



Roj: **STS 123/2020 - ECLI:ES:TS:2020:123**

Id Cendoj: **28079130022020100010**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/01/2020**

Nº de Recurso: **3297/2016**

Nº de Resolución: **68/2020**

Procedimiento: **Recurso de casación para la unificación de doctrina**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 5906/2016,**
STS 123/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 68/2020

Fecha de sentencia: 24/01/2020

Tipo de procedimiento: REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA

Número del procedimiento: 3297/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/01/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

REC. CASACION PARA LA UNIFICACION DE DOCTRINA núm.: 3297/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 68/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 24 de enero de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3297/2016, interpuesto por la entidad **HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL**, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Mónica Vázquez Couceiro, contra la sentencia de 18 de julio de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, recaída en el procedimiento ordinario núm. 15613/2015 instado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 5 de junio de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 15/2791/2013 y 15/2792/2013 formuladas frente al acuerdo dictado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Jefatura Territorial de A Coruña de la Concellería de Facenda de la Xunta de Galicia, por el que se confirma la propuesta de liquidación contenida en el Acta de Disconformidad número A02 20131500014, liquidación núm. 511120000205, concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y cuantía 40.808,58 euros, así como contra acuerdo sancionador dictado por el citado Servicio por infracción tributaria leve, e importe de 19.045,26 euros.

Han sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el abogado del Estado, y la **XUNTA DE GALICIA**, representada y defendida por su letrada.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Se iniciaron actuaciones inspectoras por el Servicio de Inspección Tributaria de la Jefatura Territorial de A Coruña de la Concellería de Facenda de la Xunta de Galicia en relación con la entidad HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL, con fecha 25 de mayo de 2012, para la comprobación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["ITPAJD"] por la adquisición de metales preciosos usados, requiriéndose de la obligada tributaria que aportara -y así lo hizo- copias de los Libros Registros de Compraventa de Metales Usados a que se refiere el artículo 91 del Real Decreto 197/1988, del 22 de febrero, por lo que se aprueba la legislación de la Ley de objetos fabricados con metales preciosos, relativos a los establecimientos que tenga o tuviera abiertos en todo el territorio nacional dedicados a dicha actividad durante el periodo comprendido desde el 1 de junio de 2008 al 30 de marzo de 2012, no constando la presentación de la autoliquidación el impuesto correspondiente al hecho imponible.

Realizadas las actuaciones inspectoras por el referido Servicio, se comprueba que, de acuerdo con los datos que constan en los libros registro, la obligada tributaria efectuó compras a particulares de objetos de la mencionada naturaleza por un importe total, en el periodo comprendido entre el 01/11/2010 y el 31/05/2012, de 716.120,82 euros y de 236.142,45 euros, respectivamente, en los establecimientos sitios en la calle Hórreo, 9-11, y Santiago de Chile, 14, ambos en Santiago de Compostela, lo que, a juicio de la Inspección, suponía la sujeción al ITPAJD con un gravamen del 4%.

El día 16 de mayo de 2013 se notificó a HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL acuerdo del inspector jefe del Servicio de Inspección Tributaria de la Jefatura Territorial de A Coruña de la Concellería de Facenda de la Xunta de Galicia (de fecha 7 de mayo) por el que se confirma la propuesta de liquidación contenida en el Acta de Disconformidad núm. A02 20131500014, liquidación núm. 511120000205, concepto ITPAJD, y cuantía 40.808,58 euros, por las adquisiciones onerosas a particulares de joyas y de objetos de oro y plata, en el ejercicio de su actividad económica, en el periodo comprendido entre el 01.11.2010 y el 31.05.2012, respecto de las que no había formulado las correspondientes autoliquidaciones. La resolución, entre otras cosas, señala:

"Por su parte, el Tribunal Supremo, en Sentencia para la unificación de la doctrina de fecha 16 de diciembre de 2011, estudia el régimen de tributación de la transmisión onerosa efectuada por particulares, rechazando las alegaciones basadas en la Sentencia del mismo de fecha 18 de enero de 1996 rechazando las alegaciones basadas en la Sentencia del mismo Tribunal de fecha 18 de enero de 1996 (que es la que presenta el contribuyente) por referirse principalmente a un contexto diferente (1982-1986), en el que aún estaba vigente la comprobación del impuesto sobre el tráfico de empresas.



