objeto de fabricación, elaboración o manufactura por el propio sujeto pasivo o por encargo de éste. Las expresiones "fabricación", "elaboración" o "manufactura", se unifican en la regulación del IGIC en una única: transformación.

El número 3 del artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 no establece un concepto positivo de transformación, sino un concepto negativo puesto que enuncia una relación de operaciones que no se consideran de transformación, pero, a juicio de este centro directivo, no es una relación cerrada sino aclaratoria.

La primera operación que expone la entidad mercantil consultante para determinar si el oro que entrega deriva o no del desarrollo de una actividad comercial es la siguiente: adquiere una joya a un particular; si tiene alguna piedra preciosa, semipreciosa o sintética la joya se desarma por parte de la entidad mercantil consultante y se devuelve la piedra al cliente y únicamente se compra lo que es oro, al que le da un precio según los gramos, sin tener en cuenta diseño ni las piedras preciosas, semipreciosas o sintéticas que son objeto de devolución. El oro adquirido es objeto de machacado y se entrega a una empresa fundidora.

Respecto a igual operación, la extinta Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Canarias (consulta 1484 de 10 de abril de 2012) consideró que "*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",* dado que implica el cambio de la naturaleza del bien: de ser una joya con pedrería preciosa o semipreciosa usada se convierte en una joya semielaborada.

Este criterio administrativo debe ser objeto de modificación por las siguientes razones:

- Como hemos indicado con anterioridad, la relación de procesos que el artículo 50.Tres.3º de la Ley 20/1991 contempla como no operaciones de transformación es de naturaleza aclaratoria y en ningún caso una relación cerrada, por lo que pueden existir operaciones no citadas en dicho precepto que no constituyen operaciones de transformación y, en este sentido, nos remitimos al análisis que posteriormente realizaremos del segundo supuesto que expone la entidad mercantil consultante.

- El desarme de la joya para devolver la piedra preciosa, semipreciosa o sintética al particular y el previo machacado del oro adquirido para su entrega a la empresa fundidora, no constituyen procesos de transformación, como también veremos en el examen del segundo supuesto que menciona la entidad mercantil consultante en su escrito. Lo señalado es con independencia de que el proceso de desarme de la joya se realice con carácter previo o

posterior a la entrega del particular, la realidad fáctica de la operación descrita por la entidad mercantil consultante es que adquiere oro y entrega oro.

Lo expresado en el párrafo anterior es también con independencia de la forma de determinación del precio a abonar por la entidad mercantil consultante al particular.

La segunda operación que expone la entidad mercantil consultante para determinar si el oro que entrega deriva o no del desarrollo de una actividad comercial es la siguiente: adquiere bienes que contienen oro (relojes, anillos, colgantes, pulseras, etc.), se desarma el bien para separar el oro del resto de componentes que no disponen de tal naturaleza, se machaca el oro para su entrega a la empresa fundidora. El resto del material resultante del desarme, que no sea oro, puede ocasionalmente ser objeto de venta a otros empresarios o profesionales.

En este supuesto no se adquiere oro sino un bien que contiene oro, se desarma y se entrega el oro resultante del proceso de desarme y, ocasionalmente, parte del resto de bienes considerados útiles.

En este supuesto se adquiere un bien, se desarma y se entregan bienes de otra naturaleza. A título de ejemplo, se adquiere un reloj, se desarma y se entregan, de forma separada, el oro y la correa metálica. La cuestión a analizar es si la entrega de bienes de distinta naturaleza al adquirido supone que el proceso de desarme tenga la consideración de transformación.

La operación de desarme que se ha descrito no se encuentra dentro de las enumeradas en el artículo 50.Tres.3º de la Ley 4/2012 como no transformación, pero, reiteramos, ello no implica que automáticamente se considere como transformación por las razones ya expuestas con anterioridad.

Para decidir en este supuesto planteado si nos encontramos o no ante una operación de transformación resulta relevante, a juicio de este centro directivo, acudir a la estructura y notas explicativas de la NACE Rev. 2, advirtiendo que desarmar y desguazar son verbos sinónimos conforme al diccionario de sinónimos de la Real Academia Española de la Lengua.

