

# NO SUJECCIÓN A TPO DE LAS ENTREGAS DE ORO REALIZADAS POR PARTICULARES A REVENDADORES

**Análisis de la RTEAC de 20 de octubre de 2016 (R. G. 2568/2016)**

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado*

---

## EXTRACTO

La sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de las entregas de objetos de oro y joyería efectuadas por particulares a favor de empresarios revendedores de tales productos ha sido una cuestión conflictiva por la existencia de una discrepancia entre la Administración, que consideraba estas operaciones sujetas y no exentas, siguiendo el criterio unificado por el TEAC, y la mayoría de tribunales de justicia, que consideraban estas operaciones no sujetas, en aplicación de una Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, que no creaba jurisprudencia.

Con la resolución que ahora comentamos, el TEAC modifica su criterio alineándose con el sostenido por el Tribunal Supremo, aunque el mismo sigue sin ser jurisprudencia.

---

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea en esta resolución una cuestión de sencillo planteamiento, la sujeción o no a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) de las compraventas a particulares de artículos de oro y joyería efectuadas por empresarios, normalmente revendedores de los mismos.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se había pronunciado previamente a la resolución que ahora analizamos en recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio de fecha 8 de abril de 2014, R. G. 5459/2013 (NFJ054147), interpuesto por la directora de la Agencia Tributaria de Andalucía, habiendo fijado el siguiente criterio:

«En el caso de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, al no tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del impuesto sobre el valor añadido, quedando sujeta y no exenta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas».

El criterio sentado en esa resolución era vinculante para los tribunales económico-administrativos regionales y locales para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía, según resulta del artículo 239.8 de la Ley General Tributaria (LGT).

En dicha resolución se afirmó por el TEAC que no se desconocía la Sentencia Tribunal Supremo (STS) de 18 de enero de 1996 (rec. núm. 3646/1991 [NFJ004209]), pero que se trataba de una sentencia aislada, no reiterada, y se entendía que el criterio sentado en la misma obedecía a la etapa de transición hacia el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y que no podía sostenerse en el momento de la resolución del recurso de alzada.

No obstante, tal y como relata la resolución que estudiamos, con posterioridad a tal unificación de criterio, el TS se ha pronunciado, indirectamente, en dos ocasiones sobre la materia, en sendos Autos de fechas 13 de noviembre de 2014 (rec. núm. 2801/2014 [NFJ058457]) y de 23 de junio de 2016 (rec. núm. 4018/2015 [NFJ064441]) en los que se archivan recursos de casación en interés de la ley promovidos por la Junta de Andalucía y por la Comunidad Autónoma de Canarias, respectivamente, contra sentencias de los respectivos tribunales superiores de justicia en las que se había resuelto a favor de la no sujeción a TPO de las entregas de oro y artículos de joyería por aplicación del criterio contenido en la STS de 18 de enero de 1996, antes mencionada. En el primero de estos autos el TS archiva por falta de interés casacional, al existir ya doctrina sobre la materia, constituida por la citada STS; mientras que en el segundo la razón del archivo no es la reafirmación de la doctrina de la citada sentencia, sino el incumplimiento procesal por la Administración demandante al no concretar el precepto legal cuya interpretación pretende que se unifique.

A la vista de esta circunstancia, en aplicación del artículo 229.1, letra d), de la LGT, el presidente del TEAC acordó iniciar el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio, dando audiencia tanto al director general de tributos como a la directora de la Agencia Tributaria de Andalucía.

El primero sostuvo la existencia de diferentes consultas en las que llega a la misma conclusión que el TEAC en su recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 8 de abril de 2014: que la STS de 18 de enero de 1996 se refería a hechos acaecidos con la legislación anterior al IVA, que la misma no constituía jurisprudencia, al faltar el elemento de la reiteración, no sirviendo a estos efectos el Auto de 13 de noviembre de 2014, y, finalmente, cita también otras sentencias del referido tribunal que sostienen el criterio contrario, en particular, las

de 15 (rec. núm. 19/2009 [NFJ059422]) y 16 de diciembre de 2011 (rec. núm. 5/2009) y de 10 de diciembre de 2009 (rec. núm. 16/2008 [NFJ037250]). La segunda sostuvo que no se veía razón para modificar el criterio contenido en la Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014, ya que no se había producido cambio normativo o nueva doctrina legal aplicable al caso.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TEAC, en su fallo, realiza una síntesis de los distintos pronunciamientos jurisdiccionales (cuyo estudio remitimos al epígrafe siguiente de este comentario, para una mayor claridad expositiva) constatando la existencia de pronunciamientos que siguen la citada Sentencia de 18 de enero de 1996 y otros que parecen contener un pronunciamiento contrario.

