

LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA DE LA COMPRA A PARTICULARES DE OBJETOS DE ORO POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES EN EL MARCO DEL RÉGIMEN FISCAL DEL ORO DE INVERSIÓN

María Rodríguez-Bereijo León

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
(Acreditada a Titular por ANECA).
Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2015** en la modalidad de **Tributación**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

En tiempo reciente, varias Administraciones tributarias autonómicas han iniciado procedimientos de comprobación e investigación con la finalidad de liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), en relación con las operaciones de compra de objetos de oro a particulares por parte de empresarios o profesionales que se encargan de la transformación de estos objetos para separar el oro de otros materiales y posteriormente vender la materia prima a las entidades o empresas de fundición o acuñación de oro. Las entidades de compraventa de oro son pues el primer eslabón en el proceso productivo de transformación del oro para luego ser vendido en el mercado internacional del oro. En este artículo se trata de analizar esta actividad y someter a revisión las distintas posturas sobre su tributación sostenidas por la Administración y los Tribunales. Tras ello, se formulará una propuesta concreta en cuanto a la que creemos debe ser una correcta interpretación de esta cuestión en el marco de la regulación comunitaria del mercado del oro y de la delimitación entre el IVA y el ITP y AJD.

Palabras claves: compraventa de objetos de oro, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA, oro de inversión y Derecho comunitario.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015

SPANISH TAXATION ON GOLD OBJECTS TRADINGS UNDER THE EUROPEAN TAX SCHEME OF GOLD MARKET

María Rodríguez-Bereijo León

ABSTRACT

Recently, Spanish Tax Administration of some Autonomous Communities have begun administrative tax control procedures to correctly assess the Tax on the Transfer of Assets and Certified Legal Documents (ITP y AJD) in relation to the purchase of gold objects to private actors by businessmen or professionals, whom their business consists in the transformation of these gold objects to obtain the gold as a raw material, so they can later on sell it to foundry industries. These businessmen are therefore the first step of the production and transformation process of gold. It also constitutes the first step in the investment Gold Market, which is subject of European regulation by the Directive 98/80/EC, which aims to eliminate competition distortions between Member States and, at the same time enhance the competitiveness of the European Gold Market. This article's aim is to analyze this question under the incompatibility between Value Added Tax (VAT) and the Spanish Tax on the Transfer of Assets and Certified Legal Documents (ITP y AJD).

Keywords: gold objects purchases, Tax on the Transfer of Assets and Certified Legal Documents, Value Added Tax, investment gold market and European Law.

Sumario

Introducción

- I. La doctrina jurisprudencial y administrativa sobre la tributación de las compras de objetos de oro a particulares
 1. Las SSTs de 18 de enero de 1996 y 10 de diciembre de 2009 y las SSTs de 15 y 16 de diciembre de 2011
 2. La jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia: STSJ de Andalucía de 7 de diciembre de 2005, SSTSJ de Cataluña de 21 y 29 de junio de 2007, STSJ de Andalucía de 26 de septiembre de 2013, STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2013
 3. La doctrina administrativa y la RTEAC de 8 de abril de 2014
- II. La delimitación del supuesto de hecho en las compraventas de oro a particulares. Razones para su no sujeción a TPO
 1. Análisis del supuesto de hecho en el ámbito de aplicación del IVA y de los criterios de delimitación entre el IVA y el ITP y AJD
 2. Análisis del supuesto de hecho en el marco del ITP y AJD
- III. La compra de objetos de oro a particulares en el marco de la regulación del oro en el IVA y el régimen especial del oro de inversión
- IV. Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

Desde hace ya varios años, existe un conflicto planteado entre algunas Administraciones tributarias y un sector de contribuyentes en torno a la fiscalidad correspondiente a las operaciones de compraventa de oro a particulares por parte de empresarios o profesionales dedicados habitualmente al ejercicio de esta actividad. Se trata de las llamadas entidades de compraventa de oro, frecuentemente llamadas «Compro Oro». Los conflictos han surgido a raíz de las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas por varias Administraciones tributarias autonómicas tendentes a la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) a un tipo del 4% sobre la base del precio satisfecho por las compras de oro en periodos no prescritos. Estas actuaciones se apoyan en la opinión mantenida por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en varios pronunciamientos que sostienen que las compraventas a particulares de oro y metales preciosos están sujetas y no exentas del ITP y AJD en su modalidad de TPO¹. Estas actuaciones han causado gran conmoción entre los empresarios y entidades dedicadas a la compraventa de objetos de oro a particulares, que venían entendiendo que estas compras no quedaban sujetas a TPO de acuerdo con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo (TS) en su *Sentencia de 18 de enero de 1996* (NFJ004209), que ha sido corroborada después por varios Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de distintas comunidades autónomas. Así, estos empresarios o profesionales han venido funcionando en su actividad sin considerar entre sus costes este gravamen de TPO, por lo que la exigencia repentina por parte de algunas Administraciones tributarias autonómicas de un porcentaje del 4% sobre el total de las compras realizadas en los años no prescritos está llevando a muchas de estas empresas o empresarios individuales a la quiebra o cierre de su actividad. Por otra parte, según las informaciones facilitadas por el propio sector, este mercado ha tenido un auge considerable en los últimos años debido a la crisis económica, por lo que el aumento de las transacciones podría haber influido en que se haya dado un giro a su tratamiento fiscal por parte de las comunidades autónomas, encargadas de la gestión de un impuesto cedido como es el ITP y AJD.

