



Roj: **STS 4139/2019 - ECLI:ES:TS:2019:4139**

Id Cendoj: **28079130022019100744**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/12/2019**

Nº de Recurso: **1010/2017**

Nº de Resolución: **1752/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 172/2017,**
ATS 4195/2017,
STS 4139/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.752/2019

Fecha de sentencia: 16/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1010/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/11/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1010/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1752/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 16 de diciembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 1010/2017 interpuesto por don Olegario , representado por el procurador de los Tribunales don Ramón Blanco Blanco, bajo la dirección letrada de don Jesús Mariano Tallón Jiménez, contra la sentencia nº 4/2017 de 12 de enero, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM") dictada en el procedimiento ordinario nº 345/2016, en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ("ITPyAJD").

Han sido parte recurrida la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la COMUNIDAD DE MADRID, representada y asistida por el Letrado de su servicio jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

La sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM de 12 de enero de 2017, desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 345/2016 interpuesto por don Olegario , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2015, que desestimó la reclamación nº NUM000 deducida contra liquidación relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por importe de 21.724,46 €; de acuerdo a la siguiente argumentación:

"TERCERO.- [...] En el presente caso estamos en presencia de una compraventa de joyas y metales preciosos y al ser el transmitente un particular, no se da la circunstancia de que sea empresario o profesional y que se trate de ventas que realice con habitualidad.

La operación hay, pues, que calificarla como transmisión onerosa, por actos "inter vivos", de bienes que integran el patrimonio de las personas físicas, sin que dichas operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Se da, por tanto, el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tal cual lo configura el artículo 7.1 A) 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.

En el caso aquí contemplado, la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y, descartada ésta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad.

[...]

CUARTO.- [...] Por lo que entendemos que la interpretación correcta será: 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".

[...]

QUINTO.- [...] Por tanto, con objeto de no vulnerar el principio de igualdad, dado que la operación no está sujeta en ningún caso a IVA, es de aplicación el artículo 7.1 A) de la LITP, estando sujeta la operación a este último impuesto.



Con base en el artículo 8 del mismo texto legal: "está obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por la partes en contrario: en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere." Así, el recurrente, como adquirente es el sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa.

Por lo demás, no se aprecia vulneración del artículo 40.1 de la LGT dado que como señala la STS Sala 3ª de 23 febrero 2015 (EDJ 2015/21772) "Respecto a la operatividad del límite previsto por el artículo 40, apartados 1 y 5, de la Ley General Tributaria de 2003 en el acuerdo de liquidación y en el acuerdo sancionador.

No debe confundirse, como hacen los recurrentes, los procedimientos de liquidación y sancionador con el de recaudación. La liquidación tributaria girada tiene por objeto la cuantificación de la deuda correspondiente al impuesto sobre sociedades de la sociedad disuelta y liquidada en los ejercicios 2004 y 2005, y la sanción se impone por la infracción cometida por esa sociedad disuelta y liquidada en relación con esas concretas obligaciones tributarias. Una vez cuantificada la deuda y la sanción imputable a la sociedad disuelta y liquidada, "(l)a Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago" (artículo 177.2 de la Ley General Tributaria de 2003) (EDL 2003/149899). Es este requerimiento de pago el que, en tanto se dirija a los socios de la sociedad disuelta y liquidada en su condición de tales, habrá de tener en cuenta el límite que deriva de los apartados 1, primer inciso, y 5 del artículo 40 de la Ley General Tributaria de 2003 (EDL 2003/149899) ("1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda" y "5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda"), cabiendo oponer frente al mismo su existencia, si no la tiene en consideración."

Habida cuenta que en el momento en que se dicta la resolución recurrida el TEAR desconoce el importe de la cuota de liquidación de cada socio ("cuestión respecto a la que no se ha aportado prueba", se dice en la resolución recurrida), pero si tiene conocimiento de que tal condición concurre en el aquí recurrente entiende, con criterio acertado que esta Sala comparte, que es con éste con quien debe continuar el procedimiento, sin perjuicio del procedimiento de recaudación en que el recurrente podrá limitarse a abonar hasta el límite del valor de su cuota de liquidación."

SEGUNDO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Ramón Blanco Blanco, en nombre y representación de don Olegario , presentó escrito de preparación del recurso de casación de 31 de enero de 2017, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de febrero de 2017, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 10 de mayo de 2017, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"[...] La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Interpretando el artículo 7, apartados 1.A) y 5, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas".