No obstante, a la hora de decidirse por un criterio o por otro, el TEAC argumenta que la mayoría de los tribunales superiores de justicia parecen inclinarse por la aplicación de la STS de 18 de enero de 1996, por lo que el mantenimiento del criterio administrativo obliga a los ciudadanos a seguir procedimientos judiciales, necesariamente costosos, para ver satisfechos sus intereses en los citados tribunales; la reiteración del criterio del TS en los Autos del TS de 13 de noviembre de 2014 y de 23 de junio de 2016; y, finalmente, el tiempo transcurrido desde el Auto de 13 de noviembre de 2014 sin que se haya adoptado solución legislativa alguna que aclare definitivamente la cuestión.

Sobre todas estas consideraciones, el TEAC decide modificar su criterio y establecer la siguiente doctrina:

«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».

## 3. JUICIO CRÍTICO DE LA SENTENCIA

### 3.1. EL DESLINDE NORMATIVO ENTRE EL IVA Y EL ITP

La relación entre el IVA y la modalidad de TPO viene marcada por dos preceptos esencialmente. En primer lugar, cabe citar el artículo 7, apartado 5, del texto refundido del ITP y AJD (TRLITP y AJD), que establece lo siguiente:

«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. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el impuesto sobre el valor añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido».

Por su parte, el artículo 4.Cuatro de la Ley del IVA (LIVA) dispone lo que a continuación se transcribe:

«Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos».

Esta relación se ha entendido generalmente como una exclusión alternativa de la sujeción en función de la condición del transmitente en la operación cuya sujeción al IVA o a TPO se cuestiona. Así, con las excepciones que prevén estos dos apartados para determinadas operaciones relacionadas con los inmuebles, se considera que en aquellos casos en los que las operaciones sujetas se realicen por empresarios o profesionales en ejercicio de su actividad, el impuesto que resultará aplicable es el IVA; mientras que en aquellos casos en los que las operaciones se realicen por personas que no tengan la condición de empresario o profesional, el impuesto aplicable será TPO.

Tal y como señalan los citados preceptos, se establece como excepción a esta incompatibilidad de sujeción las entregas de bienes inmuebles exentas del IVA, exenciones que se prevén en los apartados 20.º (terrenos) y 22.º (segundas y ulteriores entregas de edificaciones) del artículo 20.Uno de la LIVA, así como los arrendamientos de bienes inmuebles y la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan también sobre los inmuebles, cuando les resulte aplicable la exención en el IVA prevista en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA.

Se añade, aunque en este caso exclusivamente lo prevé el artículo 7.5 del TRLITP y AJD, que también quedarán sujetas a TPO las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial no sujeta en el IVA. En este punto, aunque la referencia se realice a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cabe

entender incluidas todas las operaciones no sujetas al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.º de la LIVA, que incluye no solo la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino también la de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Como sabemos, este precepto fue modificado para recibir la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el alcance del supuesto de no sujeción, expresada en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sari (NFJ015629).

### 3.2. LA STS DE 18 DE ENERO DE 1996

La Sentencia de 18 de enero de 1996 examinó, como señala su fundamento jurídico primero, si las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por un empresario dedicado a la compraventa de estas mercancías estaban o no sujetas al ITP y AJD, en su modalidad TPO.

Para comprobar cómo se resuelve esta cuestión, en lo que se refiere a la aplicación de IVA y TPO, hay que acudir al fundamento jurídico séptimo de la citada sentencia (por referirse los anteriores a la posible aplicación del impuesto general sobre el tráfico de empresas) en la que el TS constata los términos de la incompatibilidad entre IVA y TPO, señalando que la misma se produce con fundamento en dos criterios diferenciados contemplados ambos en el artículo 7.5 del TRLITP y AJD, precepto que hemos transcrito anteriormente, y que establece que no se encuentran sujetas a TPO las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional ni cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

Deducía de esta formulación el TS que no era exactamente coincidente el ámbito de las operaciones realizadas en ejercicio de la actividad empresarial con el de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA y postulaba como ejemplo típico de ello las reventas de bienes usados a las que se aplica el régimen especial de bienes usados, en las que el vendedor es un particular pero que considera integradas en el tráfico empresarial típico y habitual del empresario comprador. Por lo tanto, señalaba, tratándose de operaciones incluidas en el tráfico empresarial las cuestionadas, resultaban no sujetas a TPO, aunque no fueran hecho imponible del IVA.

Sobre la vigencia del criterio contenido en esta sentencia se pronunció, nuevamente, como hemos visto, el TS en el Auto de 13 de noviembre de 2014, en el que se dice:

«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 [en realidad, es 18 de enero] –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 n.º 96/2004– "el (recurso) de casación en interés de la ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando esta 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 n.º 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"».