Pues bien, la reciente sentencia del Alto Tribunal, en su fundamento quinto, señala que, aunque hubiese identidad objetiva entre la transmisión de inmuebles y la de objetos de oro (que es la que presentaba el recurrente), el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación. Si el transmitente es un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y en caso contrario, a ITP.

En este caso, siendo el transmitente un particular, la transmisión está sujeta al ITP, conforme a lo que prevé con carácter general el artículo 7.1.a) que dispone que están sujetas a dicho Impuesto "las transmisiones onerosas por actos Ínter vivos de toda clase de bienes y **derechos** que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas". Se advierte, por otra parte, que los demás elementos de la liquidación se basan en los datos de adquisiciones aportados por el contribuyente por lo que, de conformidad con lo señalado, se desestiman las alegaciones del obligado".

En virtud de los hechos descritos, mediante resolución de 8 de mayo de 2013, el mencionado inspector jefe apreció la concurrencia de una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e impuso a HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL una sanción de 19.045,26 euros.

SEGUNDO.- Contra la liquidación y la sanción citadas HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL instó reclamaciones económico-administrativas -núms. 15/2791/2013 y 15/2792/2013-, que fueron desestimadas por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 5 de junio de 2015, que contiene el siguiente razonamiento:

" De acuerdo con el artículo 5 Uno a) y Dos de la LIVA , se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, es decir, aquellas 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. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

De ello se concluye que la transmisión de objetos de oro y otros metales preciosos estarán sujetas al ITPyAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que dichas transmisiones se realicen por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o cuando constituyan entregas de bienes sujetas al IVA.

Por lo tanto, cuando como en el caso que nos ocupa, las transmisiones de dichos bienes muebles hacen por particulares, dichas transmisiones están sujetas al ITP y AJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, a la que no le alcanza ninguno de los beneficios fiscales establecidos en el artículo 45, y ello con independencia de la condición del adquirente, habida cuenta que el apartado 5 del artículo 7 del texto refundido vincula la no sujeción de la condición de empresario o profesional de la persona que transmite los bienes y no a la del sujeto pasivo del Impuesto, que conforme al artículo 8, letra a) es el que los adquiere, esto es, el hoy recurrente" (FD II).

TERCERO.- Frente a la Resolución desestimatoria del TEAR de Galicia, la representación procesal de HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL promovió recurso contencioso- administrativo núm. 15613/2015, que fue desestimado por sentencia de 18 de julio de 2016 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con base, entre otros, en los siguientes razonamientos:

" 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 IV A 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.º a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos imponibles 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" (FJ 2º).

CUARTO.- Contra la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia la representación procesal de la mercantil HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL, mediante escrito presentado el 29 de septiembre de 2016, formuló recurso de casación para la unificación de doctrina con fundamento en que la resolución impugnada, al confirmar las liquidaciones efectuadas por la Administración tributaria en concepto de ITPAJD por las adquisiciones onerosas realizadas por la recurrente (que se acogió al criterio mantenido por nuestra sentencia de 18 de enero de 1996) a particulares de joyas y objetos de oro y plata en el ejercicio de su actividad económica, y mantener que conforme a un criterio lógico y finalista "no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, pues ello supondría la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario", "por lo que 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" (pág. 3), contradice el criterio establecido por las sentencias de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 340/2015, de 16 de julio de 2015 (recurso núm. 195/2014; Id Cendoj: 46250330042015100305), y de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm. 240/2015, de 6 de mayo de 2015 (recurso núm. 15428/2014; Id Cendoj: 15030330042015100214), y núm. 528/2015, de 18 de noviembre de 2015 (recurso núm. 15300/2014; Id Cendoj: 15030330042015100500).