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Ramón Blanco Blanco, en nombre y representación de don Olegario , presentó el 23 de mayo de 2017, escrito de interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes que, en síntesis, enunciaba de la siguiente manera:

La infracción del ordenamiento jurídico que, según criterio de esta parte, es imputable a la sentencia recurrida es la atinente al contenido del artículo 7 del Texto Refundido de la LITPyAJD, que delimita el hecho imponible del ITPyAJD en su modalidad de TPO en su apartado primero letra A), declarando que son transmisiones



patrimoniales sujetas al 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". Esta dicción legal se completa, no obstante, en sentido negativo, con la norma aclaratoria de no sujeción contenida en el apartado cinco de este mismo artículo que declara: "No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido". Idéntica regulación legal del hecho imponible del ITPyAJD se encuentra en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del ITPyAJD, artículos 10.1 y 31. 1 y 2.

A juicio de esta parte, la Sala de instancia contraviene las normas de delimitación del hecho imponible del ITPyAJD cuando señala: "Se da, por tanto, el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas tal cual lo configura el artículo 7.1.A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre" en el supuesto de la compra de oro, plata y joyería a particulares por un empresario o profesional (" Olegario "), operación que realiza en el ejercicio de su actividad empresarial. Esta conclusión se apoya, en lo que esta parte entiende en una incorrecta interpretación de la norma de no sujeción contenida en el artículo 7.5 del Texto Refundido de la LITPyAJD y su eficacia jurídica en relación con la delimitación del ámbito del hecho imponible del impuesto, que es más limitada de lo que en un principio pudiera parecer, pues el derecho a la no sujeción no nace propiamente de la norma aclaratoria que establece los supuestos de no sujeción, sino más bien de las normas que configuran el hecho imponible y determinan los sujetos pasivos de la imposición. De acuerdo con ello, la exclusión de un determinado supuesto de la realidad del ámbito del hecho imponible del impuesto, debe operarse en virtud de las normas que configuran el hecho imponible del impuesto y determinan los sujetos pasivos de la imposición.

Esta parte entiende, que la sentencia objeto de recurso infringe asimismo la jurisprudencia existente hasta la fecha en relación con la interpretación en el caso de autos de las normas que delimitan el hecho imponible del ITPyAJD en los supuestos de compra de oro, plata y joyería a particulares por empresarios o profesionales dedicados a ese tráfico empresarial, como ya se señalara en el escrito de preparación a este recurso. Dicha jurisprudencia es la contenida en la STS de 18 de enero de 1996, cuyo criterio de interpretación se mantuvo por este TS en otras sentencias como la Sentencia de 4 de marzo de 1998 y en las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, habiendo sido respaldada como doctrina legal por el ATS de 13 de noviembre de 2014 (Recurso 2801/2014).

Añade que estamos pues, como ya ha señalado el TSJ de Canarias en Sentencia de 3 de junio de 2016, a propósito de otra controversia en este mismo asunto "ante una cuestión de interpretación de sujeción o no de una determinada operación al hecho imponible del ITPyAJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas". Esta tarea interpretativa corresponde al órgano encargado de la aplicación del derecho, puesto que al legislador le resulta materialmente imposible establecer todos los supuestos de no sujeción, puesto que "si se recogieran ya en el supuesto de hecho de la norma positiva de validez todas las notas distintivas restrictivas, daría como resultado una norma torpe, fea y totalmente incomprensible". Esta labor de interpretación jurídica debe hacerse, como señala el artículo 12 de la LGT, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, entendiéndose que una aplicación rigurosa de estos criterios de interpretación jurídica a las normas que delimitan el ámbito de aplicación del impuesto conduce a una conclusión contraria a sujetar al gravamen de TPO las operaciones de compraventa de joyas y objetos de oro a particulares por empresarios o profesionales y que esta interpretación es más respetuosa con la coherencia interna de nuestro sistema tributario y con la filosofía y objetivos perseguidos por la Unión Europea en la regulación específica de la tributación de la producción del oro. Un objetivo que tampoco debe ser menospreciado por el aplicador del derecho al realizar su tarea interpretativa.

Subraya que entre las entidades dedicadas al negocio de compra-venta de oro ha sido práctica habitual considerar que las compras a particulares de los objetos de oro no quedaban sujetos a TPO, ya que la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 declaraba contundentemente la no sujeción a TPO de este tipo de operaciones. No ha sido hasta tiempo reciente que las Administraciones Tributarias autonómicas han comenzado a girar liquidaciones por este concepto, quizá alentadas por la proliferación de estas entidades en los últimos años y el incremento de las ventas de estos objetos de oro y de su precio al ser éste un valor refugio en momentos de crisis económica.

