



Roj: **STS 4037/2019 - ECLI:ES:TS:2019:4037**

Id Cendoj: **28079130022019100675**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/12/2019**

Nº de Recurso: **3853/2017**

Nº de Resolución: **1760/2019**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 3368/2017,**  
**ATS 12515/2017,**  
**STS 4037/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.760/2019**

Fecha de sentencia: 16/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3853/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/11/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3853/2017

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. 1760/2019**

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 3853/2017 interpuesto por la GENERALITAT VALENCIANA, representada y asistida por la Abogada de la Generalitat, contra la sentencia nº 943/2017 de 6 de junio, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV") dictada en el recurso 287/2016, 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 entidad ORO ALACANT, S.C., representada por el procurador de los Tribunales don Ramón Blanco Blanco, bajo la dirección letrada de don Jesús Mariano Tallón Jiménez.

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 TSJCV de 6 de junio de 2017, estimó el recurso contencioso-administrativo 287/2016 interpuesto por la entidad Sociedad Civil Oro Alacant, contra las resoluciones de fecha 17 de diciembre de 2015 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatorias de las reclamaciones 03/00693/2015, 03/00696/2015 y 03/00697/2015 en su día formuladas por la hoy demandante contra los acuerdos de liquidación dictados en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, correspondiente a los años 2010, 2011, 2012; de acuerdo a la siguiente argumentación:

"CUARTO.- Pues bien, así planteada la cuestión, los argumentos de la parte actora deben ser estimados, y ello por los razonamientos que a continuación se exponen. En efecto, esta Sala ya se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la cuestión objeto de análisis, citando la Sentencia dictada en el Recurso 715/2015, Sentencia 734/2016, de 2 de noviembre de 2016, en la que se dijo lo siguiente:

SEGUNDO.-Planteado el debate, la cuestión se reduce a determinar si las operaciones realizadas por la actora de compra de oro a particulares esta o no sujeto al ITP Onerosas como sostiene el TEAR y la Generalidad Valenciano, ya que su exclusión del IVA es indiscutible, teniendo en cuenta que el actor interviene al ser su actividad económica la de comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de joyería, y que la compra de objetos usados de oro y otros metales se ha realizado a particulares.

La cuestión debatida coincide con la de autos fue resuelta por el Tribunal Supremo, Sala 3ª, en los mismos términos, en Sentencia de 18 enero de 1996, como pone de manifiesto la actora y admite la demandada pero matizándolo en la forma antedicha., en la que se razona lo siguiente: "La cuestión que se plantea en el presente recurso de apelación consiste en dilucidar si las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por D. Jesús María, empresario dedicado a la compra-venta de estas mercancías, están o no sujetas al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de "transmisiones onerosas".

[...]

SÉPTIMO.- Las reclamaciones económico-administrativas nº 795 y 1107/1987 y las liquidaciones correspondientes se refieren a operaciones de compra realizadas por D. Alexis durante el ejercicio 1986, es decir, vigente ya el nuevo impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que se hace necesario examinar las normas delimitadoras del campo de aplicación de este tributo y del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La Disposición Adicional, apartado 1, de la Ley 30/1985, de Agosto EDL 1985/9017, del impuesto sobre el Valor Añadido redactó de nuevo el artículo 7, apartado 5, del Texto refundido del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto- Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre, para armonizarlo con el nuevo impuesto sobre



el Valor Añadido, que venía a sustituir al impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. La redacción quedó establecida del modo siguiente: "5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones Patrimoniales onerosas" del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el impuesto sobre el Valor Añadido."

Este precepto utiliza, para determinar la no sujeción por impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos. El primer criterio es que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estén o no sujetas tales operaciones al impuesto sobre el Valor Añadido. Esta precisión es fundamental, porque no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial en su totalidad, y el hecho imponible del impuesto del Valor Añadido.