El Auto de 23 de junio de 2016, también citado por el TEAC, aunque inadmite el recurso de casación promovido, no se pronuncia nuevamente sobre la validez de la Sentencia de 18 de enero de 1996, sino que se limita a constatar la ausencia de requisitos procesales en la demanda interpuesta.

### 3.3. LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Como señala el TEAC, numerosos tribunales superiores de justicia han examinado la sujeción a TPO de las entregas de oro y productos de joyería efectuadas por particulares a empresarios, siguiendo mayoritariamente el criterio expuesto por el TS en la tantas veces mencionada Sentencia de 18 de enero de 1996.

En el mismo sentido se pronunció la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1997 (rec. núm. 24/1996 [NFJ005987]) en la que se insiste en la no sujeción de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en ejercicio de su actividad empresarial o profesional, entendiéndose que la actividad empresarial se produce tanto en la compra como en la venta de joyas y metales preciosos; citando además la STS antes referida.

Dicho criterio ha sido también sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 16 de diciembre de 2003 (rec. núm. 178/2002 [NFJ059415]), en la que después de transcribir íntegramente la citada STS, se concluye con la estimación de la pretensión anulatoria del reclamante. Este tribunal ha reiterado en numerosas ocasiones dicho criterio, sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar las Sentencias de 16 de julio de 2015 (rec. núm. 195/2014), de 16 de diciembre de 2015 (rec. núm. 514//2014) o de 18 de mayo de 2016 (rec. núm. 339/2015). Asimismo señala en la Sentencia de 16 de diciembre de 2015 que este criterio también se sostiene por otros Tribunales Superiores de Justicia, citando la de Galicia, Sentencia de 6 de mayo de 2015 (rec. núm. 15428/2014 [NFJ059234]), y de Andalucía, Sentencias de 2 de junio de 2014 (rec. núm. 179/2013) y de 26 de marzo de 2014 (rec. núm. 905/2012 [NFJ058461]).

A los anteriores cabe añadir también el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencias de 21 de junio de 2007 (rec. núm. 1444/2003 [NFJ059420]) y de 29 de junio de 2007 (rec.

núm. 1442/2003 [NFJ026901]); de Andalucía, Sentencias de 7 de diciembre de 2005 (rec. núm. 997/2000 [NFJ059418]) y de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 904/2012 [NFJ054392]); de Castilla y León, Sentencia de 7 de julio de 2016 (rec. núm. 342/2015); de Canarias, Sentencia de 20 de junio de 2016 (rec. núm. 371/2014), y de Baleares, Sentencia de 24 de febrero de 2016 (rec. núm. 80/2015 [NFJ062586]).

### 3.4. OTROS PRONUNCIAMIENTOS DEL TS INVOCADOS POR EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS POR CONTENER UN CRITERIO APARENTEMENTE OPUESTO AL DE LA SENTENCIA DE 18 DE ENERO DE 1996

El primero de los pronunciamientos que se invoca por el director general de tributos es la Sentencia de 10 de diciembre de 2009, en la que se cuestiona la aplicabilidad de TPO a una fianza constituida por un no empresario, a favor de un empresario, y en garantía de una obligación de este con otro empresario.

La sentencia recurrida hacía depender la sujeción de la condición empresarial o no del sujeto pasivo del impuesto (en este caso, el acreedor favorecido con la fianza), invocando la no sujeción por tratarse de una operación realizada por un empresario.

El TS responde de la siguiente manera:

«En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

- a) Si este es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.
- b) Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Con lo que se ha dicho se puede ya concluir que cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y esta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 de la Ley del ITP. Por eso consideramos correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado de que el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 subordina la no sujeción al ITP a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del ITP como acreedor afianzado por tal operación».

En la Sentencia de 15 de diciembre de 2011, criterio repetido en Sentencia del siguiente día 16 de diciembre, se cuestiona 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 al ITP, al IVA, o a ninguno de los dos impuestos.

En este caso, el TS comienza por señalar el carácter particular de la regulación de la incompatibilidad entre el IVA y el ITP en relación con los inmuebles, que hace que la solución que se dé en este marco sea necesariamente propia y distinta de la que se dé en cualquier otra cuestión.

No obstante, cuando argumenta su decisión el tribunal aporta una consideración relevante que, evidentemente, se enfrenta con la tesis sostenida en la Sentencia de 18 de enero de 1996. Así dice el TS:

«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"».

