

Nº 20
Cuarto trimestre 2019

Gabilex

**REVISTA DEL GABINETE
JURÍDICO DE
CASTILLA-LA MANCHA**



© Junta de Comunidades de Castilla La Mancha

**REVISTA DEL GABINETE JURÍDICO
DE CASTILLA-LA MANCHA**

Número 20. Diciembre 2019

Revista incluida en Latindex, Dialnet, MIAR, Tirant lo Blanch

Solicitada inclusión en SHERPA/ROMEO y DULCINEA

Disponible en SMARTECA, VLEX y LEFEBVRE-EL DERECHO

Editado por Vicepresidencia Primera

D.L. TO 862-2014

ISSN 2386-8104

revistagabinetejuridico@jccm.es

Revista Gabilex no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen ni con los eventuales errores u omisiones.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.



DIRECCIÓN

D^a Belén López Donaire
Castilla-La Mancha

Directora de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

CONSEJO DE REDACCIÓN

D. Roberto Mayor Gómez

Letrado-Director de los Servicios Jurídicos de las Cortes de Castilla-La Mancha.

D. Jaime Pintos Santiago

Doctor en Derecho y Abogado-Consultor especialista en contratación pública.

Funcionario del Cuerpo Superior Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en excedencia.

D. Leopoldo J. Gómez Zamora

Director adjunto de la Asesoría Jurídica de la Universidad Rey Juan Carlos.

Letrado del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

COMITÉ CIENTÍFICO

D. Salvador Jiménez Ibáñez

Ex Letrado Jefe del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Ex Consejero del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha.

D. José Antonio Moreno Molina

Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

D. Isaac Martín Delgado

Profesor Dr. Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha. Director del Centro de Estudios Europeos "*Luis Ortega Alvarez*".

CONSEJO EVALUADOR EXTERNO

D. José Ramón Chaves García

Magistrado de lo contencioso-administrativo en Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

D^a. Concepción Campos Acuña

Directivo Público Profesional. Secretaria de Gobierno Local del Excmo. Ayuntamiento de Vigo.

D. Jordi Gimeno Bevia

Profesor Dr. Derecho Procesal la Universidad de Castilla-La Mancha. Director Académico de Internacionalización UCLM.

D. Jorge Fondevila Antolín

Jefe Asesoría Jurídica. Consejería de Presidencia y Justicia. Gobierno de Cantabria. Cuerpo de Letrados.

D. David Larios Risco

Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

SUMARIO

EDITORIAL	
El Consejo de Redacción.....	11

ARTÍCULOS DOCTRINALES

SECCIÓN NACIONAL

ACCESO A INFORMACIÓN CONFIDENCIAL Y SECRETOS
COMERCIALES. ESPECIAL REFERENCIA A LA
CONTRATACIÓN PÚBLICA.

D^a Concepción Campos Acuña 19

LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS POR LA
ADQUISICIÓN DE ORO U OTROS OBJETOS PRECIOSOS
POR PARTE DE LAS EMPRESAS O PROFESIONALES DE
"COMPRO ORO" A LOS PARTICULARES: EXIGIBILIDAD
O INEXIGIBILIDAD.

D. Víctor Ernesto Alonso Prada y D. Leopoldo Javier
Gómez Zamora.....51

EL PROCEDIMIENTO DEL RECURSO ESPECIAL Y SUS
CONSECUENCIAS.

D. José Enrique Candela Talavero.....101

LOS CONTRATOS "PÚBLICOS" ARTÍSTICOS EN LAS
ARTES ESCÉNICAS.

D^a Nuria Mombiela181

**SECCIÓN INTERNACIONAL COORDINADA POR
JAIME PINTOS SANTIAGO**

PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA E INTEGRIDAD
D^a Sonia Sena Prieto237

PREMIOS REVISTA GABILEX285

BASES DE PUBLICACIÓN.....295

EDITORIAL

Con este número de la Revista del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha (Gabilex) se concluye un año y se da comienzo a un nuevo periodo de trabajo y esfuerzo para promover el estudio y la difusión del Derecho. La Dirección, el Consejo de Redacción y todos los que hacen posible que se publique un nuevo número deseamos que esta aportación resulte útil y provechosa por lo que nos complace presentar el número vigésimo de la revista Gabilex.

En la sección nacional de este número se incluyen cuatro artículos doctrinales que se suman a un trabajo de la sección internacional, consideramos que todos ellos revisten el máximo interés:

En primer lugar, debe destacarse el trabajo de Dña. Concepción Campos Acuña que bajo el sugerente título de "*Acceso a información confidencial y secretos comerciales. Especial referencia a la contratación pública*" se adentra en los vericuetos del acceso a la información tratando con acierto antecedentes, regulación actual y sus límites en la contratación pública, considerando la relevancia de los principios de publicidad y transparencia.

Como segundo trabajo publicado se incluye en este número una interesante y curiosa reflexión sobre un aspecto muy concreto de la tributación: *“La tributación en el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas por la adquisición de oro u otros objetos preciosos por parte de las empresas o profesionales de “compro oro” a los particulares: exigibilidad o inexigibilidad”*. Nuestros compañeros D. Victor E. Alonso Prada y D. Leopoldo J. Gómez Zamora analizan aquí si debe exigirse o no el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas a las empresas o profesionales popularmente conocidos como de “compro oro” por las adquisiciones de determinados materiales de joyería o metales preciosos de particulares. Aunque la lógica señala que los poderes públicos no desean que dicha transmisión escape a la tributación, existían diversas resoluciones judiciales que se orientaban en sentido contrario. El trabajo expone la cuestión y antecedentes de manera amplia para finalizar la exposición explicando la solución jurisprudencial dada por la reciente sentencia nº 1749/2019 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2019 que zanja la cuestión de una forma coincidente con la opinión de los autores.

En tercer lugar, regresamos a la contratación pública, de la mano de un trabajo presentado por D. José Enrique Candela Talavero que trata diversos aspectos del recurso especial en materia de contratación pública y más concretamente analiza las fases procedimentales del recurso especial en materia de contratación pública, que como el propio autor afirma en sus conclusiones

persiguen la rapidez y eficacia de este mecanismo que hace efectivo el principio de la seguridad jurídica, la confianza de los licitadores y la reducción de la litigiosidad en sede de la jurisdicción contencioso-administrativa sobre este sector contractual. El artículo se titula "El procedimiento del recurso especial y sus consecuencias".

En cuarto lugar, sin abandonar los aspectos de la contratación pública, D^a Nuria Mombiela Lobato, analiza el impacto de la Ley de Contratos del Sector Público en aquellos sectores donde no se gestionan habitualmente procedimientos administrativos, concretamente cómo se puede aplicar esta nueva legislación en el sector artístico, especialmente en las artes escénicas.

En la sección internacional de la revista Gabilex se publica el trabajo de D^a. Sonia Sena Prieto. La autora realiza un interesante estudio analizando, comparando y determinando la existencia de diferencias o similitudes en la consagración de los principios de transparencia e integridad en la contratación pública, tanto en el ordenamiento español como en el uruguayo, teniendo en cuenta las realidades diferentes que presenta cada uno.

Todos los trabajos integran interesantes reflexiones que esperamos que el lector disfrute.

Desde este editorial también queremos mencionar la novedosa iniciativa que está desarrollando la revista Gabilex en colaboración con el Consejo Superior de Letrados y Abogados de Comunidades Autónomas y el

Banco Santander, convocando los primeros Premios Gabilex en dos categorías: "Categoría General" y "Categoría Másteres, TFG y similares". Las bases de estos premios se publican en este número, así como en la página web. Desde la Revista Gabilex deseamos la máxima difusión, participación y calidad de los trabajos que finalmente resulten premiados. Desde Gabilex queremos invitaros a darle a la convocatoria de estos premios la máxima publicidad y difusión posible y a participar en las distintas categorías.