Concretamente hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al impuesto sobre el Valor Añadido. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados; en esta actividad los bienes de que se trata que habían salido del proceso o circuito de producción/ distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega no está sujeta al I.V.A., porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares. Ahora bien para evitar la doble imposición que se genera, puesto que el particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el I.V.A. que soportó, la Ley 30/1985, de 2 de Agosto EDL1985/9017 , ( artículo 59) y el Reglamento de 30 de octubre de 1985 (arts. 118 a 120) han establecido y regulado un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es similar) que se caracteriza porque la base imponible de las entregas que lleve a cabo el empresario (revendedor) es el 30 por 100 de la correspondiente contraprestación y opcionalmente la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y de la adquisición del bien usado. Aunque de modo expreso la Ley 30/1985, de 2 de agosto EDL1985/9017 (artículo 59.2.6 °) excluye "los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas", admitiendo, por tanto la doble imposición por I.V.A. que genera tal exclusión, lo cierto es que las compras de tales objetos por el empresario (revendedor) no están sujetas al I.V.A., no obstante, huelga decir que integran el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente, en este caso D. Alexis, cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio. El segundo criterio para determinar la no sujeción al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales consiste en que las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) estén sujetas al I.V.A. Este es el supuesto mas frecuente, pero no es obviamente aplicable al caso de autos.

Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7° 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 EDL1985/9017 , 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 D. Alexis no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales".

## **SEGUNDO.- Tramitación del recurso de casación.**

**1.- Preparación del recurso.** La Abogada de la Generalitat Valenciana presentó escrito de preparación del recurso de casación de 26 de junio 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 TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 11 de julio 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 11 de diciembre de 2017, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Interpretando artículos 6, 7, apartado 5, 8 a), 17, 18 y 45 LITPAJD, 3, 4, 5, UNO a) y DOS, 7 y 8 LIVA y 14LGT, 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).** La Abogada de la Generalitat Valenciana presentó el 31 de enero de 2018, 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:

1) La Sentencia dictada infringe lo dispuesto en los artículos 6, 7.5, 8 A) 17, 18 y 45 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 adelante ITP y AJD) y los arts. 3, 4, 5, UNO a) y DOS, 7 y 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre de la Ley reguladora sobre el Impuesto del Valor añadido (en adelante IVA) y el art 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante LGT).

2) La Sentencia impugnada resuelve el recurso planteado por un contribuyente, interpuesto frente a las resoluciones de fecha 17 de diciembre de 2015 dictadas por el TEAR de la Comunidad Valenciana, desestimatorias de las reclamaciones 03/00693/2015, 03/00696/2015 y 03/00697/2015 formuladas contra los acuerdos de liquidación dictados en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, correspondientes a los años 2010, 2011 y 2012 e infringe la siguiente jurisprudencia:

- La Sentencia núm. 568/1998, de 23 de octubre, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja.

- Las Sentencias núm. 79/2016 y 556/2016 de 15 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

- La Sentencia de este mismo Tribunal de 16/12/2011, al resolver el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 5/2009.

- La Sentencia de este mismo Tribunal de 15/12/2011, al resolver el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 19/2009.

Por todo lo expuesto, entiende que procede dictar sentencia que estime el presente recurso de Casación, que case y anule la Sentencia impugnada y que declare que las compras de oro, plata o joyas a particulares, realizadas por empresarios o profesionales en el ámbito de su actividad empresarial, están sujetas al ITP-AJD, en su modalidad de transmisiones onerosas, en la medida en que de sostenerse la tesis contraria y mantenida en la Sentencia recurrida, se producirían agujeros de tributación no justificados y contrarios al principio de generalidad, y aun al de igualdad del sistema tributario, consagrado en los artículos 31.1 de la Constitución y 3 de la Ley General Tributaria.

**4.- Ausencia de oposición del Abogado del Estado al recurso interpuesto.** El Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de 3 de mayo de 2018, manifestando que se abstiene de formular oposición.