Además, al mantener dicho criterio, la resolución judicial recurrida infringiría el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ["TRLITPAJD"].

QUINTO.- Mediante escrito de 14 de noviembre de 2016, el Abogado del Estado formuló oposición al recurso, solicitando la desestimación del mismo, por entender que, aunque no se discute la concurrencia en el presente caso la existencia de las identidades exigidas por la Ley, la sentencia recurrida mantiene la doctrina correcta porque la transmisión de oro o metales preciosos a cambio de un precio, no estando sujeta a IVA, "es una transmisión onerosa "inter vivos" de un bien integrado en el patrimonio de una persona y, en consecuencia, se realiza el hecho imponible descrito en el art. 7.1.A) LITP, salvo si concurriera el supuesto de no sujeción previsto en el apartado 5 del citado precepto" (pág. 7), siendo además aplicable la doctrina contenida en nuestras sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011.

SEXTO.- Mediante escrito de 21 de diciembre de 2015, la letrada de la Xunta de Galicia formuló oposición al recurso, solicitando la desestimación del mismo, por entender que "la recurrente parte de una premisa equivocada porque considera que se aplicará el Art 7.5 [TRLITPAJD] cuando en las operaciones" controvertidas intervenga un empresario, pero lo "cierto es que no hace una correcta interpretación del precepto ya que no estarán sujetas al ITP la transmisión si en la misma interviene un empresario en el ejercicio de su actividad como transmitente o adquirente pero sí estarán sujetas estas operaciones al ITP si el transmitente es un particular", siendo este el criterio seguido por el Tribunal Supremo en las sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011.

SÉPTIMO.- Mediante providencia de 20 de julio de 2017, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, y se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 9 de enero de 2018.

Por providencia de 19 de diciembre de 2017, se acordó lo siguiente: "En esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se siguen diversos recursos de casación (núms. 163/2016, 285/2016, 206/2016, 148/2017 y 28/2017) sobre la misma cuestión litigiosa que la aquí se plantea, habiéndose acordado en dichos expedientes, por considerarlo imprescindible para resolver, con suspensión del plazo para dictar sentencia, oír a las partes para que aleguen lo que convenga a su **derecho** sobre la procedencia de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el siguiente extremo:

Si la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como jurisprudencia del TJUE que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del IVA a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando:

1. El objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario,
- 2.. Se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial y



3. La legislación aplicable en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional, deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas.

En atención a lo anterior, procede declarar la suspensión del señalamiento que venía acordado en el presente procedimiento para el día 9 de enero de 2018, hasta que se dicte resolución en los citados recursos de casación".

Por providencia de 13 de junio de 2019, se decidió que "[h]abiéndose publicado en la página www.curia.europa.eu con fecha 12 de junio de 2019 la sentencia que resuelve la cuestión prejudicial C-185/18 en respuesta a la cuestión prejudicial suscitada por esta Sala en el recurso de casación 163/2016, [se diese] traslado a las partes de este recurso, para que, en el plazo de diez días, aleg[asen] lo que a su **derecho** convenga sobre la incidencia de dicho pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para la resolución del mismo".

Mediante escrito de 2 de junio de 2019, la representación procesal de HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL alegó lo que a su **Derecho** convino. Y lo propio hizo el abogado del Estado por escrito de 21 de junio de 2019.

OCTAVO.- Por providencia de 2 de septiembre de 2019, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, y se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 12 de noviembre de 2019, fecha en la que se inició la discusión del asunto, que se prolongó en sesiones posteriores hasta llegar a la decisión que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina.