### 3.5. SOBRE LA SENTENCIA DE 18 DE ENERO DE 1996

Permítaseme una pequeña nota personal antes de exponer el juicio doctrinal que debo hacer. En contadas ocasiones esta labor de comentario se antoja realmente difícil, como me ocurre en esta ocasión; pues el que suscribe no comparte, en absoluto, el criterio que se recoge en la sentencia y no por una apreciación personal de lo que debiera ser el contenido del fallo. No obstante, soy perfectamente consciente de que el TS y sus magistrados ocupan la posición que ocupan en nuestro Derecho y, es más, no es por casualidad que tanto uno como otros ocupen precisamente esa posición. Por ello, desde la humildad del estudioso, no puedo dejar de pensar si no estaré errando en mi juicio jurídico cuando discrepo del TS, lo que hace que cuanto va a continuación sea escrito, no solo desde el respeto a una decisión judicial que debe ser aplicada y así lo será sin duda, sino únicamente como ejercicio dialéctico de un criterio jurídico distinto al que inspira dicho fallo.

En primer lugar, cabe discrepar, a mi juicio, en la interpretación gramatical que del artículo 7.5 del TRLITP y AJD realiza el TS y que sirve para sostener de forma fundamental su criterio. Allí donde el citado tribunal encuentra dos condiciones alternativas que pueden determinar la no sujeción a TPO: por un lado, la realización por empresarios o profesionales de las operaciones, y,

por otro, la sujeción al IVA de las mismas; puede entenderse gramaticalmente que existe solo una. Así la unión entre las dos formulaciones que considera distintas el TS van unidas por la locución adverbial «en cualquier caso», conceptualizada gramaticalmente como un «marcador del discurso», en concreto, de los calificados como «reformuladores» y cuya función en la oración es la de presentar el miembro del discurso que introduce como una nueva formulación de un miembro anterior (María Antonia MARTÍN ZORRAQUINO y José PORTOLÉS LÁZARO, «Los marcadores del discurso», en VV. AA., dir. Ignacio BOSQUE MUÑOZ y Violeta DEMONTE BARRETO, *Gramática descriptiva de la lengua española*, Espasa-Calpe, SA, Madrid, 1999). De tal forma que, según esta explicación gramatical de los términos, la segunda expresión no sería una condición adicional de no sujeción, sino una mera explicación o nueva formulación de la anterior, siendo ambos términos equiparables.

Tampoco parece que el examen de las operaciones acogidas al régimen especial de bienes usados como paradigma de la operación empresarial no sujeta a TPO que formula el TS en la sentencia sea correcto. Dicho régimen especial, en esencia, se limita a la cuantificación de la base imponible, determinada como el margen de beneficio minorado en la cuota del IVA correspondiente a dicho margen, sin pronunciarse o no sobre la sujeción o no a la imposición indirecta de dichas adquisiciones.

Así, debe destacarse que los bienes a los que se le aplica el citado régimen especial pueden haberse encontrado sujetos en su adquisición al propio IVA (cuando se adquieren a otro empresario o profesional que aplica el mismo régimen especial) o a otros impuestos indirectos (TPO, evidentemente), formando parte dicho impuesto satisfecho parte del precio de compra a los efectos de determinar el margen de beneficio, como se deduce de la lectura sistemática de los artículos 137.Uno y 78.Dos.4.º de la LIVA.

Por ello, considero que la explicación con la que completa el TS su razonamiento tampoco aporta un elemento de juicio razonable para sostener su tesis.

Ahora bien, aunque los argumentos anteriores no son definitivos para entender que la mencionada sentencia no resulta jurídicamente acertada, la razón definitiva nos la ofrece, a mi personal juicio, una interpretación sistemática del precepto.

En primer lugar, cabe traer a colación el artículo 4, apartado Cuatro, de la LIVA, antes transcrito. Este precepto, aunque situado en la LIVA, regula el alcance de la no sujeción en TPO, justificándose su ubicación por la necesaria coordinación con el IVA que impone la normativa comunitaria a los restantes tributos indirectos que recaigan sobre las operaciones incluidas en el ámbito del IVA. Este precepto, según ha sido interpretado de forma generalizada por la doctrina, tiene el mismo alcance que el artículo 7.5 del TRLITP y AJD. Conviene resaltar este hecho porque en la LIVA no se utiliza la fórmula recargada que lleva a la compleja interpretación que realiza el TS en su sentencia, aquí se sienta la incompatibilidad entre ambas figuras con una clara y única formulación: las operaciones sujetas a IVA, con las excepciones que la propia ley cita, no se encuentran sujetas a TPO; y no hay más.

Cabe también añadir en este análisis sistemático el artículo 45.I.B).17 del TRLITP y AJD, que dispone la exención para las siguientes operaciones:

«17. Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición».

El precepto que transcribimos establece de forma clara la exención en TPO para determinadas adquisiciones realizadas por un empresario de bienes que se integran en su tráfico habitual: las de vehículos de motor que se vendan en el plazo de un año.

Conviene en este punto recordar que los casos de no sujeción son supuestos que quedan fuera del ámbito material del hecho imponible, tal y como señala el artículo 20.2 de la LGT («La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción»); mientras que los supuestos de exención son supuestos incluidos en el ámbito material del hecho imponible y en los que una segunda norma, la norma de exención, exime de la obligación tributaria, tal y como los define el artículo 22 de la ya citada LGT («Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal»).

