

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1694/2019 de 11 Dic. 2019, Rec. 163/2016

Ponente: Cudero Blas, Jesús.

Nº de Sentencia: 1694/2019

Nº de Recurso: 163/2016

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Cabecera

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. Transmisiones patrimoniales. METALES PRECIOSOS.

R. CASACION núm.: 163/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1694/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 11 de diciembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **163/2016**, interpuesto por el procurador de los tribunales don Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, en nombre y representación de la entidad ORO EFECTIVO, SL, contra la sentencia núm. 318/2016, de fecha 13 de septiembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada en el procedimiento ordinario núm. 553/2015, sobre liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Ha sido parte en autos la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por el procurador de los tribunales don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 13 de septiembre de 2016 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada en el procedimiento ordinario núm. 553/2015, sobre liquidaciones en concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. ORO EFECTIVO, S.L. es una entidad mercantil cuyo objeto social es la compra, venta, importación y exportación de materias primas, piedras preciosas y metales preciosos y que, en la actividad económica que habitualmente desarrolla, adquiere a particulares objetos con alto contenido en oro o metales preciosos para su posterior transformación y su reintroducción en el tráfico empresarial mediante su venta a otros empresarios dedicados a fabricar lingotes o piezas diversas de metales preciosos.

2.2. La Hacienda Foral de Bizkaia consideró que las compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la empresa en los años 2010, 2011 y 2012 estaban sujetas y no exentas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) por cuanto -según señala expresamente el órgano competente- "al no tener los transmitentes la condición de empresarios o profesionales, quedan fuera del Impuesto sobre el Valor Añadido".

2.3. Los preceptos aplicados en las liquidaciones giradas a la compañía son los contenidos en los artículos 7 y 8 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo (ejercicio 2010), y 9 y 10 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo (ejercicios 2011 y 2012), todos de igual redacción, e idénticos a los recogidos en los artículos 7 y 8 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que disponen -por lo que ahora interesa- lo siguiente:

a) Que son transmisiones patrimoniales sujetas las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

b) Que no estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones que acaban de señalarse "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".

c) Que estará 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".

2.4. Por entender ORO EFECTIVO, S.L. que las adquisiciones de objetos de oro y otros metales que efectuó a particulares no debían estar sujetas al tributo indirecto mencionado, interpuso sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, alegando, fundamentalmente, (i) que una sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 y diversos pronunciamientos de otros órganos judiciales españoles rechazan la sujeción de aquellas operaciones al impuesto exigido, (ii) que las adquisiciones se realizaron en el marco de una actividad empresarial, (iii) que la exacción del tributo generaría una doble imposición pues el IVA ya habría gravado la capacidad económica puesta de manifiesto al adquirirse aquellas joyas - en su momento- por los particulares que luego las revenden y (iv) que el gravamen impuesto es contrario al principio de neutralidad fiscal que establece el Derecho de la Unión Europea.

2.5. Las reclamaciones fueron finalmente desestimadas por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 18 de junio de 2015, cuya razón de decidir se sustenta en una sentencia anterior de un órgano jurisdiccional español (el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja) que, a su vez, se fundamenta en tres proposiciones:

a) El tenor literal de la norma aplicable (que sujeta al impuesto las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas y que excluye del gravamen esas mismas operaciones "cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional").

b) El contexto o grupo normativo en el que aquella norma se inserta (según el cual se sujetan al impuesto sobre transmisiones patrimoniales los negocios entre particulares, se sujetan a IVA los realizados por empresarios o profesionales y no son aplicables simultáneamente ambos tributos, sin que sea admisible la existencia de "agujeros de tributación no justificados y contrarios al principio de generalidad").

c) La inexistencia de afectación alguna del principio de neutralidad fiscal, que no ha sido considerado por el legislador como sí ha hecho respecto de las transmisiones de otro tipo de bienes, concretamente los inmuebles, las compras para chatarra, los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor o ciertos objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2.6. Interpuesto recurso jurisdiccional contra esta última resolución, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco dictó sentencia, de fecha 13 de septiembre de 2016, en la que se declaró la conformidad a Derecho de la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia, rechazando todos los motivos de impugnación aducidos por la parte recurrente, por cuanto, a criterio de la Sala de instancia:

a) El análisis de la operación (la compra a particulares de objetos de oro y otros metales efectuada por un empresario) debe realizarse, en el ámbito tributario, desde el punto del transmitente.