**5.- Oposición de Oro Alacant, S.C. al recurso interpuesto (síntesis argumental como parte recurrida en casación).** El procurador don Ramón Blanco Blanco, en nombre y representación de Oro Alacant, S.C., presentó escrito de oposición de 9 de abril de 2018, alegando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación, que de los antecedentes legislativos y de la lectura conjunta de los preceptos de la Ley 41/1964 que implantó el ITPyAJD, la conclusión es que el impuesto tuvo desde su origen como finalidad dejar al margen de su ámbito de aplicación todas las transmisiones realizadas dentro del tráfico empresarial típico y habitual de los empresarios y, en cambio, someter a gravamen las transmisiones de bienes muebles que gozaban de una naturaleza "patrimonial", referidas, como hemos dicho "a la circulación de bienes para su incorporación al patrimonio o para un uso duradero". "Operaciones que no suelen ser repetidas por el mismo contribuyente en plazos breves" y "que no constituyen una operación standard, sino que cada una conserva sus características e individualidad propia". Es decir, someter a tributación exclusivamente las transmisiones de naturaleza "patrimonial extraordinaria", en el sentido de contrapuestas a las realizadas dentro del tráfico mercantil habitual.

Desde esta óptica, alega esta parte que las operaciones de compra de objetos de oro a particulares por empresarios o profesionales no deben quedar subsumidas en el ámbito del tráfico civil de bienes sujeto a gravamen por el ITPyAJD porque el hecho imponible del ITPyAJD no está constituido tanto por las transmisiones, pese a la denominación legal del impuesto, cuanto por las adquisiciones onerosas. La capacidad económica que se quiere gravar en el ITPyAJD es la manifestada por el adquirente porque lo que se quiere gravar no es la transmisión, sino la adquisición. Desde este punto de vista, es difícil entender sujetas a TPO las compras de objetos de oro a particulares por parte de los empresarios o profesionales dedicados

a la transformación del oro, porque son operaciones de adquisición de mercaderías que forman parte de su activo no corriente, de sus "inputs" en la terminología económica, como ya dijera el TS. Su ejercicio empresarial abarca tanto a la compra como a la venta del oro adquirido y ambas transacciones forman parte de su actividad empresarial "ordinaria". Considera que repugna, en este sentido, al principio de capacidad económica "relativa" gravar mediante el ITPyAJD una operación que forma parte de una cadena de producción y distribución de bienes, sin que en el momento en que la transmisión al tercer adquirente queda gravada por el IVA el empresario o profesional pueda deducirse el ITPO satisfecho en la adquisición. Por ello la no inclusión de este supuesto en el ámbito de sujeción del ITPyAJD es también una interpretación conforme con la Constitución, con apoyo en el principio de igualdad en relación con la capacidad económica.

**6.- Suspensión del recurso por planteamiento de una cuestión prejudicial.** Por providencia de 5 de junio 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 Abogada de la Generalitat Valencia por medio de escrito presentado con fecha 26 de junio de 2019, en el que alegaba que 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.

- El Abogado del Estado por medio de escrito de 21 de junio de 2019, evacuó dicho trámite, en el que alegaba que declina su derecho a formular alegaciones aunque la sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial planteada por esa Sala ratifica plenamente la tesis favorable a la sujeción al ITPAJD de la operación de transmisión de particulares a empresas de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, 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.

- Asimismo, la representación procesal de Oro Alacant, S.C., por medio de escrito presentado con fecha 1 de julio de 2019, evacuó dicho trámite, 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 hasta dicho momento se venía considerando doctrina jurisprudencial y administrativa.

**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 26 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 rechazada 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 conforme 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 conforme 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 1ª) y 4ª.1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 del IVA que grava hechos imposables 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 estimar el recurso de casación interpuesto por la Generalitat Valenciana, pues la sentencia recurrida ha interpretado y aplicado las normas concernidas en el proceso de manera diferente con la doctrina que acaba de establecerse, declarando no 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.

De conformidad con el artículo 139 LJCA, dadas las dudas jurídicas que planteaba el asunto, no ha lugar a pronunciamiento alguno sobre las costas de la instancia.

#### **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 núm. 163/2016).

**\* 2º)** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la GENERALITAT VALENCIANA, contra la sentencia nº 943/2017, de 6 de junio, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso nº 287/2016, sobre liquidación practicada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, sentencia que se casa y anula.

**\* 3º)** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad Sociedad Civil Oro Alacant, contra las resoluciones de fecha 17 de diciembre de 2015 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

**4º)** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

**5º)** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso contencioso-administrativo.

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.** Leída 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.