Resulta claro, pues, a juicio de quien suscribe, que cuando el legislador ha decidido establecer una exención para una operación realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, tan incardinada en su tráfico habitual empresarial que se exige que se complete el ciclo comercial en el plazo de un año, lo hace porque no existe una no sujeción generalizada para estas operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, como sería el caso si la interpretación que sostiene el TS fuera la que quiso el legislador.

### 3.6. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 20 DE OCTUBRE DE 2016

Aunque en una primera lectura poco parece que quepa decir sobre la resolución, que se limitaría a recibir el criterio del TS, un examen más detenido ofrece otras perspectivas.

Evidentemente, lo más destacable sería reflexionar el motivo para promover esta unificación de criterio. Es una de las primeras ocasiones en las que se utiliza la facultad otorgada al presidente del TEAC por la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015 para unificar la doctrina, sin que exista una reclamación suscitada ante el TEAC.

No existe, realmente, jurisprudencia a la que avenirse, pues el Auto de 13 de noviembre de 2014 no sirve para su formación, y el Auto de 23 de junio de 2016 ni siquiera ratifica la doctrina de la Sentencia de 18 de enero de 1996; y por el contenido del fallo no parece, ni siquiera, que el TEAC considere que su criterio anterior deba ser revisado por no resultar correcto.

Ciertamente resulta loable que se trate de beneficiar al ciudadano, evitando pleitos innecesarios, pero podemos legítimamente preguntarnos si es realmente el revendedor de oro, que además está logrando que su actividad quede eximida de toda tributación indirecta, quien más merece esta atención.

El fallo no aporta grandes argumentos jurídicos para inclinarse por una nueva posición; como ya hemos avanzado, el TEAC parece seguir considerando (como también lo hace el que suscribe) que el fallo del recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio de fecha 8 de abril de 2014 es jurídicamente correcto.

Finalmente, lo que resulta más sorprendente y criticable, y quizá pueda explicar todas las dudas que nos planteábamos en los párrafos anteriores, es que el TEAC señala que el criterio que está aprobando se restringe a las adquisiciones de oro y otros objetos de joyería efectuadas por empresarios de particulares.

Como señalara el TS en sus Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, los inmuebles tienen un régimen especial en cuanto a la aplicación del IVA y TPO, pero no ocurre así con el oro y objetos de joyería, que deben recibir el mismo tratamiento exactamente que cualquier otro bien. ¿Cuál es, entonces, la razón para restringir el alcance de este pronunciamiento que trata de evitar pleitos innecesarios? Realmente no podemos ofrecer una contestación fundada en Derecho a esa cuestión.

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, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el impuesto sobre el valor añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido».

Por su parte, el artículo 4.Cuatro de la Ley del IVA (LIVA) dispone lo que a continuación se transcribe:

«Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos».

Esta relación se ha entendido generalmente como una exclusión alternativa de la sujeción en función de la condición del transmitente en la operación cuya sujeción al IVA o a TPO se cuestiona. Así, con las excepciones que prevén estos dos apartados para determinadas operaciones relacionadas con los inmuebles, se considera que en aquellos casos en los que las operaciones sujetas se realicen por empresarios o profesionales en ejercicio de su actividad, el impuesto que resultará aplicable es el IVA; mientras que en aquellos casos en los que las operaciones se realicen por personas que no tengan la condición de empresario o profesional, el impuesto aplicable será TPO.

Tal y como señalan los citados preceptos, se establece como excepción a esta incompatibilidad de sujeción las entregas de bienes inmuebles exentas del IVA, exenciones que se prevén en los apartados 20.º (terrenos) y 22.º (segundas y ulteriores entregas de edificaciones) del artículo 20.Uno de la LIVA, así como los arrendamientos de bienes inmuebles y la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan también sobre los inmuebles, cuando les resulte aplicable la exención en el IVA prevista en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA.

Se añade, aunque en este caso exclusivamente lo prevé el artículo 7.5 del TRLITP y AJD, que también quedarán sujetas a TPO las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial no sujeta en el IVA. En este punto, aunque la referencia se realice a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cabe

entender incluidas todas las operaciones no sujetas al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.º de la LIVA, que incluye no solo la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino también la de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Como sabemos, este precepto fue modificado para recibir la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el alcance del supuesto de no sujeción, expresada en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sari (NFJ015629).

### 3.2. LA STS DE 18 DE ENERO DE 1996

La Sentencia de 18 de enero de 1996 examinó, como señala su fundamento jurídico primero, si las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por un empresario dedicado a la compraventa de estas mercancías estaban o no sujetas al ITP y AJD, en su modalidad TPO.