El presente recurso de casación para la unificación de doctrina se interpone por HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL contra la sentencia de 18 de julio de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, recaída en el procedimiento ordinario núm. 15613/2015 instado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 5 de junio de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. 15/2791/2013 y 15/2792/2013 formuladas frente al acuerdo dictado por el Servicio de Inspección Tributaria de la Jefatura Territorial de A Coruña de la Concillería de Facenda de la Xunta de Galicia, por el que se confirma la propuesta de liquidación contenida en el Acta de Disconformidad número A02 20131500014, liquidación núm. 511120000205, concepto Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y cuantía 40.808,58 euros, así como contra acuerdo sancionador dictado por el citado Servicio por infracción tributaria leve, e importe de 19.045,26 euros.

En lo que interesa exclusivamente para la resolución del presente recurso, la referida sentencia desestima el recurso con base en el siguiente razonamiento: "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" compras de oro, plata y joyas a particulares "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 IV A 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 1º .a) y 4º .1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos imponibles 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" (FJ 2º).

SEGUNDO.- La posición de las partes.

La representación de HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL funda el recurso de casación para la unificación de doctrina en que la sentencia impugnada, al confirmar las liquidaciones efectuadas por la Administración tributaria en concepto de ITPAJD por las adquisiciones onerosas realizadas por la citada entidad a particulares de joyas y



objetos de oro y plata en el ejercicio de su actividad económica, y mantener que conforme a un criterio lógico y finalista "no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, pues ello supondría la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario", "por lo que 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" (pág. 3), además de infringir el artículo 7 TRLITPAJD, contradice el criterio establecido por las sentencias de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 340/2015, de 16 de julio de 2015, y de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm. 240/2015, de 6 de mayo de 2015, y núm. 528/2015, de 18 de noviembre de 2015.

Por su parte, el Abogado considera que la sentencia recurrida mantiene la doctrina correcta porque las transmisiones de oro o metales preciosos a cambio de un precio, no estando sujeta a IVA, "es una transmisión onerosa "inter vivos" de un bien integrado en el patrimonio de una persona y, en consecuencia, se realiza el hecho imponible descrito en el art. 7.1.A) LITP, salvo si concurriera el supuesto de no sujeción previsto en el apartado 5 del citado precepto" (pág. 7), siendo además aplicable la doctrina contenida en nuestras sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011.

Y, finalmente, la letrada de la Xunta de Galicia entiende que "la recurrente parte de una premisa equivocada porque considera que se aplicará el Art 7.5 [TRLITPAJD] cuando en las operaciones" controvertidas intervenga un empresario, pero lo "cierto es que no hace una correcta interpretación del precepto ya que no estarán sujetas al ITP la transmisión si en la misma interviene un empresario en el ejercicio de su actividad como transmitente o adquirente pero sí estarán sujetas estas operaciones al ITP si el transmitente es un particular", siendo este el criterio seguido por el Tribunal Supremo en las sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011.

TERCERO.- Naturaleza, finalidad y requisitos del recurso de casación para la unificación de doctrina.

Para la resolución del presente recurso es preciso comenzar recordando que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye un cauce impugnativo "excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho" que tiene como finalidad "potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento" [entre muchas otras, Sentencia de 14 de febrero de 2006 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2764/2000), FD Quinto], y "exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiéndose que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna" [entre las últimas, Sentencias de 4 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 62/2004), FD Quinto, y de 20 de mayo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 72/2003), FD Tercero].



Pues bien, a la luz de la doctrina que acabamos de sintetizar es claro -y nadie discute- que se dan los requisitos que establece el artículo 96.1 LJCA, en la medida en que efectivamente existe la contradicción alegada por la actora entre la sentencia impugnada y las que se citan de contraste.

CUARTO.-Resolución de la contradicción entre la sentencia impugnada y las de contraste. Doctrina correcta. Remisión íntegra a la sentencia núm. 1694/2019, de 11 de diciembre (recurso de casación núm. 163/2016) dictada en relación con un supuesto idéntico al que aquí se analiza.