Recientemente, el TS se ha vuelto a pronunciar al respecto en un *Auto de 13 de noviembre de 2014* (NFJ058457), inadmitiendo un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Junta de Andalucía contra la STSJ de Andalucía de 26 de marzo de 2014 (NFJ058461) sobre liquidaciones en concepto de ITPO. En este auto, aunque el TS no entra a pronunciarse sobre el fondo del asunto, sí realiza importantes afirmaciones al respecto. El Tribunal señala que sigue considerando vigente la doctrina mantenida en la Sentencia de 18 de enero de 1996, «al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011». Por

¹ Consultas V1066/2011, de 26 de abril (NFC041273), y V0819/2012, de 18 de abril (NFC044283).

lo que «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 (...) el (recurso) de casación en interés de 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»². Lo cual equivale a una reafirmación, si bien de manera indirecta, de su doctrina sobre la no sujeción de estas operaciones al gravamen de TPO, doctrina que el Alto Tribunal califica de «procedente», y no considera necesario revisar. Este pronunciamiento pondría el punto final a la polémica suscitada al respecto y aconseja, cuando menos, una profunda revisión de la doctrina administrativa mantenida por la DGT. Esta circunstancia, unida al considerable auge experimentado por el oro de inversión en los últimos años por la situación de crisis, hacen de esta una cuestión de gran interés y actualidad, que merece un análisis jurídico que la doctrina no ha realizado hasta ahora. A ello pretenden contribuir las líneas que siguen.

Es preciso tener en cuenta que estas operaciones se incardinan en el proceso de producción y comercialización del oro de inversión, que es un mercado regulado a nivel comunitario, por lo que su afectación por otros impuestos indirectos nacionales podría entrañar problemas desde el punto de vista del Derecho comunitario. La Unión Europea (UE) reformó la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el régimen especial aplicable al oro de inversión con la *Directiva 1998/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998*, para eliminar las distorsiones de competencia entre Estados miembros y reforzar la competitividad internacional del mercado comunitario del oro. El objetivo era establecer una tributación indirecta sobre el oro lo menos gravosa posible, evitando las distorsiones a la competencia³. El oro es un bien que cotiza en el Mercado de Oro de Londres y los precios del oro se fijan dos veces al día por la Gold Fixing Assotiation en función de la oferta y la demanda de oro, proporcionando un precio de referencia para las operaciones de compra y venta a productores, consumidores, inversores y bancos centrales de todo el mundo, que determinan sus precios de compra y venta partiendo del valor actualizado a tiempo real que marca la cotización del oro en el mercado de Londres. El oro que cotiza en el Mercado de Londres tiene 995 milésimas de pureza y es el calificado como oro de inversión. Es importante, pues, tener en cuenta desde un principio la distinción que media entre las operaciones de compraventa de oro a particulares y las operaciones con oro de inversión, pero al mismo tiempo poner de relieve la incardinación de estas operaciones de compra de oro en el marco de la cadena de producción del oro de inversión. Una muestra de ello es el modo de cómo se fijan los precios en estas operaciones⁴. En el seno de la UE no existe ningún otro país comunitario que establezca

² Vid. ATS de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), Razonamiento Jurídico Cuarto.

³ Así se refleja en los considerandos de la Directiva 1998/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, sobre el oro de inversión, donde se señala «que la aplicación de las normas fiscales ordinarias constituye un obstáculo importante para su utilización para fines de inversión financiera y, por lo tanto, justifica la aplicación de un régimen fiscal específico aplicable al oro de inversión» y que «dicho régimen también acrecentará la competitividad internacional del mercado comunitario de oro».