No podemos dejar de mencionar en este editorial el evento jurídico del que la propia revista ha sido partícipe en colaboración con el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. La revista Gabilex quiere hacerse eco de la jornada de formación celebrada el pasado día 12 de diciembre de 2019 en Albacete y organizada por el Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en colaboración con el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. Se concibió como jornada de encuentro y reflexión entre Magistrados/as del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y Letrados/as del Gabinete Jurídico. En dicha jornada intervinieron como ponentes: la Presidenta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, la Ilma Sra. D^a Raquel Irazo Prades, que trató con brillantez diversos aspectos de la actualidad tributaria, la prejudicialidad penal, la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la suspensión cautelar; también intervino la Presidenta de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha,

Ilma, Sra. D^a Luisa María Gómez Garrido, con una magnífica ponencia que con el título "*Modelo de división de poderes y diseños institucionales*" expuso muchos aspectos y propuestas sobre el modelo jurídico-político, pasando por principios fundamentales del Derecho y elementos de la Filosofía del Derecho, demostrando una magnífica oratoria y extensos conocimientos académicos y prácticos.

La jornada fue inaugurada por el Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, el Excmo Sr. D. Vicente Rouco Rodríguez, y por la Directora de los servicios jurídicos de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, D^a María Belén López Donaire.


Por último, desde el Consejo de Redacción les deseamos un próspero año 2020 y, como siempre, les invitamos a disfrutar de la lectura de este número.

El Consejo de Redacción



SECCIÓN NACIONAL

Gabilex
Nº 20
Diciembre 2019
<http://gabilex.castillalamancha.es>



**LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES
ONEROSAS POR LA ADQUISICIÓN DE ORO U
OTROS OBJETOS PRECIOSOS POR PARTE DE
LAS EMPRESAS O PROFESIONALES DE
"COMPRO ORO" A LOS PARTICULARES:
EXIGIBILIDAD O INEXIGIBILIDAD.**

D. Víctor E. Alonso Prada

Letrado de la Administración de la Junta de
Comunidades de Castilla-La Mancha.

D. Leopoldo J. Gómez Zamora

Director adjunto Asesoría Jurídica Universidad
Rey Juan Carlos.

Letrado de la Administración de la Junta de
Comunidades de Castilla-La Mancha.

Resumen: La regla general en nuestro Derecho es que la transmisión onerosa de bienes de un particular a un empresario o profesional está sujeta al impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) pero la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha de 18 enero de 1996 declaró que determinados bienes (en concreto el oro u objetos preciosos) no estaba sujeta a IVA ni a TPO en

el caso de que los adquiriera un empresario de un particular y ello por la particularidad de la naturaleza de dichos bienes y su especial regulación. A partir de esa sentencia ha estado en discusión la exigibilidad de algún impuesto por la adquisición de oro u otros objetos preciosos por parte de las empresas o profesionales de "compro oro" a los particulares. En este trabajo se trata esta cuestión que ha dado lugar a mucha controversia jurídica con resoluciones administrativas y judiciales contradictorias, en algunos casos, pero que finalmente ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de diciembre de 2019 formando jurisprudencia. Hemos querido plantear la cuestión con cierta profundidad y exponiendo las diferentes opiniones, para finalmente incluir la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo que los autores consideran más razonada y ajustada a la legalidad, incluso antes de que se promulgara la citada y reciente sentencia.

Palabras clave: impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas, oro, metales preciosos, tributación, "compro oro".

Abstract: The general rule in our Law is that the onerous transfer of assets from an individual to an entrepreneur or professional is subject to the Onerous Patrimonial Transfer Tax (TPO) but the Judgment of the Contentious-Administrative Chamber of the Supreme Court dated 18 January 1996 declared that certain goods (in particular gold or precious objects) were not subject to VAT or TPO in the case that they were acquired by an individual's employer and this due to the particular nature of said goods and their special regulation. From that sentence on, the requirement of some tax for the acquisition of gold or other precious objects by companies or professionals of "buying gold" from individuals has been discussed. This paper deals

with this issue that has given rise to a lot of legal controversy with contradictory administrative and judicial resolutions, in some cases, but which has finally been resolved by the Supreme Court in its ruling of December 16, 2019 forming jurisprudence. We wanted to raise the issue with some depth and exposing the different opinions, to finally include the jurisprudential doctrine of the Supreme Court that the authors consider more reasoned and adjusted to the law, even before the aforementioned and recent sentence was promulgated.

Key words: tax, burdensome asset transfers, gold, precious metals, taxation, "buy gold".

SUMARIO: (i) **Introducción.** (ii) **Planteamiento General.** (iii) **Planteamiento Judicial.** (iv) **Actuación administrativa.** (v) **Recurso de Casación.** (vi) **Cuestión Prejudicial.** (vii) **La confianza legítima como límite para la exigencia del impuesto.** (viii) **Conclusión.**

i. INTRODUCCIÓN.

Han proliferado en los últimos años, especialmente al calor de la crisis, los negocios de "compro oro" como popularmente se conoce a aquellos que realizan la actividad de comprar a particulares joyas u objetos preciosos con contenido en oro u otros metales preciosos con el objeto de revenderlos ya sea para su transformación en lingotes o como productos que se introducen nuevamente en el mercado. Más allá de otras implicaciones legales o apreciaciones que puedan realizarse al respecto, se ha planteado un interesante debate sobre si las adquisiciones de estos objetos de un

particular por los empresarios deben pagar algún impuesto. Lo primero que nos vendrá a la cabeza es que sí, que difícilmente el Estado va a dejar alguna actividad económica al margen del pago de impuestos, aunque después se prevea su exención u otro tipo de reducción. Más aún concluiremos que se debe pagar algún impuesto si acudimos a la naturaleza del negocio en el que existen unos especiales controles para evitar la compra-venta de objetos sustraídos o que sean fruto de alguna actividad ilícita y que permitiría una fácil determinación de la cuantía de los intercambios para calcular la base imponible. Sin embargo, como veremos, se ha planteado judicialmente la duda de si esta concreta adquisición debe pagar impuestos.

El problema que se plantea en nuestro estudio es aquel que deriva de la actividad de intercambio entre los empresarios o profesionales del sector y los particulares. Los primeros, se dedican a la actividad de comprar oro y otros metales preciosos, mientras que los segundos, venden dichos objetos a cambio de un precio cierto en dinero.

El principal motivo de estas operaciones emana de la necesidad de los particulares de obtener liquidez y de la necesidad de los empresarios o profesionales de adquirir el oro u otros metales preciosos para después revenderlos como parte de su negocio.

Aunque no es tan extraño (así ocurre por ejemplo en el mercado inmobiliario en no pocas ocasiones) tampoco es frecuente que el empresario en lugar de comprar la materia prima o el bien a otro empresario, lo adquiera de particulares. Sin duda al adquirirlo de otros empresarios estarán sujetos al juego del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) debiendo repercutirlo como la norma determina. En estos casos, en la mayor parte de la actuación en el mercado de las empresas de

“compro oro” se paga IVA, por tratar con otros profesionales o repercutirlo en el consumidor final, pero la adquisición del mismo a un particular plantea dudas acerca de qué impuesto debe pagar o incluso si debe pagar alguno de los dos (IVA o Transmisiones Patrimoniales).

Aunque con mayor detalle expondremos la cuestión a continuación, vamos a adelantar algunos de los aspectos que caracterizan el debate:

- La transmisión a título oneroso que se produce entre empresarios o profesionales no estará sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante ITPO) porque será un hecho imponible del IVA.
- Por otro lado, la entrega de un bien a una empresa por un particular que no es ni empresario, ni profesional, en principio tampoco estará sujeta a IVA.
- En consecuencia, si la transmisión de toda clase de bienes y derechos que integren su patrimonio se produce por actos "inter vivos" a título oneroso entre dos personas físicas o jurídicas será un hecho imponible sujeto a TPO.
- El problema surge cuando la transmisión onerosa de bienes se hace de un particular a un empresario o profesional y más aún en el caso concreto que en este trabajo se trata.

El Tribunal Supremo se pronunció sobre esta cuestión respecto a los bienes inmuebles señalando por un lado que la intención del legislador es que toda operación inmobiliaria quede gravada por algún impuesto y por

otro que lo fundamental a la hora de determinar el impuesto no es la condición de quien adquiere (ya sea empresario o particular) sino del que transmite. La condición de particular del transmitente hace que en la transmisión de bienes inmuebles se tenga que pagar el impuesto de TPO independientemente de que el adquirente sea empresario o particular.