Se aprecia, por lo tanto, la identidad de los hechos objeto de enjuiciamiento en la sentencia impugnada y en las que se aportan de contraste, así como la igualdad de situación procesal entre los sujetos y la identidad de pretensiones. Y, partiendo de esta identidad, no debe olvidarse que, como hemos puesto de relieve en la Sentencia de 19 de diciembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 131/2008), " *la finalidad esencial de esta modalidad de casación no es tanto corregir la eventual infracción legal en que haya podido incidir la sentencia impugnada, cuando en reducir a la unidad los criterios judiciales diseminados y discrepantes*" (FD Segundo).

Así las cosas, la doctrina correcta es la contenida en la sentencia del Tribunal Supremo núm. 1694/2019, de 11 de diciembre (recurso de casación núm. 163/2016), en la que se abordó, precisamente, una cuestión idéntica a la que constituye el objeto del presente proceso: si a tenor de la normativa aplicable (representada aquí por el texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) deben entenderse sujetas a la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" las operaciones por las que un particular vende a un empresario (que actúa en el ejercicio de su actividad) objetos de oro, plata o metales preciosos.

En el fundamento jurídico tercero de dicha sentencia se justifica la decisión de considerar sujetas tales operaciones partiendo de la relación del IVA y de TPO. Y se hace en los siguientes términos literales:

*"1. Es común diferenciar estas dos figuras de la imposición indirecta de nuestro sistema tributario a tenor de las actividades sobre las que ambas se proyectan, de suerte que el IVA recaería sobre el tráfico empresarial, mientras que la modalidad TPO sujetaría a gravamen las transmisiones (de bienes o **derechos**) que realizan los particulares.

* Y es que el hecho imponible de ambos impuestos (cuando de operaciones de transmisión o entrega se trata) es similar: está constituido -como se ha visto- por las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial (en el caso del IVA) y por las transmisiones onerosas de toda clase de bienes que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (en el caso de TPO).

*Como estas dos figuras son absolutamente incompatibles entre sí (pues una misma transmisión no puede quedar sujeta a ambos tributos), el problema surge cuando -como aquí sucede- intervienen en dicha transmisión un comerciante (que adquiere el bien en el ejercicio de su actividad empresarial) y un particular (que se lo transmite).

* 2. En estos supuestos, la normativa vigente nos aporta un primer dato esencial: la operación que se analiza no estará sujeta a ITP cuando la transmisión sea realizada por empresario en el ejercicio de su actividad y cuando constituya entrega de bienes sujeta a IVA.

*Concretamente, el artículo 7.5 del texto refundido de la ley del impuesto y preceptos concordantes de las dos Normas Forales aquí aplicables dicen:

* "No estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido".

*Es evidente -y ello no merece mayores razonamientos- que las "operaciones enumeradas anteriormente" son las previstas -en lo que ahora importa- en el artículo 7.1.A) del texto refundido que, de manera idéntica a las Normas Forales aquí concernidas, señala la sujeción a ITP de

*"Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y **derechos** que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

*3. Quiere ello decir, por tanto, que el presupuesto de hecho que determina la sujeción al tributo que nos ocupa debe materializarse, en lo que hace al caso, en la "operación" que analizamos, que no es otra que la de un particular (no comerciante) que vende un metal precioso a otra persona (comerciante), que lo adquiere como parte de su actividad empresarial.



*Desde el punto de vista gramatical, las normas que hasta aquí hemos analizado prescinden por completo de la cualidad del adquirente del bien para definir el hecho imponible, esto es para declarar sujeta al tributo la "operación" correspondiente.

*Dicho de otro modo, la sujeción a TPO se produce (i) si se transmite con carácter oneroso un bien, (ii) si dicha transmisión "no es realizada" por un empresario en el marco de su actividad comercial y (iii) si no está sujeta al IVA.

*4. La "operación", en definitiva, debe ser analizada desde la exclusiva perspectiva del transmitente del bien o **derecho** por la razón esencial de que la norma solo excluye el tributo cuando tal operación (que es, no lo olvidemos, "la transmisión de un bien o **derecho**") la "realiza" un empresario, o cuando la misma está sujeta a IVA (lo que se produce, en general, cuando la entrega es "realizada" por empresario o profesional).