⁴ Véase Informe elaborado por GARRIGUES: *ITP y AJD-Compraventa de oro a particulares*, Málaga, 17 de enero de 2013, págs. 6-8.

lo que «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 (...) el (recurso) de casación en interés de 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»². Lo cual equivale a una reafirmación, si bien de manera indirecta, de su doctrina sobre la no sujeción de estas operaciones al gravamen de TPO, doctrina que el Alto Tribunal califica de «procedente», y no considera necesario revisar. Este pronunciamiento pondría el punto final a la polémica suscitada al respecto y aconseja, cuando menos, una profunda revisión de la doctrina administrativa mantenida por la DGT. Esta circunstancia, unida al considerable auge experimentado por el oro de inversión en los últimos años por la situación de crisis, hacen de esta una cuestión de gran interés y actualidad, que merece un análisis jurídico que la doctrina no ha realizado hasta ahora. A ello pretenden contribuir las líneas que siguen.

Es preciso tener en cuenta que estas operaciones se incardinan en el proceso de producción y comercialización del oro de inversión, que es un mercado regulado a nivel comunitario, por lo que su afectación por otros impuestos indirectos nacionales podría entrañar problemas desde el punto de vista del Derecho comunitario. La Unión Europea (UE) reformó la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el régimen especial aplicable al oro de inversión con la *Directiva 1998/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998*, para eliminar las distorsiones de competencia entre Estados miembros y reforzar la competitividad internacional del mercado comunitario del oro. El objetivo era establecer una tributación indirecta sobre el oro lo menos gravosa posible, evitando las distorsiones a la competencia³. El oro es un bien que cotiza en el Mercado de Oro de Londres y los precios del oro se fijan dos veces al día por la Gold Fixing Assotiation en función de la oferta y la demanda de oro, proporcionando un precio de referencia para las operaciones de compra y venta a productores, consumidores, inversores y bancos centrales de todo el mundo, que determinan sus precios de compra y venta partiendo del valor actualizado a tiempo real que marca la cotización del oro en el mercado de Londres. El oro que cotiza en el Mercado de Londres tiene 995 milésimas de pureza y es el calificado como oro de inversión. Es importante, pues, tener en cuenta desde un principio la distinción que media entre las operaciones de compraventa de oro a particulares y las operaciones con oro de inversión, pero al mismo tiempo poner de relieve la incardinación de estas operaciones de compra de oro en el marco de la cadena de producción del oro de inversión. Una muestra de ello es el modo de cómo se fijan los precios en estas operaciones⁴. En el seno de la UE no existe ningún otro país comunitario que establezca

² Vid. ATS de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), Razonamiento Jurídico Cuarto.

³ Así se refleja en los considerandos de la Directiva 1998/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, sobre el oro de inversión, donde se señala «que la aplicación de las normas fiscales ordinarias constituye un obstáculo importante para su utilización para fines de inversión financiera y, por lo tanto, justifica la aplicación de un régimen fiscal específico aplicable al oro de inversión» y que «dicho régimen también acrecentará la competitividad internacional del mercado comunitario de oro».

⁴ Véase Informe elaborado por GARRIGUES: *ITP y AJD-Compraventa de oro a particulares*, Málaga, 17 de enero de 2013, págs. 6-8.

otros impuestos indirectos específicos que graven la cadena de producción del oro⁵, por lo que cabe preguntarse si la exigencia de TPO en una fase de esta cadena productiva no contraviene los objetivos perseguidos por la regulación comunitaria del oro en el ámbito del IVA.

También desde una perspectiva interna, el sometimiento a tributación por TPO de las compras de objetos de oro a particulares, en la medida en que estas operaciones se enmarcan en la cadena de producción y comercialización del oro de inversión objeto de regulación especial en el IVA, ofrece serias dudas sobre su razonabilidad desde el punto de vista de la política fiscal y el reparto de la tributación indirecta en España entre el IVA y el ITP y AJD. Para pronunciarnos sobre ello, consideramos necesario, sin embargo, comenzar exponiendo las posturas mantenidas hasta ahora por la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

I. LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMPRAS DE OBJETOS DE ORO A PARTICULARES

1. LAS SSTs DE 18 DE ENERO DE 1996 Y 10 DE DICIEMBRE DE 2009 Y LAS SSTs DE 15 Y 16 DE DICIEMBRE DE 2011

El supuesto de hecho que nos ocupa es sustancialmente el mismo sobre el que ya se pronunció el TS en la *Sentencia de 18 de enero de 1996* (NFJ004209): la compra a particulares de objetos de oro, platino y joyería por un comerciante dedicado a la compra y venta de estos objetos para su posterior reventa. En dicha sentencia, el Alto Tribunal analiza el supuesto distinguiendo las compras realizadas hasta el 31 de diciembre de 1985 y las posteriores, ya que a partir del 1 de enero de 1986 entró en vigor el IVA. Con respecto a las primeras, el Tribunal realiza el enjuiciamiento de la cuestión desde la delimitación entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE), como tributo general de la imposición indirecta vigente en aquel momento, y el ITP y AJD. A juicio del TS, la línea fronteriza entre ambos impuestos es clara y viene marcada por la naturaleza jurídico-económica de las operaciones de que se trate, si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el IGTE, y si no pertenecen a este tráfico el impuesto aplicable será el ITP y AJD. «La idea esencial –señalaba el Tribunal– es que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es ajeno y queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico y habitual, estén o no, y esto es fundamental, sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas»⁶.

Para llegar a una correcta delimitación entre ambos impuestos, el Tribunal comienza analizando el ámbito de sujeción del IGTE, impuesto hoy desaparecido de nuestro sistema tributa-

⁵ Vid. GARRIGUES: *ITP y AJD-Compraventa de oro a particulares*, cit., págs. 6-8.

⁶ Cfr. STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209), FJ Segundo.

rio vigente, que plantea su hecho imponible desde la perspectiva de los *outputs*, o sea, entregas, ventas, etc., sin que se mencionen los *inputs*, en términos jurídicos las adquisiciones de primeras materias, productos, suministros o servicios recibidos porque detrás de todas estas operaciones se hallan normalmente empresarios y estos habrán quedado previamente sujetos al impuesto, repercutiendo a sus clientes-empresarios la cuota correspondiente. En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario, dentro de su tráfico típico y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, sino de personas particulares, como pueden ser, entre otros, los objetos de oro, plata, platino y joyería, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución, la Ley 41/1964, de 11 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas las excluyó porque los vendedores no eran empresarios ni actuaban con habitualidad. El Tribunal señala, y esto es importante a los efectos del caso para valorar el correcto encaje de los impuestos indirectos en nuestro sistema tributario, que «esta exclusión no implica en absoluto, que tales adquisiciones a particulares queden fuera del concepto de "tráfico empresarial", antes al contrario hay que ratificar que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería (...) integran la fase de *inputs* (término económico) o de formación del coste (término contable) o de adquisiciones por compra (término jurídico) de su tráfico mercantil, típico y habitual»⁷. A juicio del Tribunal esta exclusión ha de entenderse en el marco del IGTE y ello no implica que exista «argumento ni razón lógica alguna que permita trasladar o transponer dicha exclusión mediante el argumento sofisticado, de que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»⁸. En apoyo de esta afirmación, el Tribunal señala que existen otros supuestos de actos o contratos que quedan excluidos expresamente del ITP y AJD, como supuestos de no sujeción, precisamente por integrar el tráfico empresarial habitual, a pesar de que no tributen por el IGTE, de manera que el legislador «permite que no tributen ni por uno ni por otro impuesto indirecto».

En este punto, compartimos plenamente la postura del Alto Tribunal al enjuiciar aquella normativa, porque se trata de delimitar correctamente el ámbito de aplicación de ambos impuestos indirectos y la delimitación del hecho imponible del ITP y AJD de acuerdo con el tenor literal de la Ley 41/1964 excluye de gravamen cualquier operación que constituya acto habitual del tráfico mercantil.

Para las compras realizadas a partir del 1 de enero de 1986, momento en el que entra en vigor el IVA, el Tribunal analiza la nueva redacción dada por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, al artículo 7.5 del TRLITP y AJD, donde se establece que: «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

⁷ STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209), FJ Cuarto.

⁸ *Ibidem*, FJ Cuarto.

las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

En este punto clave, la interpretación de la delimitación negativa del ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, el Tribunal entiende que este precepto utiliza dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos: 1.º Que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de que tales operaciones estén o no sujetas al IVA. 2.º Que las operaciones estén sujetas a IVA.

De acuerdo con ello el Tribunal entiende que las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas por el empresario, luego revendedor, integran su tráfico empresarial típico y habitual, «cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio». El Tribunal no soslaya el hecho de que las compras de tales objetos por el empresario revendedor «no están sujetas al IVA», pero señala que «no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial en su totalidad y el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido»⁹. Como ejemplo de ello, señala que determinadas operaciones que corresponden al tráfico empresarial no están, sin embargo, sujetas al IVA. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados, en donde los bienes de que se trata habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo y vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al IVA, y el adquirente un empresario.