Esta afirmación de que la transmisión de un bien inmueble e incluso mueble está grabada por el impuesto de TPO, aunque el adquirente sea empresario o profesional, no se aplicaba sin matices a la compra-venta de oro o metales preciosos donde el Tribunal Supremo se pronunció en la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha de 18 enero de 1996 (rec. 3646/1991) EDJ 1996/2737.**

La citada Sentencia de 18 enero de 1996 es la que ha supuesto una disfunción del sistema del impuesto al afirmar que dichos bienes (oro u objetos preciosos) no estaba sujeta a IVA ni a TPO en el caso de que los adquiriera un empresario de un particular y ello por la particularidad de la naturaleza de dichos bienes y su especial regulación.

La citada resolución ha supuesto un enorme conflicto por darse la situación de que ha habido órganos judiciales que han seguido el criterio de la misma y otros que no, declarando según el ámbito territorial y la posición del correspondiente Tribunal Superior de Justicia que procedía, o no, el pago del impuesto. La confusión se ha visto reforzada porque el Tribunal Supremo durante un largo periodo no ha admitido recursos de casación (con la regulación previa a la reforma que introdujo la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio) sobre la materia que nos ocupa, por lo que durante mucho tiempo nos encontramos ante un mero

precedente y faltos de una doctrina jurisprudencial consolidada.

En una primera parte de nuestro análisis trataremos de examinar el problema previamente reseñado y la evolución del mismo. Después haremos un estudio de las soluciones que han venido dictando los diferentes Tribunales Superiores de Justicia y la respuesta administrativa que ha dado el Tribunal Económico Administrativo Central y los Tribunales Económico Administrativos Regionales. Seguiremos nuestro análisis examinando la posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ante la controversia. Esto nos dará pie para analizar la implicación del principio de confianza legítima y su operatividad como límite para exigir dicho impuesto por parte de las haciendas autonómicas. Finalmente, concluiremos nuestro estudio con nuestras valoraciones amparadas en los recientes pronunciamientos de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2017 (Rec. 2367/2017; 140/2017, o; 1960/2017, entre otras). En suma, no seremos nosotros, sino el Tribunal Supremo y sólo él, al que le compete zanjar la polémica ofreciéndonos seguridad jurídica y todo ello en base a que es el órgano jurisdiccional constitucionalmente encargado ex art. 123 de la CE de fijar una jurisprudencia que permita homogenizar las respuestas que ofrezcan los distintos Tribunales Económico Administrativos y los Tribunales Superiores de Justicia de las CCAA.

ii. PLANTEAMIENTO GENERAL.

Como adelantábamos, en este trabajo analizaremos la sujeción de una determinada actividad al ITPO. Concretamente examinaremos si la adquisición a título oneroso de determinados bienes muebles (oro u otros

objetos fabricados con metales preciosos) es una operación susceptible de ser integrada dentro del hecho imponible que acota la Ley reguladora del impuesto.

Esta circunstancia, como se estudiará, resulta conflictiva ya que se han dado respuestas judiciales contradictorias al respecto.

Para precisar más el objeto de estudio comenzaremos analizando la cuestión en términos más generales y desde el punto de vista de los elementos subjetivos de la transmisión:

- Si la transmisión a título oneroso se produce entre empresarios o profesionales no estará sujeta a TPO porque será un hecho imponible del IVA.

Esta afirmación se ampara en el artículo 4 uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) que señala: *Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen* y añade (artículo 4 cuatro de la LIVA) que *las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas»*; por lo que podemos colegir que **la entrega de un bien por un particular que no es ni empresario ni profesional no estará sujeta a IVA.**

- Si la transmisión de toda clase de bienes y derechos que integren su patrimonio se produce por actos "inter vivos" a título oneroso entre dos

personas físicas o jurídicas será un hecho imponible sujeto a TPO por aplicación del 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 (TRLITPOyAJD) que estipula como hecho imponible *"Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas."*

- **El problema surge cuando la transmisión onerosa de bienes se hace de particular a empresario o profesional.** En este caso, es claro que el hecho de que la entrega haya sido realizada por un particular implica su no sujeción al IVA. Habrá de analizarse si la transmisión supone un hecho imponible sujeto a TPO.

Pues bien, para este último supuesto de transmisiones de particular a empresario **el Tribunal Supremo se ha pronunciado** en el sentido de que *"puede inferirse por tanto, que la intención del legislador es que toda operación inmobiliaria quede gravada, bien al Impuesto sobre el Valor Añadido, bien el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas."* y que el criterio de delimitación se funda en el carácter de **empresario o particular de quien transmite, siendo indiferente el carácter del adquirente.** Así, señalaba la STS 16-12-11 (Rec. 5/2009), EDJ 2011/320943; TS 15-12-11 (Rec. 19/09), EDJ 2011/327198, que desestimó el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 4 de

junio de 2008, EDJ 2008/252914, que desestimó el recurso deducido contra la resolución del TEAR en la que se resolvía que la compraventa de la finca formalizada en la escritura pública de julio 2003. Establecía la sentencia del Tribunal Superior de Justicia aragonés y confirma el Tribunal Supremo la doctrina de que *“No puede admitirse la alegación de la reclamante de que estaríamos ante el supuesto de no sujeción del artículo 7.5 del Texto Refundido, **relativo a que la operación se realizó por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, pues dicha cualidad -la de empresario o profesional- debe entenderse referida al transmitente y nunca al adquirente, por lo que no bastaría con que interviniera en la operación como adquirente, como manifiesta el reclamante, un empresario.**”*

La citada STS 16-12-11 dejaba a salvo la doctrina de la STS Sala 3ª de 18 enero de 1996 (rec. 3646/1991) EDJ 1996/2737 por el carácter especial de los bienes muebles de que se trataba. En el siguiente ordinal trataremos estos elementos objetivos pero hemos de adelantar que **en base a la sentencia de 2011**, son varios los Tribunales Superiores de Justicia **que se han apartado de la doctrina de la sentencia de 1996**, sobre la materia que tratamos, y así podemos referirnos a la **sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja núm. 568/1998, de 23 de octubre, dictada en el recurso contencioso administrativo núm. 759/1997**, aunque también los Tribunales Superiores de Justicia de Galicia y Madrid, entre otros, se han pronunciado en similar sentido.

No obstante, existen otros Tribunales Superiores de Justicia que seguían aplicando la Sentencia del Tribunal Supremo de 1996 para rechazar la exigibilidad del

impuesto en estas ventas. Así, podemos destacar la **Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de fecha de 12 de septiembre de 2019 (Rec. 368/2018)**, en donde se desestimó el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Murcia de 28 de octubre de 2016 en que se estimaba la reclamación económico-administrativa formulada por un empresario del sector de "compro oro" contra la liquidación que gravó la adquisición que hizo de estos bienes a un particular.

iii. APLICACIÓN JUDICIAL.

Planteada la controversia en términos generales podemos afirmar que **la transmisión onerosa de bienes que se hace de particular a empresario o profesional estará sujeta a TPO** por dos razones fundamentales:

La primera es que para analizar si estamos ante un hecho imponible (artículo 7.1 a) TRLITPOyAJD) debe considerarse la cualidad de empresario o profesional referida al transmitente y nunca al adquirente. Por consiguiente, si el transmitente no es empresario o profesional estará sujeta a TPO.

Según el propio Tribunal Supremo la intención del legislador es que las transmisiones onerosas queden gravadas, bien por el Impuesto sobre el Valor Añadido, bien por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No obstante, el preciso objeto de análisis que nos ocupa es la entrega de bienes muebles, concretamente entregas de oro y otros metales preciosos, hechas por particulares a empresarios dedicados habitualmente a su comercio y en este caso existen particularidades, especialmente mencionadas por la STS de 1996.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 18 enero de 1996 (rec. 3646/1991) estableció que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas desde el 1 enero a 31 diciembre 1986 no estaban sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Esta doctrina plasmada en una sentencia del Alto Tribunal supuso que en muchas ocasiones tales empresas no pagaran ningún impuesto por las adquisiciones de los mismos si quienes se lo vendían eran particulares.

Entendemos que la extensión de la sentencia a situaciones actuales no es completamente correcta. Se puede entender que la solución jurídica se refería a normas que no son las que actualmente están en vigor (Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Es decir, se trata de una jurisprudencia predicable respecto de una normativa precedente y hoy en día derogada.