Para comprobar cómo se resuelve esta cuestión, en lo que se refiere a la aplicación de IVA y TPO, hay que acudir al fundamento jurídico séptimo de la citada sentencia (por referirse los anteriores a la posible aplicación del impuesto general sobre el tráfico de empresas) en la que el TS constata los términos de la incompatibilidad entre IVA y TPO, señalando que la misma se produce con fundamento en dos criterios diferenciados contemplados ambos en el artículo 7.5 del TRLITP y AJD, precepto que hemos transcrito anteriormente, y que establece que no se encuentran sujetas a TPO las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional ni cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

Deducía de esta formulación el TS que no era exactamente coincidente el ámbito de las operaciones realizadas en ejercicio de la actividad empresarial con el de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA y postulaba como ejemplo típico de ello las reventas de bienes usados a las que se aplica el régimen especial de bienes usados, en las que el vendedor es un particular pero que considera integradas en el tráfico empresarial típico y habitual del empresario comprador. Por lo tanto, señalaba, tratándose de operaciones incluidas en el tráfico empresarial las cuestionadas, resultaban no sujetas a TPO, aunque no fueran hecho imponible del IVA.

Sobre la vigencia del criterio contenido en esta sentencia se pronunció, nuevamente, como hemos visto, el TS en el Auto de 13 de noviembre de 2014, en el que se dice:

«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 [en realidad, es 18 de enero] –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 n.º 96/2004– "el (recurso) de casación en interés de la ley tiene por finalidad la fijación de doctrina legal cuando esta 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 n.º 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"».

El Auto de 23 de junio de 2016, también citado por el TEAC, aunque inadmite el recurso de casación promovido, no se pronuncia nuevamente sobre la validez de la Sentencia de 18 de enero de 1996, sino que se limita a constatar la ausencia de requisitos procesales en la demanda interpuesta.

### 3.3. LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Como señala el TEAC, numerosos tribunales superiores de justicia han examinado la sujeción a TPO de las entregas de oro y productos de joyería efectuadas por particulares a empresarios, siguiendo mayoritariamente el criterio expuesto por el TS en la tantas veces mencionada Sentencia de 18 de enero de 1996.

En el mismo sentido se pronunció la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 1997 (rec. núm. 24/1996 [NFJ005987]) en la que se insiste en la no sujeción de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en ejercicio de su actividad empresarial o profesional, entendiendo que la actividad empresarial se produce tanto en la compra como en la venta de joyas y metales preciosos; citando además la STS antes referida.

Dicho criterio ha sido también sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 16 de diciembre de 2003 (rec. núm. 178/2002 [NFJ059415]), en la que después de transcribir íntegramente la citada STS, se concluye con la estimación de la pretensión anulatoria del reclamante. Este tribunal ha reiterado en numerosas ocasiones dicho criterio, sin ánimo de ser exhaustivos, podemos citar las Sentencias de 16 de julio de 2015 (rec. núm. 195/2014), de 16 de diciembre de 2015 (rec. núm. 514//2014) o de 18 de mayo de 2016 (rec. núm. 339/2015). Asimismo señala en la Sentencia de 16 de diciembre de 2015 que este criterio también se sostiene por otros Tribunales Superiores de Justicia, citando la de Galicia, Sentencia de 6 de mayo de 2015 (rec. núm. 15428/2014 [NFJ059234]), y de Andalucía, Sentencias de 2 de junio de 2014 (rec. núm. 179/2013) y de 26 de marzo de 2014 (rec. núm. 905/2012 [NFJ058461]).

A los anteriores cabe añadir también el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencias de 21 de junio de 2007 (rec. núm. 1444/2003 [NFJ059420]) y de 29 de junio de 2007 (rec.

núm. 1442/2003 [NFJ026901]); de Andalucía, Sentencias de 7 de diciembre de 2005 (rec. núm. 997/2000 [NFJ059418]) y de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 904/2012 [NFJ054392]); de Castilla y León, Sentencia de 7 de julio de 2016 (rec. núm. 342/2015); de Canarias, Sentencia de 20 de junio de 2016 (rec. núm. 371/2014), y de Baleares, Sentencia de 24 de febrero de 2016 (rec. núm. 80/2015 [NFJ062586]).

### 3.4. OTROS PRONUNCIAMIENTOS DEL TS INVOCADOS POR EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS POR CONTENER UN CRITERIO APARENTEMENTE OPUESTO AL DE LA SENTENCIA DE 18 DE ENERO DE 1996

El primero de los pronunciamientos que se invoca por el director general de tributos es la Sentencia de 10 de diciembre de 2009, en la que se cuestiona la aplicabilidad de TPO a una fianza constituida por un no empresario, a favor de un empresario, y en garantía de una obligación de este con otro empresario.