Unos años más tarde, el propio Tribunal volvió a traer a colación esta misma doctrina en su *Sentencia de 10 de diciembre de 2009*¹⁰. Esta sentencia, que es frecuentemente citada por la jurisprudencia para corroborar el criterio mantenido en la STS de 18 de enero de 1996, no puede considerarse, a nuestro juicio, sustancialmente idéntica a la del año 1996. Antes al contrario, si bien aplica el mismo criterio para delimitar el ámbito de aplicación del ITP y AJD, determinar si la operación se realizó a título particular o *por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad*, lo hace desde la óptica contraria, probablemente teniendo en cuenta la naturaleza de la operación, el otorgamiento de una fianza, que es bien distinta al supuesto de hecho de la sentencia de 1996. Se trataba de una operación compleja de afianzamiento como consecuencia de un acto previo de aval por parte de una entidad financiera que, actuando como fiadora, no lo hace sin embargo, «en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional», por lo que se discute sobre su sujeción o no al concepto de TPO. El TS llega a una conclusión contraria a la que mantenía en la Sentencia de 18 de enero de 1996, al entender que «el afianzamiento había sido otorgado por un particular, que no consta que actuara en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, a favor de una entidad financiera (ARES BANK) que, como acreedor afianzado, era el sujeto pasi-

⁹ Vid. FJ Séptimo.

¹⁰ STS de 10 de diciembre de 2009 (NFJ037250).

vo obligado al pago del ITP a título de contribuyente [art. 8 e)], no el constituyente de la fianza». Y concluye que: «Cuando la fianza no simultánea a la constitución del préstamo la constituya una persona física que no es empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación quedará gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1 b) del Texto Refundido de la Ley del ITP». En el caso de autos, la conclusión del Tribunal es que el supuesto queda fuera del ámbito de la sujeción al hecho imponible delimitado por el artículo 7.5 del TRLITP y AJD, *en la medida en que la fianza no había sido constituida por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad*.

La explicación a esta coexistencia de criterios para delimitar el ámbito de aplicación del ITP y AJD debe buscarse en el razonamiento esgrimido por el Alto Tribunal en sus Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011¹¹. En la primera de ellas, *STS de 15 de diciembre de 2011* (NFJ059422), el TS explica que la doctrina sentada en su STS de 18 de enero de 1996 se justifica en la naturaleza del bien que era objeto de la transmisión, objetos de oro, plata, platino y joyería, «que son bienes muy diferentes a los inmuebles, no solo por su naturaleza, sino por su regulación». Y añade que «lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando y si tiene una serie de normas específicas»¹², lo que le sirve en el caso de autos para rechazar el recurso en unificación de doctrina por la falta de identidad objetiva de los presupuestos de las dos sentencias pretendidamente contradictorias, al haberse «demostrado que el oro, la chatarra y los inmuebles están sujetos a regímenes diferentes»¹³.

Además, el TS hace también otra afirmación importante respecto a cómo deben ser entendidas las normas que delimitan el hecho imponible del ITP y AJD, artículos 7 y 7.5 de la LITP y AJD, donde deben aplicarse los distintos criterios de interpretación de las normas tributarias, no solo el criterio literal de interpretación de la norma, sino también el lógico y el finalista. Precisamente de acuerdo con este último criterio, el TS concluye que en el caso de la Sentencia de 15 de diciembre de 2011, donde se trataba de la compra de un inmueble por un empresario a un particular, «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 (art. 31.1 de la Constitución)»¹⁴.

En definitiva, pues, aunque en esta sentencia se llegue a una conclusión contraria respecto a la sujeción al ITP del caso de autos respecto de la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, con respecto al supuesto de las compras de objetos de oro a particulares por parte de empresarios

¹¹ Vid. SSTS de 15 (NFJ059422) y 16 de diciembre de 2011, recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente.

¹² Vid. STS de 15 de diciembre de 2011 (NFJ059422), FJ Cuarto.

¹³ Vid. FJ Quinto.

¹⁴ Véase nota anterior.

o profesionales, se pueden extraer las siguientes conclusiones en cuanto a los criterios que deben guiar la interpretación del ámbito de sujeción del ITP y AJD:

- 1.^a Que lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando, ya que el TS admite que la naturaleza del bien que se transmite influye en la determinación sobre su sujeción o no al ITP y AJD. En el caso de los objetos de oro (chatarra, oro, plata, platino y joyería) el TS recuerda «que están sujetos a un régimen especial de tributación, lo que demuestra la singularidad del caso».
- 2.^a Que la aplicación de las normas que delimitan el ámbito de sujeción del hecho imponible del ITP y AJD debe guiarse no solo por un «criterio literal de interpretación», sino también por el «criterio lógico y el finalista», lo que puede llegar a justificar que si existe un criterio de política fiscal relevante, como el que el TS parece entender que subyacía en el caso de las compras de objetos de oro a particulares, en una determinada operación de compraventa no se pague ni IVA ni ITP.

2. LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA: STSJ DE ANDALUCÍA DE 7 DE DICIEMBRE DE 2005, SSTSJ DE CATALUÑA DE 21 Y 29 DE JUNIO DE 2007, STSJ DE ANDALUCÍA DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2013, STSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 16 DE DICIEMBRE DE 2013

El criterio mantenido por el TS en su Sentencia de 18 de enero de 1996 ha sido corroborado posteriormente por varios TSJ de diversas comunidades autónomas, que han fallado de forma coincidente sobre la no sujeción a efectos del ITP y AJD, de las adquisiciones de objetos de joyería a particulares efectuadas por una entidad en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional¹⁵. En este conjunto de sentencias se acoge el razonamiento seguido en la STS de 18 de enero de 1996, donde se parte de la delimitación entre el ITP y AJD y el antiguo IGTE, para luego trasladar esta delimitación a la realidad normativa actual a efectos de la delimitación entre el ITP y AJD y el IVA. Siguiendo a la *STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007* (NFJ059420), cuyo razonamiento es seguido de forma idéntica en el resto de este grupo de sentencias, vamos a exponer a continuación los puntos principales de esta doctrina jurisprudencial.

El recurrente trae a colación la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996, cuya idea esencial es que el ITP y AJD «es ajeno y queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico y habitual», estén o no sujetas al IGTE. Y se entiende que «las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para

¹⁵ En este sentido, STSJ de Andalucía de 7 de diciembre de 2005 (NFJ059418) y de 26 de septiembre de 2013 (NFJ054392), SSTSJ Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420) y 29 de junio de 2007 (NFJ026901), STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415).

revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares»¹⁶. Por otra parte, se reitera de nuevo el criterio vertido en la STS de 18 de enero de 1996, de que respecto a la sujeción de estas operaciones al antiguo IGTE, estas quedaban excluidas del mismo como adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución. Pero tal exclusión, a raíz de la Ley 41/1964, de 11 de junio, no permite argumentar «que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»¹⁷.

A continuación la línea seguida por el TSJ de Cataluña y el resto de TSJ es ahondar en la delimitación del hecho imponible del ITP y AJD de acuerdo con las sucesivas reformas legislativas operadas en la normativa del impuesto. En este sentido, el TSJ de Cataluña llama la atención sobre el hecho de que las resoluciones anteriores de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) giran alrededor de la incorporación del vocablo «transmitentes» que en su momento incorporara el artículo 62 de la Ley reguladora del ITP y AJD en la modificación operada por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que dispuso: «1. No estarán sujetas las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes...». Lo cual es interpretado por los TEA en el sentido de que «solo son no sujetas las transmisiones hechas por las empresas o demás unidades productivas, que constituyan actos típicos y habituales de su propio tráfico, pero no las realizadas por los particulares, sin carácter habitual»¹⁸. Pero, a juicio del Tribunal, la incorporación de la palabra «transmitentes» tan solo respondía al intento de lograr mayor simetría entre el IGTE y el ITP y AJD.

La reforma definitiva en el ITP y AJD tuvo lugar por la Ley 32/1980, de 21 de junio, y partiendo de esta regulación se analiza la sujeción al tributo desde la relación entre dos artículos, el artículo 3.5 (norma de no sujeción) y el artículo 4 c) (sujetos pasivos del impuesto) de la Ley del ITP y AJD. De donde el Tribunal hace el razonamiento siguiente: el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y joyería sería, en principio, el sujeto pasivo del ITP y AJD –art. 4, letra b)– pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (art. 3.5). Por su parte, los particulares vendedores de los objetos de oro, plata, etc., quedan al margen de la aplicación del artículo 3, apartado 5 de la Ley del ITP y AJD, porque no son sujetos pasivos del ITP y AJD¹⁹.

¹⁶ Vid. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Cuarto; STSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007 (NFJ026901), FJ Segundo; STSJ de Andalucía de 26 de septiembre de 2013 (NFJ054392), FJ Sexto; STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415), FJ Segundo, y STSJ de Andalucía, de 7 de diciembre de 2005 (NFJ059418), FJ Segundo.

¹⁷ STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Cuarto.