Varias cuestiones debemos señalar a fin de justificar y adelantar nuestra inclinación a favor de la exigencia del impuesto con el consiguiente rechazo de la aplicación de los razonamientos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1996; opinión que en fechas recientes ha venido avalada por la reciente decisión del Tribunal Supremo que se analizará al finalizar este trabajo.

En primer lugar, es pacífico que esta sentencia del año 1996 no conforma jurisprudencia ya que no ha sido confirmada por otra posterior (artículo 1.6 CC). Esta cuestión ha sido expresamente tratada en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29-6-2007, nº 742/2007 (rec. 1442/2003): *«No puede compartirse el carácter vinculante de la STS de 18 de enero de 1996, dictada -recordemos- en un recurso de apelación, con base a que en éste se conocían acumuladamente varios recursos, pues, aunque así fuera, se trata de una sola sentencia, no indicando la actora otra del Alto Tribunal que reitere la contenida en aquella, o fije doctrina legal. No serviría para establecer jurisprudencia la STS de 29 abril de 1998 , dictada también en un recurso de apelación en que se planteaba el problema de la sujeción o no al impuesto controvertido de las operaciones de compra de objetos de metales y piedras preciosas efectuadas a particulares por empresarios dedicados habitualmente a esa actividad que adquieren dichos objetos para revenderlos en sus establecimientos, pues si bien el Tribunal Supremo indica que la cuestión ya ha sido resuelta por la Sala, tal pronunciamiento se efectúa obiter dicta, pues declara inadmisibile el recurso por razón de la cuantía.»*

Asimismo, esta misma lógica también para confirmarse en la reciente **Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017)** sobre la que posteriormente profundizaremos.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2011, ya mencionada, señala que la doctrina vista (la consideración de la cualidad de empresario o profesional referida al transmitente) no es aplicable en el asunto aquí analizado por entender que *«se refiere a un tipo de artículos (chatarra, oro, plata, platino y*

joyería) que están sujetos a un régimen especial de tributación, lo que demuestra la singularidad del caso, que nada tiene que ver con el que nos ocupa».

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja núm. 568/1998, de 23 de octubre, razonaba en el recurso contencioso administrativo núm. 759/1997 *«A tenor literal de tal disposición (se refiere al artículo 7.5 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto), «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 ...».*

Viene, pues, a defenderse que en la locución legal «operaciones... realizadas por» quedan comprendidas las «adquisiciones» que, operando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, reciban de los particulares los profesionales o empresarios.

CUARTO.- Tal conclusión, sin embargo, no parece la más razonable desde la exégesis literal del precepto transcrito puesto en su contexto con el contenido del propio artículo en el que se integra. En efecto, si se sustituye la expresión «operaciones» por la primera de las varias enumeradas como tales en el artículo 7º, tendremos que **son las «transmisiones... realizadas por empresarios o profesionales...» las que se consideran no sujetas al impuesto, consecuentemente, sólo aquellas en que el sujeto agente de la transmisión, el «tradens», sea un empresario o profesional actuando en el tráfico propio de su actividad mercantil.** Esta conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del

transmitente (del que hace la entrega de los bienes, derechos o servicios) 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, a) y b) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido ; tributo que grava hechos imponibles objetivamente iguales, bien que subjetivamente diversos, a los del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de transmisiones onerosas.

Consecuentemente con lo expuesto, la no sujeción al ITP sólo alcanza al comerciante o profesional que realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares.

QUINTO.- A igual conclusión se llega tras la valoración del precepto analizado si se lo pone en relación con el contexto o grupo normativo en el que se incardina. Como pone de relieve el señor Abogado del Estado, el sistema determina: primero, la sujeción a ITP de los negocios entre particulares, y a IVA, de los realizados por empresarios o profesionales, siendo el punto de conexión del hecho con el tributo la condición del transmitente; segundo, la no aplicación simultánea de los dos tributos a un mismo negocio o convención (artículos 4.4 y concordantes de la Ley del IVA y 7.º del Texto Refundido de la Ley del ITP); y, tercero, la carga de toda convención sujeta con el impuesto correspondiente. El entendimiento del precepto considerado en los términos pretendidos por la demanda conduciría, por añadidura, a la admisión de 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 ".

Tampoco el Tribunal Superior de Justicia de la Rioja desconoce en dicha Sentencia la de 18 enero 1996, dictada en resolución de recurso de apelación por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que la parte recurrente en ese recurso invocó también, mas consideró la Sala de la Rioja sobre el particular: "...por relevante que sea tal precedente, al no constituir doctrina jurisprudencial, tampoco vincula a este Tribunal, el que, actuando con libertad de criterio, opta por la decisión que razonadamente reputa más ajustada a Derecho.»

En el mismo sentido el **Tribunal Superior de Justicia de Galicia en la sentencia nº 275/2016 de 1 de junio de 2016 (rec. 15638/2015)** cambia el criterio que venía manteniendo para llegar a la siguiente conclusión: *"Ahora bien, llegados a este momento se nos plantea si la existencia de una sola sentencia en la que se analiza la misma cuestión que ahora nos ocupa permite continuar indefinidamente manteniendo la misma postura o, por el contrario, existen argumentos que, de un modo razonado y acorde con el artículo 24.1 CE, autorice llegar a la solución contraria, admitiendo como presupuesto que **ninguna de las normas mencionadas establece especificidad alguna para los materiales preciosos respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ni tampoco en dicho tributo con relación a los bienes usados.** Cuestión distinta es que a efectos de configurar el hecho imponible la naturaleza del bien o su condición de nuevo o usado pueda tener incidencia a la hora de liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo de recordar que en este caso no se discute sobre la procedencia de que la liquidación corresponda a uno u otro tributo **-solamente se discute sobre la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales-** y que **la precitada STS de 18/3/96***

está contemplando un período normativo específico que no es el que contempla el acuerdo recurrido. Por todo ello, entendemos, debe ahora razonarse sobre distinto alcance de la normativa de aplicación, **sin que para ello debemos necesariamente partir de la sujeción que el TEAR hace de las resoluciones del TEAC,** en cuanto la ordenación jerárquica de sus resoluciones, ni tampoco de la exclusiva perspectiva de aquella STS de 18/3/96 , pues ni es la única posible, como ponen de manifiesto las Administraciones demandadas, ni es la única en la que el Tribunal Supremo se ha manifestado sobre la cuestión esencial -las transmisiones onerosas por actos inter vivos de particulares a empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional- y no sobre una cuestión que, en el tributo enjuiciado, se son presenta como secundaria, que es la naturaleza y categoría del bien transmitido.

Y, a tal efecto, debemos recordar que toda la argumentación de la demanda, por proyección a la ya citada STS de 18/3/96 gira sobre el alcance del término "operaciones" que se incluye en el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto, de suerte que existiría una desvinculación con el término "transmisiones" del apartado 1 del mismo artículo para concluir sobre la no sujeción que se pretende. A nuestro criterio de ahora, motivando en este momento el cambio sobre el mostrado en anteriores sentencias, si se prescinde de la interrelación entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre el Valor Añadido -insistamos una vez más que el recurso no versa sobre tal extremo- y nos limitamos exclusivamente al ámbito del primero, no parece que haya un modo sencillo de soslayar que el apartado 5 del artículo 7 del Texto Refundido es una alternativa a lo dispuesto en el apartado 1 en cuanto **declara sujetas, en principio, las transmisiones**

patrimoniales onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos. Y, en este contexto la referencia a "operaciones" del párrafo 5 no debe tener otra interpretación que la "operación" a que se refiere son, en efecto, transmisiones inter vivos onerosas, de toda clase de bienes y derechos cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Y no, por el contrario, que las "operaciones" de referencia, se limitan a la mera intervención en una transmisión, aunque el transmitente sea un particular; particular que no es sujeto pasivo del IVA y bienes y derechos que formarán parte de la actividad empresarial o profesional de quien los recibe.

Planteamiento el anterior que tampoco puede calificarse de original pues es el que subyace, más bien el que se manifiesta como tal, en las SSTSS de 15/12/11 (recurso 19/09) y 16/12/11 (recurso 9/09) que, en lo que ahora nos interesa, se manifiestan de modo coincidente en cuanto a que:

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 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 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".