b) Según la normativa aplicable, la no sujeción al impuesto sobre transmisiones patrimoniales solo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante efectúa a los particulares.

c) No hay infracción de la neutralidad impositiva pues, aunque el impuesto que soporta el empresario adquirente no resulta deducible, "ello no es sino natural consecuencia de que el ciclo

de recuperación de la materia prima no se inicia por la simple compra hecha a particulares, cuyas operaciones o entregas no forman fiscalmente parte de esa introducción en el circuito empresarial de producción de oro de inversión".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de la demandante en la instancia preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, adujo la infracción de los artículos 7 y 8 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo (ejercicio 2010), y 9 y 10 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo (ejercicios 2011 y 2012), todos de igual redacción, e idénticos a los recogidos en los artículos 7 y 8 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como de la jurisprudencia que cita y del principio de neutralidad fiscal de la imposición indirecta en el tráfico mercantil, en los términos que se siguen de la normativa europea tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso mediante auto, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera.

3. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de marzo de 2017, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Interpretando el artículo 7, apartado 5, de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el artículo 9, apartado 5, de la homónima Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Territorio Histórico de Bizkaia [que coinciden literalmente con el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)], determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas».

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. En el recurso de casación interpuesto por ORO EFECTIVO, S.L. contra la indicada sentencia se afirma, en primer lugar, que la literalidad de la normativa reguladora del impuesto conduce necesariamente a considerar que la operación que analizamos no está sujeta a este impuesto en cuanto está "realizada" por un empresario en el ejercicio de su actividad.

Y se señala, además, que el principio de neutralidad que inspira toda la normativa europea en materia de IVA "se vería defraudado si las adquisiciones de bienes por parte de empresarios o profesionales se viesan gravadas por un tributo indirecto distinto del IVA cuyas cuotas no resultan deducibles para el empresario", tal y como -a tenor de nuestro sistema legal- ocurre con lo abonado en concepto de transmisiones patrimoniales.

2. La Diputación Foral de Bizkaia, al oponerse al recurso, ha reiterado los razonamientos expuestos en la sentencia recurrida, haciendo hincapié en dos argumentos: el primero, la relevancia del sujeto que realiza la entrega (el vendedor) para determinar si una operación está sujeta a transmisiones patrimoniales o a IVA; el segundo, la imposibilidad de invocar un principio - el de neutralidad fiscal- que solo se refiere a operaciones gravadas por IVA, no a otras diferentes sujetas al pago de tributos distintos.

CUARTO. Señalamiento para votación y fallo del recurso, suspensión del plazo para dictar sentencia y planteamiento de una cuestión prejudicial de interpretación.

1. La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 28 de noviembre de 2017.

2. Mediante providencia de 13 de diciembre de 2017 se acordó oír a las partes sobre la procedencia de plantear una cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, efectivamente, se formalizó mediante auto de 7 de febrero de 2018 en el que se acordó suspender la tramitación del procedimiento hasta la resolución de incidente prejudicial y se planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

"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".

QUINTO. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2019 resolviendo aquella cuestión.

1. Mediante la indicada sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dado respuesta a la cuestión prejudicial planteada por esta Sala en los siguientes términos:

"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".

2. Tras las alegaciones de las partes sobre el alcance y significación de la precitada sentencia en la solución del caso, se ha señalado para la votación y fallo del recurso la audiencia del 12 de noviembre de 2019, fecha en la que se inició la discusión del asunto, que se prolongó en sesiones posteriores hasta llegar a la decisión que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

1. Como se sigue de los antecedentes expuestos, en la instancia se cuestionó la legalidad de varias liquidaciones tributarias que entendieron sujetas a TPO las operaciones de venta de oro por un particular a un empresario en aplicación de los artículos 7 y 8 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo (ejercicio 2010), y 9 y 10 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo (ejercicios 2011 y 2012), preceptos de idéntico contenido al del artículo 7.5 del texto refundido del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Dicen así estos preceptos (los tres), en lo que aquí interesa:

"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 esos mismos artículos, las siguientes (también en lo que ahora importa):

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

2. La decisión de sujetar esas operaciones (venta de oro o similar de particular a empresario) al tributo ha sido ratificada por la Sala de Bilbao en la sentencia impugnada. El argumento esencial descansa en la necesidad de analizar la operación -en el ámbito tributario- desde el punto de vista del transmitente, pues así vendría exigido por aquel precepto de la norma foral (y de la estatal) y de los correspondientes de la Ley del IVA.