¹⁸ Vid. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Quinto.

¹⁹ Vid. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Sexto.

Finalmente, por lo que respecta a la siguiente delimitación entre el ITP y AJD y el IVA, la disposición adicional 1.ª de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del IVA, dio nueva redacción al artículo 7.5 del TRLITP y AJD, estableciendo la norma de no sujeción a efectos del ITP y AJD²⁰. De acuerdo con ella, el TSJ de Cataluña entiende, siguiendo la misma línea de razonamiento de la STS de 18 de enero de 1996, que «este precepto utiliza dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos: 1.º Que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de que tales operaciones estén o no sujetas al IVA. 2.º Que las operaciones estén sujetas a IVA». Las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas por el empresario, luego revendedor, integran su tráfico empresarial típico y habitual, «cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio». A ello no es óbice, como ya se dijera en la STS de 18 de enero de 1996, el hecho de que tales operaciones no queden sujetas tampoco al IVA, pues existen operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al IVA. El ejemplo paradigmático que se vuelve a citar es el de la reventa de bienes usados, que no queda sujeta a IVA por la primera entrega de bienes del particular al empresario, pero donde no obstante el legislador ha establecido un régimen especial, sobre el que volveremos más adelante, que trata de mitigar el efecto de doble imposición que se produce al no haber podido el particular repercutir el IVA cuando vendió los objetos al empresario.

En contra de esta doctrina se han dictado también algunas sentencias, como la STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998 (NFJ059410) y la STSJ de Aragón de 1 de junio de 2010 (NFJ041267). Sin embargo, resultan bastante débiles para oponerse a la doctrina jurisprudencial anterior. La STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998, que es la única que versa expresamente sobre la cuestión de la compra de objetos de oro a particulares, realiza una interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD bastante particular porque se basa en que el propio TSJ propone sustituir el término «operaciones» empleado en el artículo 7.5 por el primero de los términos empleados en el artículo 7 del TRLITP y AJD, el de «transmisiones» para sostener así que «solo aquellas en que el sujeto agente de la transmisión, el *tradens*, sea un empresario o profesional actuando en el tráfico propio de su actividad mercantil» se consideran no sujetas al ITP y AJD. No podemos compartir esta forma de aplicación de la ley y mucho menos que esta constituya, como dice el Tribunal, una «exégesis literal del precepto transcrito puesto en su contexto con el contenido del propio artículo en el que se integra». El artículo 7.5 del TRLITP y AJD dice lo que dice y emplea «literalmente» el término «operaciones», que podría equivaler a transmisiones o adquisiciones, en función de la óptica que se adopte. Por otra parte, el TSJ de La Rioja justifica su aparta-

²⁰ «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».

miento respecto de la doctrina sentada por la STS de 18 de enero de 1996 con el argumento de que «por relevante que sea tal precedente, al no constituir doctrina jurisprudencial, tampoco vincula a este Tribunal»²¹. Y esta argumentación, en el momento actual, es difícilmente sostenible tras el reciente pronunciamiento del TS en su *Auto de 13 de noviembre de 2014* (NFJ058457), donde el Tribunal señala expresamente que sigue considerando vigente la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, «al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011» y que ello constituye «doctrina legal», que hace improcedente el planteamiento del recurso de casación en interés de la ley, pues este «no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada»²².

3. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y LA RTEAC DE 8 DE ABRIL DE 2014

Respecto al problema que nos ocupa, la doctrina administrativa sostenida por la DGT, ha entendido lo siguiente:

1. Si la transmisión onerosa de bienes se ha efectuado por un particular, quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas del ITP y AJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido y de que este sea sujeto pasivo del IVA, ya que es la condición del transmitente la que determina si la operación cae en la órbita del IVA o en la modalidad de TPO del ITP y AJD [DGT, Consulta V1066/2011, 26 de abril (NFC041273)].
2. Cuando el titular de un negocio de compraventa de oro adquiere objetos y joyas de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista, o posterior comercio al por menor, la operación queda sujeta a la modalidad de TPO del ITP y AJD, con independencia de cuál sea la naturaleza del adquirente titular del negocio, ya sea otro particular o un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, siendo sujeto pasivo el adquirente de los objetos y joyas de oro [DGT, Consulta V0819/2012, 18 de abril (NFC044283)].

Sobre esta problemática existe también una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), dictada en unificación de doctrina, la *RTEAC de 8 de abril de 2014* (NFJ054139), que analiza dos cuestiones: 1.º Si este tipo de operaciones están sujetas o no al ITP y AJD en su modalidad de TPO. 2.º Si ante las dudas sobre el régimen tributario aplicable a estas operaciones, resulta preciso en este supuesto iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y las comunidades autónomas a efectos de la determinación del tributo indirecto aplicable.