*En consecuencia, a tenor de todo lo razonado, y toda vez que a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales **no existen elementos que permitan soluciones dispares según la naturaleza de los bienes**, llegamos a la conclusión de que procede*

modificar nuestro anterior criterio, con desestimación del recurso en lo que a la liquidación se refiere".

En aplicación de la doctrina expuesta procede desestimar íntegramente el recurso."

Entendemos que estas dos resoluciones son ejemplo y contienen los razonamientos jurídicos más ajustados a los principios de igualdad y de generalidad del sistema tributario. Con expresa remisión a los argumentos judiciales reproducidos entendemos que no existe razón jurídica que justifique hacer una distinción entre los bienes muebles consistentes en materiales preciosos y otros bienes. No existe distinción normativa que justifique que las empresas o profesionales que se dedican a la compra de oro no deban tributar por esta actuación cuando se adquiere de particulares (sean personas físicas o jurídicas). Tampoco existe un régimen específico de estos bienes que ampare un tratamiento tributario diferenciado del resto de bienes muebles e inmuebles.

Sin soslayar la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 enero de 1996 entendemos que la doctrina no es aplicable por las razones ya esgrimidas y que otros órganos jurisdiccionales lo han entendido así como mejor doctrina y más ajusta a la legalidad, a la intención del legislador y al principio de igualdad tributaria.

Asimismo, es conveniente remarcar que este pronunciamiento del año 1996 del Tribunal Supremo sigue siendo el que aplican algunos Tribunales Superiores de Justicia en la actualidad. Así, conviene reiterar el pronunciamiento que nos ofreció la **Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia en su Sentencia de fecha de 12 de septiembre de 2019**

(Rec. 368/2018) afirmando que: el Tribunal Supremo en la sentencia citada de 18 de enero de 1996 señaló textualmente *"...No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas..."* Y, con posterioridad el citado Tribunal Supremo archivó el recurso de casación en interés de ley número 2801/2014 mediante Auto de 13 de noviembre de 2014, señalando textualmente *"... que como señala la sentencia recurrida, sobre la cuestión litigiosa ya se ha pronunciado este Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de enero de 1996 -recurso de apelación 364671991-, cuya doctrina considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 -recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente-. Existiendo doctrina legal, carece de sentido el recurso de casación en interés de la ley pues, como destaca la Sentencia de esta Sala 5 de marzo de 2004 -casación en interés de Ley nº 96/2004- "el (recurso) de casación en interés de la ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando ésta no existe y resulta procedente, pero no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada"*.

También ha sido esta la postura de **la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de Tenerife)** tal y como se desprende de pronunciamientos como el albergado en su Sentencia de fecha de 28 de abril de 2017 (Rec. 236/2015).

Expuesta esta situación –en absoluto pacífica- podemos mencionar en último lugar la **Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha nº 648/2016, de 18 de octubre de 2016 (Nº de Recurso: 455/2015)** y en la que tras un completo análisis de la cuestión controvertida llega a la siguiente conclusión: *«Insistimos en que a los efectos del impuesto de transmisiones patrimoniales, y a los efectos que nos interesan, **nada diferencia el caso de quien transmite un inmueble al de quien transmite oro o al caso de quien constituye una fianza.** Por eso la postura, por ejemplo, de la sentencia de la Sala de Andalucía, Sevilla, de 28 de abril de 2016 (recurso 602/2015), que marca la diferencia entre unos casos y otros en la naturaleza del bien transmitido, creemos que no tiene suficiente razón de ser, pues en definitiva se dice que se trata de bienes distintos y con regímenes distintos pero no se aclara ni concreta en qué afecta esta distinción al problema que aquí se plantea ni qué diferencia de régimen es la que puede ni remotamente afectar a la tributación por impuesto de transmisiones patrimoniales en este tipo de entregas de particular a empresario, por mucho que haya peculiaridades en el IVA; sin perjuicio de reconocer que el problema de este planteamiento, de tan escaso recorrido, proviene en efecto de que las sentencias de 2011, en vez de limitarse a desautorizar directamente la de 1996, cubrieron lo que en realidad es un cambio de criterio bajo el manto de una supuesta diferencia derivada de la naturaleza del bien. Siendo de interés reseñar, a mayor abundamiento, que el argumento de que el oro estaba sujeto a una regulación particular, aparte de no ser relevante para el caso, encuentra además el obstáculo de que el propio Tribunal Supremo reconoció en su sentencia de 1996, FJ 7º, que justamente el oro estaba excluido de la regulación*

especial que el IVA contemplaba para los bienes usados artículo (59.2.6 º de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto del IVA).

*Es por todo lo anterior que debe desestimarse este motivo y **considerar sujeto a impuesto de transmisiones patrimoniales este tipo de entregas.** (...)».*

En la mencionada resolución judicial del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha se resume de forma convincente y sin rodeos como opera la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 en relación con las sentencias del Tribunal Supremo de 15 y 16 de diciembre de 2011 (recursos de casación en unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente) y con el auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 (rec. 2801/2014).

Hay que reconocer en cualquier caso que existen dos posiciones jurisdiccionales que llegan a pronunciamientos distintos y que deben ser tenidas en consideración, aunque a la vista de los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo sólo cabe una solución a los debates contradictorios que es, la sujeción al impuesto de la venta del oro u otros objetos preciosos que realicen los particulares a los empresarios o profesionales del sector.

iv. ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA.

Si como hemos analizado existen diversas interpretaciones en el ámbito judicial también en el administrativo ha habido cambios de criterio que incluso podrían calificarse de bandazos.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha, por ejemplo, en un principio ha aplicado la **doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 8 de abril de 2014 (RG 00-5459-2013)**¹ y las consultas vinculantes que en el mismo se mencionan. Igualmente harían otros TEAR.

Esta es la posición que entendemos como más acertada y razonable. El TEAC determina que en «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 (...) Consecuentemente, la no sujeción a la modalidad de TPO sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que un empresario o profesional pueda hacer de particulares.»

En un principio el TEAC, aplicó los criterios dados por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 2011, si bien entendiendo que no hay exclusión o excepción alguna por razón del bien y que la naturaleza del objeto transmitido no afecta al régimen tributario. Una vez más coincidimos con ese razonamiento que se reputa como el más acorde a la legalidad y a la igualdad en el sostenimiento del sistema tributario.

Sin embargo, posteriormente los diferentes TEAR - incluido el de Castilla-La Mancha- con sucinta

¹ La Audiencia Nacional mediante Auto de 18/07/2018, ha suspendido el carácter vinculante de la Resolución del TEAC en Unificación de Criterio RG. 5459/2013 de 8/4/2014.

motivación, han cambiado su criterio para aplicar la **doctrina que fijó el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución 20 de octubre de 2016 (RG 00-02568-2016)**. En esta resolución el TEAC ha querido unificar los criterios señalando que: *"En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas."*

No obstante, la seguridad jurídica invita a pensar que el TEAC no cambiaría repentinamente el criterio. Debemos incidir que incluso la resolución citada adopta la decisión más por **motivos de oportunidad** que por convencimiento con la argumentación que ampara la posición ya que expresamente dice: *"Llegados a este punto, este TEAC, como órgano de la Administración encargado de fijar los criterios vinculantes para todos los órganos administrativos tanto de aplicación de los tributos como de revisión, tanto de la Administración estatal como de la Administración autonómica, tiene que plantearse qué solución debe adoptar. **La primera hipótesis que se ha contemplado es la del mantenimiento de nuestro criterio, pues nos reiteramos en que lo entendemos jurídicamente procedente y acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.** Pero, de adoptarse esta postura, se derivarían (de hecho, se están produciendo ya) las siguientes consecuencias: los órganos de aplicación de los tributos, con el consiguiente empleo de medios materiales y personales, y vinculados por el criterio del TEAC, liquidarán estas operaciones exigiendo su tributación por TPO; deducida reclamación por los*

obligados tributarios, los Tribunales Económico-Administrativos, vinculados por el criterio del TEAC, las desestimarían; entonces, los ciudadanos tendrían, con los consiguientes costes de Abogado y Procurador, acudir a la vía contenciosa, donde la mayoría de los TSJ se sienten vinculados por el auto de noviembre de 2014 del Tribunal Supremo, estimando los recursos e incluso condenando en costas a la Administración demandada.”. Puede apreciarse que el pragmatismo de la decisión prima sobre la argumentación jurídica.

v. RECURSO CASACIÓN.