La sentencia recurrida hacía depender la sujeción de la condición empresarial o no del sujeto pasivo del impuesto (en este caso, el acreedor favorecido con la fianza), invocando la no sujeción por tratarse de una operación realizada por un empresario.

El TS responde de la siguiente manera:

«En definitiva, para determinar la tributación de la constitución de una fianza no simultánea a la constitución de un préstamo, debe atenderse a la condición de quien otorgue el contrato de fianza:

- a) Si este es empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha operación constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA.
- b) Si no concurren ambos requisitos, la operación estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Con lo que se ha dicho se puede ya concluir que cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y esta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 de la Ley del ITP. Por eso consideramos correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado de que el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 subordina la no sujeción al ITP a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del ITP como acreedor afianzado por tal operación».

En la Sentencia de 15 de diciembre de 2011, criterio repetido en Sentencia del siguiente día 16 de diciembre, se cuestiona 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 al ITP, al IVA, o a ninguno de los dos impuestos.

En este caso, el TS comienza por señalar el carácter particular de la regulación de la incompatibilidad entre el IVA y el ITP en relación con los inmuebles, que hace que la solución que se dé en este marco sea necesariamente propia y distinta de la que se dé en cualquier otra cuestión.

No obstante, cuando argumenta su decisión el tribunal aporta una consideración relevante que, evidentemente, se enfrenta con la tesis sostenida en la Sentencia de 18 de enero de 1996. Así dice el TS:

«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"».

### 3.5. SOBRE LA SENTENCIA DE 18 DE ENERO DE 1996

Permítaseme una pequeña nota personal antes de exponer el juicio doctrinal que debo hacer. En contadas ocasiones esta labor de comentario se antoja realmente difícil, como me ocurre en esta ocasión; pues el que suscribe no comparte, en absoluto, el criterio que se recoge en la sentencia y no por una apreciación personal de lo que debiera ser el contenido del fallo. No obstante, soy perfectamente consciente de que el TS y sus magistrados ocupan la posición que ocupan en nuestro Derecho y, es más, no es por casualidad que tanto uno como otros ocupen precisamente esa posición. Por ello, desde la humildad del estudioso, no puedo dejar de pensar si no estaré errando en mi juicio jurídico cuando discrepo del TS, lo que hace que cuanto va a continuación sea escrito, no solo desde el respeto a una decisión judicial que debe ser aplicada y así lo será sin duda, sino únicamente como ejercicio dialéctico de un criterio jurídico distinto al que inspira dicho fallo.

En primer lugar, cabe discrepar, a mi juicio, en la interpretación gramatical que del artículo 7.5 del TRLITP y AJD realiza el TS y que sirve para sostener de forma fundamental su criterio. Allí donde el citado tribunal encuentra dos condiciones alternativas que pueden determinar la no sujeción a TPO: por un lado, la realización por empresarios o profesionales de las operaciones, y,

por otro, la sujeción al IVA de las mismas; puede entenderse gramaticalmente que existe solo una. Así la unión entre las dos formulaciones que considera distintas el TS van unidas por la locución adverbial «en cualquier caso», conceptualizada gramaticalmente como un «marcador del discurso», en concreto, de los calificados como «reformuladores» y cuya función en la oración es la de presentar el miembro del discurso que introduce como una nueva formulación de un miembro anterior (María Antonia MARTÍN ZORRAQUINO y José PORTOLÉS LÁZARO, «Los marcadores del discurso», en VV. AA., dir. Ignacio BOSQUE MUÑOZ y Violeta DEMONTE BARRETO, *Gramática descriptiva de la lengua española*, Espasa-Calpe, SA, Madrid, 1999). De tal forma que, según esta explicación gramatical de los términos, la segunda expresión no sería una condición adicional de no sujeción, sino una mera explicación o nueva formulación de la anterior, siendo ambos términos equiparables.

Tampoco parece que el examen de las operaciones acogidas al régimen especial de bienes usados como paradigma de la operación empresarial no sujeta a TPO que formula el TS en la sentencia sea correcto. Dicho régimen especial, en esencia, se limita a la cuantificación de la base imponible, determinada como el margen de beneficio minorado en la cuota del IVA correspondiente a dicho margen, sin pronunciarse o no sobre la sujeción o no a la imposición indirecta de dichas adquisiciones.

Así, debe destacarse que los bienes a los que se le aplica el citado régimen especial pueden haberse encontrado sujetos en su adquisición al propio IVA (cuando se adquieren a otro empresario o profesional que aplica el mismo régimen especial) o a otros impuestos indirectos (TPO, evidentemente), formando parte dicho impuesto satisfecho parte del precio de compra a los efectos de determinar el margen de beneficio, como se deduce de la lectura sistemática de los artículos 137.Uno y 78.Dos.4.º de la LIVA.