Asimismo la pretensión aducida en la sentencia de instancia, que figura también en otras sentencias de TSJ que han seguido la misma línea argumental, de entender que la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996 no puede mantenerse actualmente porque responde a una circunstancia particular de tránsito de régimen jurídico y de novedad en la aplicación del IVA con el anterior Impuesto sobre el Valor Añadido, no tiene



fundamento lógico, pues lo cierto es que este cambio normativo no alteró en nada el ámbito de aplicación del hecho imponible del ITPyAJD porque las transmisiones de bienes muebles realizadas en el ámbito empresarial nunca estuvieron en el hecho imponible del ITPyAJD y no lo pasan a estar cuando el IVA sustituyó al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE).

Suplica esta parte a la Sala que " [...] se sirva estimarlo, fijando como interpretación del art. 5 y 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LITPAJD, que "las compras de oro y otros metales preciosos que realizan empresarios a particulares, en el ejercicio de su actividad empresarial, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas".

Y, en consecuencia, revoque y anule la Sentencia objeto del presente recurso, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante el TSJ Madrid y anulando las liquidaciones que incoó la Comunidad de Madrid, por las compras de oro realizadas por mi mandante a particulares, en el ejercicio de su actividad empresarial; y con expresa condena en costas en ambas instancias a las demandadas. "

4.- Oposición del Abogado del Estado al recurso interpuesto (síntesis argumental como parte recurrida en casación). El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de 19 de junio de 2017, alegando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación, que la literalidad del artículo 7 LITPAJD permite una interpretación compatible con el objetivo de gravar las transmisiones patrimoniales onerosas sin exclusión injustificada preservando la coherencia entre los distintos tributos del sistema.

5.- Oposición del Letrado de la Comunidad de Madrid al recurso interpuesto (síntesis argumental como parte recurrida en casación). El Letrado de la Comunidad de Madrid, en la representación que ostenta, presentó escrito de oposición de 10 de julio de 2017, alegando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación, que la interpretación de los artículos 7.1.A) y 7.5) TRLITP en relación con las transmisiones de metales preciosos por un particular o profesional del sector sostenida por la sentencia recurrida es conforme al ordenamiento jurídico, encontrándose estas transmisiones sujetas al ITPAJD, en su modalidad de TPO.

6.- Suspensión del recurso por planteamiento de una cuestión prejudicial. Por providencia de 6 de marzo de 2018, se acordó la suspensión de la tramitación del presente recurso por la incidencia que pueda tener en el mismo, el planteamiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de una cuestión prejudicial acordada por esta Sala en auto de 7 de febrero de 2018 (RCA 163/2016), hasta que el citado Tribunal se pronuncie.

7.- Alegaciones tras la sentencia del TJUE. Por providencia de 13 de junio de 2019, se alzó la suspensión del presente procedimiento al haberse publicado con fecha 12 de junio de 2019 la sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial planteada y se acordó dar traslado a las partes por diez días para alegaciones sobre la incidencia de dicho pronunciamiento en la resolución del presente recurso.

- El trámite fue evacuado por la representación procesal de don Olegario por medio de escrito de 27 de junio de 2019, en el que, en síntesis alegaba que si se operase un cambio de criterio respecto a la tributación por Transmisiones Patrimoniales de las compras que el empresario, en el ejercicio de su actividad empresarial, efectúa a particulares, de oro y otros metales preciosos, debería serlo respetando lo que hasta dicho momento se venía considerando doctrina jurisprudencial y administrativa; solicitando a la Sala que (i) revoque la Sentencia recurrida y (ii) declare la nulidad de las liquidaciones del ITP, al menos en el período objeto de liquidación.

- El Abogado del Estado por medio de escrito de 21 de junio de 2019, evacuó dicho trámite, en el que alegaba que la respuesta dada por el TJUE a la cuestión suscitada - un supuesto de transmisión patrimonial onerosa realizada en territorio de Derecho común- defiende, de acuerdo con la normativa tributaria aplicable, en concreto los artículos 7 y 8 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, la sujeción al Impuesto citado (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas inter vivos) de las transmisiones por particulares de objetos de alto contenido en oro o en otros metales preciosos a favor de empresas que, posteriormente, revenden, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, a otras empresas dedicadas a fabricar lingotes o piezas diversas de metales preciosos; solicitando la desestimación del recurso de casación formulado.