Incluso con posterioridad a la resolución administrativa del TEAC mencionada anteriormente algunos Tribunales Superiores de Justicia se han seguido pronunciando en contra del criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 1996. Entendemos tal doctrina superada ya que el Tribunal Supremo acaba de pronunciarse sobre la cuestión objeto de estudio en el presente trabajo. En estos pronunciamientos nuestro Alto Tribunal ha fijado la jurisprudencia interpretativa del alcance del 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.

Sin ser exhaustivo haremos mención a los siguientes recursos admitidos por el Tribunal Supremo sobre la materia: Recurso nº 206/2016. Admitido por Auto de 8 de febrero de 2017; Recurso nº 87/2017. Admitido por auto de 15 de marzo de 2017; Recurso nº 1914/2017. Admitido por auto de 21 de julio de 2017; Recurso nº 1913/2017. Admitido por Auto de 20 de julio de 2017.

Nos detendremos en el **Auto de 8 de febrero de 2017 del Tribunal Supremo que admite a trámite el recurso de casación nº 206/2016 contra la sentencia de 22 de septiembre de 2016 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso 79/2016)** en la que ya con el cambio de criterio del TEAC **se mantenía la posición de que la transmisión está sujeta a TPO**. El propio auto de admisión relata los antecedentes en el FJ 2º: «3. *La cuestión que plantea este recurso de casación es la de si, habida cuenta del indicado marco normativo, la transmisión de metal precioso por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas.*

4. *La sentencia recurrida concluye que, siendo el transmitente un particular, la operación queda al margen del IVA, resultando sometida al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.A) LITPAJD. Se separa expresamente de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (apelación 36467/1991), ya citada, por considerarla no aplicable al caso porque, al atender a liquidaciones de los años 1982 a 1986, resolvía «una circunstancia particular de tránsito de régimen jurídico y de novedad en la aplicación del IVA con el anterior impuesto sobre actividades económicas».*

5. *Dicha sentencia de 1996 concluyó (FJ 7º), siendo ya aplicable la normativa sobre el IVA aprobada en el año 1985 y teniendo a la vista una regulación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de igual contenido a la actualmente vigente, que operaciones como la*

contemplada en la sentencia ahora recurrida no estaban sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas.

6. En auto de 13 de noviembre de 2014, también ya citado, la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo acordó archivar el recurso de casación en interés de la ley 2801/2014, promovido por la Junta de Andalucía, entre otras razones porque sobre la no sujeción de operaciones como la litigiosa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas existía ya doctrina legal, por haberse pronunciado el Tribunal Supremo en la repetida sentencia de 1996, «cuya doctrina considera vigente al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011 - recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente-» (FJ 4º) [en realidad, estas dos últimas sentencias aplican la misma doctrina a supuestos de hecho semejantes, pero no iguales: venta de terrenos por particulares a empresas urbanizadoras o promotoras]. (...).

8. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sección 4ª), en sentencia de 27 de abril de 2016 (recurso 15639/2015), cambió expresamente de criterio, manteniendo la tesis de la aquí recurrida.

9. Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 20 de octubre de 2016 (número 02568/2016/00/00) dictada para unificar criterio, ha concluido que 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 impuesto sobre las transmisiones patrimoniales onerosas.

10. *Todo lo anterior evidencia que la sentencia recurrida fija, ante la misma cuestión (la transmisión de metal precioso por un particular a un empresario o profesional del sector), una interpretación del precepto que sustentó su fallo, el artículo 7 LITPAJD, apartados 1.A) y 5 [y de los preceptos reglamentarios que lo desarrollan - artículos 10.1.A) y 31.2 RITPAJD-], contradictoria con la que otros tribunales superiores de justicia han establecido, por lo que resulta **indudable la presencia de interés casacional objetivo** en el sentido expresado por el artículo 88.1.a) LJCA.*

11. *Se hace, por lo tanto, necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la cuestión, resolviendo las contradicciones doctrinales existentes entre los distintos tribunales superiores de justicia, que de paso ratifique o rectifique el sostenido en unificación de criterio por el Tribunal Económico-Administrativo Central. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).».*

En conclusión, se pueden extraer algunas ideas:

- I. La sentencia del TS de 1996 constituye doctrina y no jurisprudencia y se dictó bajo el amparo de otras normas que no son las que hoy se aplican.
- II. Por la anterior razón diversos Tribunales Superiores de Justicia (Madrid, La Rioja o Galicia) se han apartado motivada y razonablemente de dicha doctrina.
- III. El TEAC funda su resolución más en una cuestión de hecho u oportunidad que de derecho.

Pues bien, estos Autos de admisión previamente mencionados, acaban de dar lugar a una sucesión de sentencias del Tribunal Supremo. En estos pronunciamientos judiciales se nos dice que: "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.

En suma, la operación que analizamos está sujeta al pago del impuesto ya que 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.

Así, concluye declarando el Tribunal 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.

vi. DECISIÓN PREJUDICIAL TJUE.

El Tribunal Supremo (ante un recurso planteado contra la sentencia Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 13 de septiembre de 2016) dudó si era compatible con la Directiva IVA y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA, en forma de un impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por el hecho de que dicha empresa adquiera a personas físicas bienes muebles tales como oro, plata o joyas, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de la empresa en cuestión, la cual lleva a cabo por otra parte operaciones sujetas al IVA en el momento de la reintroducción de los referidos bienes en el circuito comercial, sin tener la posibilidad de deducir, en el marco de esas operaciones, las cuotas abonadas en el momento de la adquisición inicial de esos mismos bienes en concepto del impuesto en cuestión.

La **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Sexta) de 12 de junio de 2019 (asunto C-185/18)** respondió a la cuestión señalando que la Directiva IVA 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 IVA, 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.

Para ello el Tribunal de Justicia de la Unión Europea recuerda que en virtud del artículo 401 de la Directiva IVA, las disposiciones de esta no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Así pues, dado que el Derecho de la Unión admite la existencia de regímenes impositivos concurrentes, tales impuestos pueden igualmente percibirse cuando su percepción pueda dar lugar a una acumulación con el IVA en relación con una sola y misma operación (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de marzo de 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174,

apartado 28, y de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 26).

Una interpretación literal de esta disposición permite concluir, habida cuenta del requisito negativo contenido en la expresión «que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios»², que el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos, derechos y tasas solo está autorizado si estos últimos no pueden asimilarse a un impuesto sobre el volumen de negocios (sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 27). No puede considerarse que un impuesto como el controvertido en el litigio principal (Transmisiones Patrimoniales) tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, a efectos del artículo 401 de la Directiva IVA.

Tal como la Comisión Europea ha puesto fundadamente de relieve, el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA únicamente impone tal neutralidad en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva IVA. Como en el presente caso se trata de un impuesto no armonizado en el marco de dicha Directiva, no es posible vulnerar la neutralidad del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 24 octubre de 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, apartado 57).

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Sexta) de 12 de junio de 2019 (asunto

² Si bien el concepto de «impuesto sobre el volumen de negocios» no se define ni en el artículo 401 de la Directiva IVA ni en ninguna otra disposición de esta Directiva, procede señalar que este artículo es sustancialmente idéntico al artículo 33 de la Sexta Directiva (sentencia de 7 de agosto de 2018, Viking Motors y otros, C-475/17, EU:C:2018:636, apartado 28).

C-185/18) resuelve la cuestión prejudicial planteada en el sentido de entender que no existe infracción de normativa europea, declarando *«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.»***.

Por consiguiente, el sometimiento de la actividad (adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos) a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del IVA; no infringe ni la Directiva IVA ni el principio de neutralidad fiscal, siendo acorde con la normativa europea sobre la materia.

vii. LA CONFIANZA LEGÍTIMA COMO LÍMITE PARA LA EXIGENCIA DEL IMPUESTO.