Por ello, considero que la explicación con la que completa el TS su razonamiento tampoco aporta un elemento de juicio razonable para sostener su tesis.

Ahora bien, aunque los argumentos anteriores no son definitivos para entender que la mencionada sentencia no resulta jurídicamente acertada, la razón definitiva nos la ofrece, a mi personal juicio, una interpretación sistemática del precepto.

En primer lugar, cabe traer a colación el artículo 4, apartado Cuatro, de la LIVA, antes transcrito. Este precepto, aunque situado en la LIVA, regula el alcance de la no sujeción en TPO, justificándose su ubicación por la necesaria coordinación con el IVA que impone la normativa comunitaria a los restantes tributos indirectos que recaigan sobre las operaciones incluidas en el ámbito del IVA. Este precepto, según ha sido interpretado de forma generalizada por la doctrina, tiene el mismo alcance que el artículo 7.5 del TRLITP y AJD. Conviene resaltar este hecho porque en la LIVA no se utiliza la fórmula recargada que lleva a la compleja interpretación que realiza el TS en su sentencia, aquí se sienta la incompatibilidad entre ambas figuras con una clara y única formulación: las operaciones sujetas a IVA, con las excepciones que la propia ley cita, no se encuentran sujetas a TPO; y no hay más.

Cabe también añadir en este análisis sistemático el artículo 45.I.B).17 del TRLITP y AJD, que dispone la exención para las siguientes operaciones:

«17. Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición».

El precepto que transcribimos establece de forma clara la exención en TPO para determinadas adquisiciones realizadas por un empresario de bienes que se integran en su tráfico habitual: las de vehículos de motor que se vendan en el plazo de un año.

Conviene en este punto recordar que los casos de no sujeción son supuestos que quedan fuera del ámbito material del hecho imponible, tal y como señala el artículo 20.2 de la LGT («La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción»); mientras que los supuestos de exención son supuestos incluidos en el ámbito material del hecho imponible y en los que una segunda norma, la norma de exención, exime de la obligación tributaria, tal y como los define el artículo 22 de la ya citada LGT («Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal»).

Resulta claro, pues, a juicio de quien suscribe, que cuando el legislador ha decidido establecer una exención para una operación realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, tan incardinada en su tráfico habitual empresarial que se exige que se complete el ciclo comercial en el plazo de un año, lo hace porque no existe una no sujeción generalizada para estas operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, como sería el caso si la interpretación que sostiene el TS fuera la que quiso el legislador.

### 3.6. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 20 DE OCTUBRE DE 2016

Aunque en una primera lectura poco parece que quepa decir sobre la resolución, que se limitaría a recibir el criterio del TS, un examen más detenido ofrece otras perspectivas.

Evidentemente, lo más destacable sería reflexionar el motivo para promover esta unificación de criterio. Es una de las primeras ocasiones en las que se utiliza la facultad otorgada al presidente del TEAC por la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015 para unificar la doctrina, sin que exista una reclamación suscitada ante el TEAC.

No existe, realmente, jurisprudencia a la que avenirse, pues el Auto de 13 de noviembre de 2014 no sirve para su formación, y el Auto de 23 de junio de 2016 ni siquiera ratifica la doctrina de la Sentencia de 18 de enero de 1996; y por el contenido del fallo no parece, ni siquiera, que el TEAC considere que su criterio anterior deba ser revisado por no resultar correcto.

Ciertamente resulta loable que se trate de beneficiar al ciudadano, evitando pleitos innecesarios, pero podemos legítimamente preguntarnos si es realmente el revendedor de oro, que además está logrando que su actividad quede eximida de toda tributación indirecta, quien más merece esta atención.

El fallo no aporta grandes argumentos jurídicos para inclinarse por una nueva posición; como ya hemos avanzado, el TEAC parece seguir considerando (como también lo hace el que suscribe) que el fallo del recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio de fecha 8 de abril de 2014 es jurídicamente correcto.

Finalmente, lo que resulta más sorprendente y criticable, y quizá pueda explicar todas las dudas que nos planteábamos en los párrafos anteriores, es que el TEAC señala que el criterio que está aprobando se restringe a las adquisiciones de oro y otros objetos de joyería efectuadas por empresarios de particulares.

Como señalara el TS en sus Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011, los inmuebles tienen un régimen especial en cuanto a la aplicación del IVA y TPO, pero no ocurre así con el oro y objetos de joyería, que deben recibir el mismo tratamiento exactamente que cualquier otro bien. ¿Cuál es, entonces, la razón para restringir el alcance de este pronunciamiento que trata de evitar pleitos innecesarios? Realmente no podemos ofrecer una contestación fundada en Derecho a esa cuestión.