El código 38.31 presenta el siguiente tenor (en subrayado es nuestro):

"*38.31 Separación y clasificación de materiales*

Esta clase comprende el desguace de todo tipo de equipos (automóviles, barcos, ordenadores, televisores, etc.) para la recuperación de materiales.
Esta clase no comprende:
- la eliminación de bienes usados, como frigoríficos, para eliminar los residuos nocivos (véase 38.22)
- el desguace de automóviles, barcos, ordenadores, televisores y otros equipos para obtener y revender piezas que pueden volver a usarse (véase la sección G)"

La citada sección G tiene la rúbrica siguiente "COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR; REPARACIÓN DE VEHÍCULOS DE MOTOR Y BICICLETAS" y, conforme a sus notas generales, comprende:

"*(…) el comercio al por mayor y al por menor (venta sin transformación) de todo tipo de mercancías, (….).*

Se considera que la venta sin transformación comprende las operaciones habituales (o manipulaciones) relacionadas con el comercio, por ejemplo, la clasificación y agrupación de mercancías, su mezcla (combinación) (por ejemplo, vino o arena), embotellado (con o sin lavado previo de la botella), empaquetado, división de la mercancía a granel y reempaquetado para su distribución en pequeños lotes, almacenamiento (incluido congelado y refrigerado).
(...)
El comercio al por mayor es la reventa (venta sin transformación) de productos nuevos y usados a minoristas; el comercio entre empresas, tales como la venta a usuarios industriales, comerciales, institucionales o profesionales; o la reventa a otros mayoristas; o bien actuando como intermediarios al comprar mercancías a dichas personas o empresas o vendérselas a las mismas.
(…)
El comercio al por menor consiste en la reventa (venta sin transformación) de productos nuevos y usados principalmente al público en general para su consumo o utilización personal o doméstica, en tiendas, grandes almacenes, puestos, empresas de venta por correo, vendedores a domicilio, vendedores ambulantes, economatos, empresas de subastas, etc. (...)"

El código 46.77, integrado dentro de esta sección G, expresa (el subrayado es nuestro):

"46.77 Comercio al por mayor de chatarra y productos de desecho

Esta clase comprende:
- el comercio al por mayor de desechos metálicos y no metálicos y de chatarra, así como de materiales para reciclar, incluida la recogida, clasificación, separación, desguace de bienes usados, como automóviles, con el fin de obtener partes reutilizables, (re-)embalaje, almacenamiento y distribución, pero sin un verdadero proceso de transformación. Además, los desechos comprados y vendidos siguen manteniendo un valor.
Esta clase comprende también:
- el desguace de automóviles, ordenadores, televisores y otros equipos para obtener y revender piezas que pueden volver a usarse. (...)"

La reventa de las piezas que puedan volver a usarse derivada del previo desguace de un automóvil tiene la consideración de entrega en el desarrollo de una actividad comercial, puesto que la operación de desguace efectuada en el automóvil no tiene la consideración de transformación. Pues bien, lo expuesto es perfectamente trasladable, por ejemplo, a la adquisición de un reloj para su desarme o desguace y entrega del oro que contiene y demás piezas reutilizables.

Como ya se ha manifestado anteriormente, la consideración de entrega realizada en el desarrollo de una actividad comercial es con independencia de que el oro se entregue después

de ser machacado por la entidad mercantil consultante, y la forma de determinación del precio a abonar por la entidad mercantil consultante al particular.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que las operaciones de desarme o desguace que describe la entidad mercantil consultante no disponen de la consideración de transformación; tampoco tiene la consideración de transformación el machacado del oro, por lo que las contraprestaciones de las entregas de oro que realiza la entidad mercantil consultante a la empresa fundidora, así como las contraprestaciones de las entrega de otras piezas reutilizables resultante del desarme o desguace, deben tenerse en cuenta en el cálculo del porcentaje a que hace referencia el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, puesto que tales entregas se desarrollan en el ejercicio de una actividad comercial.

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, 9 de abril de 2019

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González