Examinando los pronunciamientos de las diferentes Salas de lo Contencioso-Administrativo de Tribunales Superiores de Justicia nos encontramos con algunos

pronunciamientos que han rechazado la exigencia del impuesto por entender que ello supondría una vulneración del principio de confianza legítima.

De esta suerte, podemos citar a la **Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 15 de marzo de 2017 (Rec. 300/2016)** que en su fundamentación jurídica rechaza la exigencia del impuesto por ser contraria al principio de confianza legítima. Así las cosas, en ese pronunciamiento se entendió que: *"el principio de confianza legítima se quebrantaría si se permitiera que un cambio de criterio se proyectara hacia atrás, pues "la irrupción retroactiva de un criterio administrativo inédito e imprevisible" conduce a "la consecuencia singularizada, y no normativa, de la anulación de las actuaciones"*.

Para la Sala de Bilbao, por tanto, (i) las operaciones controvertidas están sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, (ii) ese es el criterio seguido por la propia Sala sentenciadora y (iii) tal doctrina no puede, sin embargo, aplicarse al caso porque, de exigirse el tributo por operaciones anteriores a julio de 2014, se vulneraría el principio de confianza legítima.

Razona la sentencia ahora examinada en su fundamento jurídico segundo que: *"Lo que las actuaciones administrativas revelan es que, en efecto, sin constancia de que el ITPO se hubiese autoliquidado ni exigido nunca, (tal y como resulta de los antecedentes y resoluciones de éste y de otros procesos afines ya resueltos), el 7 de Julio de 2014 se requirió por la Oficina Gestora al recurrente a presentar autoliquidaciones por las compras y adquisiciones de oro de particulares no empresarios correspondientes a*

los ejercicios 2011, 2012 y 2013, y requerimiento que fue respondido con una relación detallada de los transmitentes y de los precios de cada adquisición, junto con las autoliquidaciones exigidas, pero sin efectuar ingreso, dándose lugar a la práctica de las liquidaciones provisionales arriba reseñadas, con los posteriores recursos y reclamaciones.

La situación que así se pone de relieve es la de un cambio de criterio de la Administración Tributaria que, sin la menor advertencia previa, -que por definición no viene dada tampoco por la entrada en vigor de disposiciones o normas jurídicas sobre las que se puedan proyectar criterios de irretroactividad-, conlleva la exigencia de un tributo respecto de tres ejercicios vencidos como los de 2011, 2012 y 2013. En tal situación, y si bien esta Sala ha entendido y entiende que esa figura tributaria es de plena exigencia a las transmisiones de que se trata, tal y como ha puesto de manifiesto en recientes sentencias como la de 13 de setiembre de 2016 en el R.C-A nº 554/2015, comparte sin embargo la fundamentación específica que el presente recurso desarrolla".

En consecuencia, la citada sentencia anuló las liquidaciones tributarias por entender que las mismas vulneraban el citado principio de confianza legítima. Ante dicha situación se produjo la reacción de los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Esta reacción dio lugar al recurso de casación 2800/2017.

Este recurso de casación acabó culminando con el dictado de la reciente Sentencia de la **Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017) Pte.**

Ilustrísimo Señor Magistrado D. Jesús Cudero Blas.

En la citada Sentencia no llegó a examinarse el verdadero problema de fondo que en este trabajo se trata, es decir, la sujeción o no al pago del impuesto de las transmisiones onerosas de oro u otros objetos preciosos, ahora bien, la misma nos deja un análisis importante ya que reconoce el derecho de las Haciendas autonómicas a liquidar las deudas tributarias no prescritas, aunque su criterio previo fuese otro distinto.

En definitiva, la cuestión examinada por nuestro Alto Tribunal se circunscribió a enjuiciar la exigencia del gravamen a hechos imposables pretéritos y a situaciones jurídicas y períodos impositivos ya agotados fruto de un cambio de criterio en la Hacienda Autonómica.

El principio de confianza legítima que utilizó la Sala de instancia para anular la actuación de la Hacienda Foral del País Vasco en esencia es un principio que implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Se trata de un principio que impone un conocimiento anticipado y con medios transitorios suficientes para que los administrados puedan adecuar sus comportamientos. Ahora bien, como tiene declarado el propio Tribunal Supremo, este, es un principio que no puede descansar en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un

enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles³.

Sí podemos afirmar que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

Realizada la anterior precisión, observamos como la resolución del Tribunal Supremo se decantó por rechazar la aplicación de este principio en la materia objeto del presente estudio. Así, en el inciso final del fundamento jurídico tercero de la sentencia se nos dijo que: *"A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que **la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables***

³ Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de fecha de 22 de junio de 2016 (Rec. Casación núm. 2218/2015).

procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) ***no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo***, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente."

Conforme a lo aquí expuesto se estableció un nuevo criterio que abre la puerta a la exigencia del impuesto a los profesionales del "compro oro". El eventual "cambio de criterio" que está motivando la exigencia del impuesto para gravar estas operaciones no reúne los requisitos necesarios como para entender vulnerado el principio de confianza legítima, máxime si se tiene en cuanto que la Administración está sometida al principio de legalidad y, sobre todo, que no consta pronunciamiento, resolución o acto expreso que ponga de manifiesto que la Hacienda Autonómica entendiese siempre -antes y después de la Sentencia del Supremo de 1996- que operaciones como las analizadas no estaban sujetas al tributo.

A su vez, el Tribunal Supremo, aunque no enjuicia el fondo del asunto, sí que realiza un apunte revelador ya que en sus razonamientos⁴ nos añade que: *"Debemos salir al paso, además, de la afirmación de la parte recurrida según la cual el comportamiento de la Hacienda Foral estaría amparado en una clara posición del Tribunal Supremo y de los Tribunales de Justicia sobre la no sujeción de estas operaciones al tributo en cuestión. Con independencia de que el Tribunal Supremo solo se ha pronunciado una vez sobre el fondo del asunto (en la sentencia de 1996) y una más para inadmitir una casación en interés de ley, es lo cierto que los órganos judiciales de los distintos territorios tenían -antes de la fecha de la sentencia que nos ocupa e incluso antes del requerimiento efectuado - criterios dispares, al punto de que la Sección Primera de esta Sala ha admitido diversos recursos de casación por entender que concurría en esos recursos la circunstancia de interés casacional prevista en el artículo 88.2.a) de la Ley Jurisdiccional, esto es, porque había criterios contradictorios de los distintos tribunales sobre la misma cuestión."*

El acogimiento del recurso de casación supuso la retrotracción de las actuaciones al Tribunal de Instancia para que resolviese y se pronunciase respecto del fondo del litigio, consistente en determinar si las operaciones sobre las que se giraron las liquidaciones provisionales impugnadas (compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la empresa) estaban sujetas y no exentas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales teniendo en cuenta que, al no tener los transmitentes la condición de empresarios o profesionales, quedan fuera del Impuesto sobre el Valor

⁴ Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017) Pte. Ilustrísimo Señor Magistrado D. Jesús Cudero Blas.

Añadido.

En suma, es el propio Tribunal Supremo el que asume que no existe jurisprudencia y el que parece reconocer que estamos ante operaciones sujetas al pago del ITPO al no estar prevista expresamente su exención fiscal en la Ley.

viii. CONCLUSIÓN.

Aun asumiendo que la cuestión jurídica que nos ocupa se caracteriza por su complejidad, podemos concluir adoptando un posicionamiento fundado o razonado y que consiste en considerar que estas ventas de oro u otros objetos preciosos que efectúan los particulares a empresarios o profesionales del sector del "compro oro" están sujetas a tributación en la modalidad de TPO.

Esta posición creemos que es razonable y acorde con lo dispuesto en el art. 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, en donde se nos afirma que: "*Son transmisiones patrimoniales sujetas: a) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.*".

El ITPO no engloba en su seno dos figuras diferenciadas y de régimen distinto respecto de la trasmisión de muebles y la de inmuebles, sino que, como se acaba de reafirmar, grava, "*las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que*

integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

En consecuencia, la transmisión del oro se sitúa en el ámbito del ITPO en la medida en que la determinación del sujeto que realiza la operación de venta son particulares que no actúan en el ejercicio de su actividad empresarial, y en que, -nadie lo sostiene- no se encuentra sujeta al IVA⁵.