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

Concretamente, esta sentencia equipara el supuesto de las compras de oro a particulares por empresarios dedicados a ese tráfico con el de las compras de bienes usados por empresarios revendedores, señalando que se trata de un tráfico empresarial que excede del ámbito del IVA

puesto que en ambos casos se compran bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad.

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

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

"La Disposición Adicional, apartado 1, de la Ley 30/1985, 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, (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 (artículo 59.2.6º) 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, 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 más frecuente, pero no es obviamente aplicable al caso de autos.

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. Esa doctrina ha sido tenida en cuenta en dos pronunciamientos de este Tribunal (sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, dictadas en los recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente) que la contemplan a los solos efectos de determinar si concurren o no las identidades requeridas.

Y en el auto de 13 de noviembre de 2014 (interés de ley núm. 2801/2014) se afirmó literalmente:

"A lo expresado cabe añadir que el recurso interpuesto adolece de otro defecto formal, consistente en que la Administración recurrente, más que la fijación de una determinada doctrina o interpretación de preceptos legales, lo que propugna son dos formulaciones alternativas de la doctrina legal en relación con la interpretación del artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, planteando una de ellas como subsidiaria de la anterior, proceder este que pugna con la apuntada necesidad de formular, de una forma clara y unívoca, la doctrina que se propugna, como así hemos declarado reiteradamente (por todos, sentencia de 14 de febrero de 2011 -recurso 61/2009 - y autos de 18 de septiembre de 2003 -recurso 12/2003- y 3 de noviembre de 2011 - recurso 3817/2011- y Autos de 3 de julio de 2014 -recursos 926/2014 y 927/2014).

Y en todo caso, 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 de 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".

Por ello, como señala también la sentencia de esta Sala de 28 de abril de 2003 - casación en interés de Ley núm. 214/01- "ha de descartarse toda pretensión que propugne el obtener la declaración de una doctrina legal cuya procedencia hubiese sido anteriormente rechazada o que, por el contrario, ya estuviese fijada por este Tribunal Supremo".

Y, en esta misma línea, las sentencias de 8 de junio de 2005 -casación en interés de Ley nº 21/2004- y 11 de junio de 2008 -casación en interés de la Ley nº 59 / 2006- y auto de 28 de octubre de 2009 -casación en interés de la Ley nº 64/2009- vienen a recordar que el recurso carece de sentido cuando ya existe doctrina legal sobre la cuestión de que se trate. Criterio este reproducido por auto de 1 de marzo de 2007 - casación en interés de la ley nº 65/2006-".

5. El criterio de la sentencia aquí recurrida es también contrario al sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 20 de octubre de 2016 (número

02568/2016/00/00), dictada para unificar criterio, que concluye que debe estarse a la doctrina del Tribunal Supremo, a tenor de la cual la compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostentan la condición de empresarios o profesionales queda fuera del ámbito tanto del IVA como del ITPAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

SEGUNDO. Sobre la correcta admisión del recurso de casación al ser competente para su resolución el Tribunal Supremo no obstante aplicarse en la sentencia recurrida normativa foral.

La parte recurrida (la Diputación Foral de Bizkaia) defiende que no tiene acceso a la casación la infracción de la norma foral denunciada, invocando al respecto una sentencia de 2 de febrero de 2015 (recurso de casación núm. 2062/2013), dictada conforme al modelo anterior al resultante de la Ley Orgánica 7/2015, pero que -en todo caso- resulta aplicable al sistema actual por cuanto, en relación con el alcance del requisito de que la casación deba fundarse en infracción de normas estatales, europeas o de la jurisprudencia, no hay modificación relevante alguna (vid., al respecto los artículos 86.3, 88.1 y 89.2 de la Ley actual y los artículos 86.4, 8.1.d y 89.2 de la regulación derogada).