*El verbo "realizar" no es, desde luego, gratuito. En su primera acepción, que es la aquí relevante, la RAE lo define como "efectuar, llevar a cabo algo o ejecutar una acción". Es llano que quien efectúa o lleva a cabo la transmisión es quien realiza la entrega del bien, pues "transmitir" -nuevamente según el Diccionario- es "trasladar o transferir" que es, cabalmente, lo que hace el particular que vende el oro o el metal precioso al comerciante.

*Por consiguiente, el elemento esencial es el de la persona que realiza el acto traslativo del dominio o del **derecho** real limitado de que se trate, pues la operación en cuestión se realiza solo cuando y en la medida en que el transmitente se desprende de sus facultades sobre la cosa o **derecho**, a cuyo efecto es irrelevante la condición del adquirente.

*5. La conclusión expuesta deriva, en definitiva, de las propias normas que resultan de aplicación y, desde luego, no puede enervarse por la circunstancia de que el sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa sea "el adquirente del bien o **derecho**" (artículo 8 de las Normas Forales aplicables y de la ley estatal). Y ello por varias razones:

*5.1 La primera, porque no existe ningún precepto en las normas que disciplinan el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que excluya su aplicación a los empresarios o profesionales. La ley, ciertamente, podía haberlo hecho, despejando cualquier incógnita que pudiera suscitarse, declarando - sencillamente- la exoneración del gravamen cuando el adquirente sea un comerciante.

*5.2 La segunda, porque cuando la ley ha querido que la cualidad del adquirente sea la relevante para determinar el sometimiento de una operación a un determinado tributo así lo ha establecido expresamente.

*Es lo que sucede en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (artículos 135 y siguientes de la Ley del IVA y preceptos concordantes de los Decretos Forales reguladores del IVA), de aplicación voluntaria a los revendedores cuando actúan en nombre propio y realizan las entregas de los bienes que se prevén en la normativa vigente, en el que se considera revendedor -en principio- a quien "realice de forma habitual entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección para su reventa", siendo así -y esto es lo importante a los efectos que nos ocupan- que el artículo 135 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA establece que los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar el régimen especial de bienes usados cuando adquieran los bienes a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, de manera que -precisamente porque la ley lo ha querido- una operación como esta se sujetaría al IVA en un caso en el que el transmitente original es un particular, pero solo -insistimos- porque la ley así lo contemplado expresamente.

*6. El criterio que acaba de exponerse -según el cual están sujetas a TPO las compraventas a particulares de artículos de oro y joyería efectuadas por empresarios- coincide plenamente, además, con la reciente jurisprudencia de esta misma Sala y Sección expresada en las sentencias de 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 19/2009) y 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 5/2009).

*En los procesos en que se dictaron aquellas sentencias la cuestión litigiosa era la siguiente: si la transmisión de un inmueble por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente, que es empresario y que lo va a destinar a su actividad empresarial, está sujeta a TPO o a IVA, para lo cual las citadas resoluciones tuvieron que atender de manera esencial a la calificación de los sujetos intervinientes en tal transmisión y a los restantes elementos que sirven para delimitar la aplicación de uno u otro tributo.

*El supuesto de hecho no es, ciertamente, idéntico, pero la interpretación que se contiene en esas dos sentencias de los preceptos que aquí resultan de aplicación abona la tesis que aquí mantenemos.

*Dice así la Sala:

*"En este caso, siendo el transmitente un particular, la transmisión está sujeta al ITP, conforme a lo que prevé con carácter general el artículo 7.1.a) que dispone que están sujetas a dicho Impuesto "las transmisiones



onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y **derechos** que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

*Precisamente para dejar bien claro que en los casos en los que el transmitente es un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad, tales operaciones no están sujetas al ITP, el artículo 7.5 del Texto Refundido que regula dicho Tributo dice que "no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido".