Según se desprende de la dicción del precepto de la LITPO, para determinar si estamos ante una operación sujeta a tributación hemos de reconocer los siguientes elementos:

- i. La onerosidad de la transmisión. *Sensu contrario* nos encontraríamos ante una donación de conformidad con lo dispuesto en el art. 618 y concordantes del CC.
- ii. Que sea un negocio jurídico bilateral "*inter vivos*". De lo contrario, estaríamos hablando de una sucesión.
- iii. Que se produzca una transmisión de bienes y derechos, esto es, que se produzca un desplazamiento de los elementos del patrimonio de una persona al patrimonio de otra.
- iv. Que se justifique la pertenencia previa de los bienes al patrimonio del particular (vendedor).

⁵ Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha de 27 de marzo de 2017 (Rec. 474/2016).

Para alcanzar nuestras conclusiones definitivas comenzaremos evaluando el negocio jurídico que acontece y, todo ello a fin de poder determinar su inclusión o exclusión en el hecho imponible del impuesto. Seguidamente analizaremos la naturaleza de los bienes que se transmiten y concluiremos determinando si los mismos son parte integrante del patrimonio de la persona física que los vende a los empresarios o profesionales del sector del "compro oro".

Para contestar a la primera cuestión, necesariamente tendremos que exponer nuestra interpretación acerca de la aplicación del art. 7 de la LITPO. En este sentido, hemos de comenzar diciendo que el precepto incluye todas las clases de bienes y derechos, sin distinciones. Al hilo de ello, hemos de seguir observando que las normas no son islotes aislados en el océano jurídico sino que interactúan entre sí, y están interconectadas para garantizar la eficacia del sistema jurídico. Así las cosas, para acotar y delimitar el hecho imponible del impuesto podemos comenzar relacionando dicho precepto legal con lo dispuesto en el art. 1445 del CC: *«Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente.»*

Así pues, acogiéndonos a la legislación aplicable, así como al principio general del derecho que establece que donde la ley no distingue, no debe de distinguir el intérprete ("*ubilex non distinguit, nec non distinguere debemus*"), debemos hacernos eco de los literales términos de la normativa invocada como primer criterio interpretativo de las normas ex art. 3 del Código Civil y entender que el negocio jurídico bilateral entre el particular (vendedor) y el profesional (comprador) conlleva el desplazamiento de un bien mueble (oro u

otros objetos preciosos) integrante del patrimonio del primero que se entrega al segundo a cambio de un precio cierto en dinero o signo que lo represente. Es decir, inequívocamente podemos concluir que se trata de una transmisión patrimonial onerosa que conlleva una minoración en los bienes que integran el patrimonio neto del vendedor (particular).

El precepto de la Ley del impuesto previamente transcrito es claro y explícito, consideramos que, si el legislador hubiera querido eximir de la tributación estas transmisiones patrimoniales onerosas "*inter vivos*", lo hubiera establecido así expresamente. Tampoco podemos olvidar que las exenciones fiscales se sujetan al principio de reserva de Ley. Así las cosas, el intérprete no puede aceptar la existencia de una exención que no se encuentra prevista en la Ley del impuesto.

La venta de particulares a profesionales se caracteriza por ser un contrato consensual, bilateral, conmutativo, recíproco o sinalagmático, por que realiza el intercambio de cosa por precio o signo equivalente.

Es un contrato consensual que se perfecciona por el mero consentimiento entre el propietario del oro y el empresario o profesional adquirente. Por consiguiente, es un acuerdo consensual con claro encaje en el mandato del art. 1450 del CC, en donde se dice que: *"La venta se perfeccionará entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado."*

Por consiguiente, la venta que realiza el particular al empresario o profesional del sector del oro es un negocio jurídico bilateral traslativo oneroso e "*inter*

vivos” con lo que cumple con el primero y el segundo de los presupuestos que se establecen en la Ley del impuesto.

Asimismo, también cumple con el tercero de los presupuestos. El oro y demás objetos preciosos son cosas que son o pueden ser objeto de apropiación por las personas por lo que debemos considerarlos como bienes muebles de conformidad con lo dispuesto en el art. 333 y 335 del CC.

Finalmente, comprobamos como dichos bienes integran el patrimonio del particular que los enajena. Esta conclusión la extraemos tras comprobar que el oro, las joyas u otros objetos preciosos son bienes que integran el patrimonio neto de las personas físicas de conformidad con lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. En este texto legal, su art. 1 nos dice que: *“constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular”*.

Al hilo de lo anterior, se continúa diciendo en la norma expresamente que estos bienes no integran el ajuar doméstico de las personas ex art. 4.4 en relación con el art. 18 y 19 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Por tanto, son bienes que integran el patrimonio neto de las personas al no estar prevista su exención.

Todo lo expuesto nos permite concluir que el negocio jurídico que nos ocupa cumple con todos los presupuestos que comprenden la descripción del hecho imponible del impuesto. En este sentido, como avanzábamos, asumir su exención creemos que iría en contra de lo dispuesto en el art. 8. d) de la LGT, en donde se nos dice que: *“Se regularán en todo caso por*

*ley: d) El **establecimiento**, modificación, supresión y prórroga **de las exenciones**, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".* La LITPO no nos dice que la venta onerosa de oro u otros objetos preciosos de particulares a empresarios o profesionales se encuentre exenta del pago del impuesto por lo que sí el legislador no ha querido excluir expresamente estas transmisiones del pago del impuesto no podemos nosotros hacer diferenciaciones ya que las mismas serían contrarias al principio general de derecho "*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*".

Conforme a lo expuesto, consideramos que estas operaciones están sujetas al pago del impuesto. De los razonamientos que obraban en la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017) Pte. Ilustrísimo Señor Magistrado D. Jesús Cudero Blas, a que anteriormente hemos hecho alusión, reforzaban nuestra creencia de que dichas ventas están sujetas al pago del ITPO pero será la **Sentencia nº 1749/2019 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 16/12/2019 (Nº de Recurso: 206/2016)** la que definitivamente aclare la cuestión en el sentido que se considera en este trabajo.

Así las cosas, la sujeción previa a uno u otro impuesto dependerá de la condición del transmitente y de su forma de actuación. Si se trata de un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO.

En estos supuestos, siendo el transmitente un particular, la transmisión está sujeta al ITP, conforme a

lo que prevé con carácter general el artículo 7.1.a) de la LITPO.

No sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis que postulamos, 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). Así lo ha entendido también el Tribunal Supremo.

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 ITP⁶.

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.

Por todo ello, si asumimos la aplicabilidad de los arts. 14 y 31.1 de la CE no podría alcanzarse una solución distinta a la que postulamos puesto que de lo contrario, se incurriría en la plena paradoja de que se asumiesen unas posiciones en contra precisamente de los principios de generalidad e igualdad del referido precepto, cuando es así que el empresario o profesional

⁶ Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha de 14 de junio de 2019 (Rec. 15737/2018).

del sector del "compro oro" no ha tributado nunca ni por el ITPO ni por el IVA y su pretensión va exclusivamente encaminada a mantener esa situación inicialmente calificable como de privilegio tributario. La desigualdad de trato residiría precisamente en ello y no en que las operaciones realizadas tengan que tributar por una u otra de tales figuras. Por todo ello, debemos atenernos a estrictas razones y juicios de legalidad tributaria, y en modo alguno aceptar postulados que pretenden el reconocimiento de un beneficio o exención fiscal que la Ley no contempla y porque de realizarse idéntica transmisión entre particulares la operación estaría sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, y de ser empresario el vendedor, la operación estaría sujeta a IVA, con independencia de quién fuera el comprador.

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 las partes en contrario: en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere."* Así, el empresario, como adquirente es el sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa⁷. Podemos concluir que la adquisición de oro u otros objetos preciosos por parte de las empresas o profesionales de "compro oro" a particulares está sujeta a la exigibilidad del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

⁷ Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha de 6 de abril de 2017 (Rec. 208/2016).

Noviembre de 2019⁸.

⁸ El presente artículo fue enviado a la revista Gabilex en noviembre de 2019 para su publicación; fue aceptado en diciembre, si bien se ha hecho una última revisión sustancial en enero de 2020 para incluir pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la materia analizada posterior a la fecha de entrega del trabajo, tras el envío de las galeradas.