Efectivamente resulta aplicable al caso el criterio -con el que coincidimos plenamente y que reproduciremos a continuación- de la sentencia de esta misma Sala y Sección de 2 de febrero de 2015 (recurso de casación núm. 2062/2013, aducida en su favor por la parte recurrida, en la que, con cita de varias sentencias de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, entre otras, las de 24 de mayo de 2004 (Sección Quinta, recurso de casación núm. 5487/01), 31 de mayo de 2005 (Sección Quinta, recurso de casación núm. 3924/2002) y 24 de septiembre de 2012 (Sección Cuarta, recurso de casación núm. 4774/2012), se afirma:

"Interpretando la doctrina trascrita, pueden distinguirse dos situaciones en las que el recurso de casación contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia fundado esencialmente en la infracción del derecho autonómico será viable.

En primer lugar, cuando el derecho autonómico reproduzca derecho estatal de carácter básico.

Así se desprende del fundamento jurídico segundo del auto de 8 de julio de 2004 (queja núm. 15/2004) en el que se señala: "En el presente caso el recurso de queja debe ser estimado pues, aunque esta Sala ha declarado (sentencias de 10 de febrero y 27 de junio de 2001, entre otras) que el ejercicio por una Comunidad Autónoma de sus potestades legislativas en materias sobre las que le han sido transferidas las correspondientes competencias determina que el derecho resultante haya de imputarse a esa Comunidad, sin que pierda su naturaleza de Derecho

autonómico porque el contenido material de algún precepto coincida con el Derecho estatal, con la consecuencia de que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 86.4 LJ, no quepa invocar ese derecho en un motivo de casación, sin embargo, como también se señala en la sentencia de esta Sala de 19 de julio de 2002, la solución no puede ser la misma cuando el contenido del Derecho autonómico coincide con el del Derecho estatal, pero este tiene naturaleza de legislación básica [...]. En estos casos, la asunción por una Comunidad Autónoma como propio del derecho estatal no priva a éste de su naturaleza de legislación básica que puede ser invocada en casación».

En segundo lugar, cabe recurso de casación contra una sentencia de un Tribunal Superior de Justicia fundada en derecho autonómico cuando se invoque la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal, aunque no tenga carácter básico, cuyo contenido sea idéntico al del derecho autonómico, puesto que el valor de complementar el ordenamiento jurídico que el artículo 1.6 del Código Civil otorga a la jurisprudencia no desaparece por la existencia del derecho autonómico, luego si las normas autonómicas transcriben normas estatales, la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre estas últimas también podrá ser invocada como motivo de casación".

En el caso analizado en la sentencia de 2 de febrero de 2015, se declaró inadmisibile el recurso de casación contra una sentencia de la Sala de Bilbao en la que se impugnaba una liquidación por impuesto sobre sociedades y en la que estaba concernida exclusivamente una norma foral de Bizkaia que reproducía determinados preceptos de la ley del impuesto sobre sociedades y la inadmisión descansó en la razón esencial -única- de que la jurisprudencia que se invocaba "constituye un pronunciamiento aislado".

No es eso lo que sucede en el caso de autos.

Ciertamente, la norma foral reproduce literalmente el contenido de la norma estatal, pero ésta no solo ha sido interpretada por la jurisprudencia en la tantas veces citada sentencia de 18 de enero de 1996, sino que esa doctrina jurisprudencial ha sido aplicada en otros pronunciamientos del propio Tribunal Supremo (en interés de ley y para la unificación de doctrina), en distintas decisiones de los órganos de revisión económico-administrativos, y de manera contradictoria por los tribunales de justicia, lo que ha llevado a la Sección Primera de esta Sala Tercera a admitir recursos de casación como el que ahora resolvemos para que el Tribunal Supremo determine 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, a cuyo efecto no tendremos más remedio

que analizar la jurisprudencia recaída sobre normas idénticas a las que han sido aplicadas por la sentencia recurrida.

TERCERO. La relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (modalidad transmisiones onerosas) a efectos de analizar supuestos como el aquí contemplado (ventas de oro o metales preciosos efectuadas por particulares a empresarios).

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 1º.a) y 4º.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.

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

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

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

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

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Antonio Rafael Rodríguez Muñoz, en nombre y representación de la entidad ORO EFECTIVO, SL, contra la sentencia núm. 318/2016, de fecha 13 de septiembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictada en el procedimiento ordinario núm. 553/2015, sobre liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

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

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

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