*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 inter vivos).

*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 1ºa) y 4º.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos imponibles 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".

*7. Por otra parte, no se alcanza a entender que el legislador haya querido que una actividad tan vasta y lucrativa -muy desarrollada, por cierto, en tiempos recientes- quede exonerada de cualquier gravamen, pues tal designio comprometería seriamente el principio de generalidad que prevé el artículo 31.1 de la Constitución.

*En todo caso, esa exoneración -de ser realmente querida por la ley- requeriría una declaración expresa en la norma misma. Sea para excluir de tributación las operaciones en que intervenga como adquirente un comerciante en el ejercicio de su actividad; sea para eximir de tributación -por razones de política fiscal- transmisiones de cuantía poco relevante.

*Y ya hemos visto que ninguna de esas excepciones aparece en la ley.

*8. En todo caso, una interpretación constitucional y conceptual del precepto contenido en el artículo 7.5 del texto refundido -y normas equivalentes de las Normas Forales- abona la conclusión expuesta.

*Constitucionalmente, porque en nuestro sistema tributario toda capacidad económica debe generar una obligación de esa naturaleza.

*Y, conceptualmente, porque en los tributos que gravan el consumo o la adquisición de los bienes (así lo hacen tanto IVA como TPO), la capacidad económica gravable se identifica en el adquirente que demuestra poseer capacidad para entregar el valor económico que resulta necesario para adquirir los bienes.

*9. No ignoramos que la conclusión expuesta podría afectar al principio de la neutralidad de la imposición indirecta, ampliamente tratado por la jurisprudencia europea.

*Tan es así que, siendo conscientes de que las operaciones que aquí analizamos están encuadradas en el proceso de producción y comercialización del oro de inversión, planteamos al TJUE una cuestión prejudicial de interpretación sobre la medida en que la sujeción a TPO de estas compraventas podría afectar al principio de neutralidad del IVA.

*Tuvimos en cuenta, en efecto (y así lo expusimos en el auto planteando la cuestión prejudicial de interpretación), que cuando un particular revende sus joyas a un comerciante, el bien se reintroduce en el circuito empresarial para su procesamiento y posterior transmisión a otro empresario dedicado a la elaboración del oro de inversión, dando inicio nuevamente al ciclo de producción de ese oro de inversión; y



cuando este empresario vende el oro (adquirido a un particular) a otro empresario, la base imponible del IVA es el importe de la venta que vuelve al circuito del IVA por su valor total, siendo así que al sujetar la venta del particular al empresario (como aquí sucede con TPO), podría producirse un doble gravamen sobre el valor del oro en el momento de su adquisición y en el de su reventa pues no habría posibilidad de deducir el impuesto pagado en la primera fase (adquisición) en la fase ulterior (venta).

*Planteamos al Tribunal de Luxemburgo, por eso, una cuestión prejudicial para que determinara lo siguiente:

*"Si la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando:

*1. El objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario.

*2. Se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial y

*3. La legislación aplicable en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas".

*La sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de junio de 2019 ha resuelto la duda en el sentido de que no está afectado el principio de neutralidad, de forma que -según su parte dispositiva-:

*"La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se 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".

*Esta sentencia despeja cualquier duda que pudiera plantearse sobre la posibilidad de que nuestra decisión (declarar sujetas a TPO estas operaciones) pueda afectar, distorsionándolo, al principio de neutralidad del IVA."

QUINTO.- En atención a todo lo expuesto, procede declarar que no ha lugar al presente recurso de casación para la unificación de la doctrina, lo que determina la imposición legal de las costas causadas a la parte recurrente, si bien, la Sala, haciendo uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la LJCA, señala en 2.000 euros la cifra máxima a reclamar por todos los conceptos.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Que no lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad **HIPER ORO SOCIEDAD CIVIL** contra la sentencia de 18 de julio de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, recaída en el procedimiento ordinario núm. 15613/2015, sentencia que queda firme.

* 2.- Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

*

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguillo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