- Asimismo, la Letrada de la Comunidad de Madrid por medio de escrito presentado con fecha 3 de julio de 2019, evacuó dicho trámite, en el que alegaba que la conclusión derivada de la STJUE de 12 de junio de 2019 es clara: la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las adquisiciones a particulares de oro o metales preciosos por parte de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad no se opone a la



normativa comunitaria. Por tanto, en línea con lo sostenido por esta parte en el presente recurso de casación, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha concluido que no existe obstáculo derivado de la normativa comunitaria para la exigencia del ITP en este tipo de operaciones.

6.- Votación, fallo y deliberación del recurso. Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, por providencia de fecha 2 de septiembre de 2019, se señaló para deliberación, votación y fallo 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, y se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

1. En la instancia se cuestionó la legalidad de una liquidación tributaria que entendió sujetas a TPO las operaciones de venta de oro por un particular a un empresario en aplicación del artículo 7 del TRLITPyAJD.

Y ello a pesar de la dicción literal del número cinco de dicho precepto, que dispone que:

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

Y las "operaciones enumeradas anteriormente" son, según el apartado primero de dicho artículo:

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

2. La decisión de sujetar esas operaciones (venta de oro o similar de particular a empresario) al tributo ha sido ratificada por la sentencia de instancia al considerar que es imprescindible analizar la operación -en el ámbito tributario- desde el punto de vista del transmitente, pues así vendría exigido por aquel precepto de la norma estatal y de los correspondientes de la Ley del IVA.

3. La conclusión es contraria a la sentencia de esta Sala de 18 de enero de 1996 (recurso núm. 3646/1991) que entendió -muy resumidamente- que estas operaciones no están sujetas a TPO porque el transmitente no tiene la condición de empresario.

Concretamente, esta sentencia equipara el supuesto de las compras de oro a particulares por empresarios dedicados a ese tráfico con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores, señalando que se trata de un tráfico empresarial que excede del ámbito del IVA puesto que en ambos casos se compran bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad.

Y añade que estando las citadas compras no sujetas a IVA, solo en el caso de bienes usados se establece un régimen especial de tributación de las entregas subsiguientes, como medida para compensar la doble tributación en IVA que se produce al salir del circuito comercial de producción y distribución (con IVA soportado por el particular) y volver a entrar sin posibilidad para el empresario de deducir el impuesto por no estar sujeta la transmisión por el particular al empresario.

En la indicada sentencia de 1996 se tiene en cuenta la relación del impuesto que nos ocupa (transmisiones patrimoniales onerosas) con el Impuesto Sobre el Valor Añadido, pues en uno de los ejercicios concernidos en el asunto resuelto en aquella sentencia (el año 1986) ya estaba vigente este impuesto, afirmando:

"Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7º del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de 30 de diciembre de 1980, dado por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas desde el 1 de enero a 31 de diciembre de 1986 por el empresario no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales".

4. En el auto de 13 de noviembre de 2014 (interés de ley núm. 2801/2014) se inadmitió un recurso dirigido frente a una sentencia que había declarado sujetas tales operaciones por la razón esencial de que ya existía doctrina legal al respecto, concretamente la contenida en la sentencia de 18 de enero de 1996.

5. El criterio de la sentencia aquí recurrida es también contrario al sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 20 de octubre de 2016 (número 02568/2016/00/00), dictada para unificar criterio, que concluye que debe estarse a la doctrina del Tribunal Supremo, a tenor de la cual la compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostentan la condición de



empresarios o profesionales queda fuera del ámbito tanto del IVA como del ITPAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

SEGUNDO.- 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.

En la sentencia indicada 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.

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión que se extrajo en la citada sentencia, en cuyo fundamento jurídico tercero 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."

TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión, que no era otra que la de determinar -interpretando la normativa más arriba señalada- si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

La respuesta ha de ser afirmativa, declarando -por tanto- la sujeción de estas operaciones al tributo indicado en la medida en que lo esencial -como se ha dicho- es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.

Y si ello es así, forzoso será desestimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal del contribuyente a quien la Hacienda competente giró el tributo, pues la sentencia recurrida ha interpretado y aplicado las normas concernidas en el proceso de manera coincidente con la doctrina que acaba de establecerse, declarando sujetas al impuesto las operaciones analizadas.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia por remisión a la sentencia de esta misma Sección núm. 1694/2019, de 11 de diciembre (recurso de casación nº 163/2016).

* 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Ramón Blanco Blanco, en nombre y representación de Olegario, contra la sentencia nº 4/2017, de 12 de enero, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario nº 345/2016, sobre liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.



* 3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Léida y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