²¹ STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998 (NFJ059410), FJ Sexto.

²² Vid. ATS de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), Razonamiento Jurídico Cuarto.

Respecto a la primera cuestión, el TEAC señala como punto de partida de la delimitación entre el IVA y el ITP y AJD, modalidad de TPO, que se debe partir «del carácter subsidiario y complementario» del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas respecto del IVA y ello se basa «en la primacía del Derecho comunitario, que regula el marco común del IVA en la Directiva 2006/112 dejando a la potestad tributaria de los distintos Estados la exigencia de otros tributos sobre el consumo siempre que no supongan una doble tributación respecto del ámbito imponible del IVA». Señalado esto, el TEAC analiza los hechos imposables de ambos impuestos y llega a la conclusión de que «difieren los conceptos de entrega de bienes en IVA y transmisión en TPO en cuanto al alcance, pero coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar: ambos hechos imposables parten de quien tiene el poder de disposición sobre el bien y decide transmitirlo». «En definitiva es la perspectiva del transmitente, el que realiza la acción de transmitir, la que configura el hecho imponible, con independencia de la condición de la persona que sea la destinataria o adquirente», una conclusión que el TEAC dice está basada «tanto en una interpretación inspirada en la literalidad de la norma, así como en la sistemática y en la evolución histórica de la configuración de ambos impuestos (arts. 96 de la Constitución y 3 del Código Civil)». El Tribunal no explica, sin embargo, por qué, de acuerdo con los criterios de interpretación de las normas recogidos en estos cuerpos normativos, ello deba ser necesariamente así.

Para continuar con los criterios de delimitación entre IVA e ITP, el Tribunal analiza la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, en virtud del cual se consideran no sujetas las transmisiones:

- Realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad.
- Las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

En el caso aquí estudiado, continúa el Tribunal, «la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada esta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad». El TEAC entiende que esta conclusión se desprende de los requisitos exigidos por la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA para la sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos, que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando además a la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares. Sin embargo, el TEAC reconoce que en el caso español existe una particularidad en relación con las transmisiones realizadas por particulares a empresarios en el ejercicio de su actividad, que es cuando los bienes transmitidos sean vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, en los que el artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD exime del pago de TPO al adquirente que siendo empresario o profesional se dedica a su compra para su reventa. Pero en la medida en que se trata de una exención «no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales».

El TEAC finaliza, no obstante, con una reflexión a modo de *obiter dictum*, donde deja traslucir la falta de lógica impositiva del supuesto que nos ocupa y señala: «este Tribunal no quiere dejar de subrayar que en este supuesto el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal. En efecto, en esta actividad de venta por los particulares de objetos usados de oro y otros metales, estos bienes 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, y vuelven otra vez a dicho circuito (...) Esta entrega ulterior, como hemos visto, no está sujeta al IVA, porque la ley excluye de su ámbito a los particulares pero sí queda gravada por TPO. El particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó. En algunos otros supuestos el legislador sí ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo, lo que no ocurre con el presente caso: así se han previsto reglas especiales para los bienes inmuebles, para la chatarra, para los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor e incluso un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del que de modo expreso están excluidos los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas)».

II. LA DELIMITACIÓN DEL SUPUESTO DE HECHO EN LAS COMPRAVENTAS DE ORO A PARTICULARES. RAZONES PARA SU NO SUJECIÓN A TPO

Expuestos estos antecedentes, procede ahora emitir nuestro razonamiento sobre la interpretación de las diversas normas tributarias que entran en juego en el supuesto de hecho que nos ocupa, donde la interpretación sostenida por el TEAC tiene, a nuestro juicio, flancos importantes que nos impiden acoger su doctrina.

1. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA Y DE LOS CRITERIOS DE DELIMITACIÓN ENTRE EL IVA Y EL ITP Y AJD

1.1. La primacía del IVA y la subsidiariedad del ITP. Las operaciones que corresponden al tráfico empresarial como ámbito objetivo de aplicación del IVA

La cuestión central que se plantea es la de saber si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al ITP y AJD en su modalidad TPO, lo cual exige analizar el ámbito de sujeción de este tributo y su campo de aplicación. En la medida en que es un impuesto indirecto que grava la realización de operaciones económicas, debe delimitarse su ámbito de aplicación con otros impuestos que dentro de nuestro Sistema Tributario también gravan operaciones

económicas, entre ellos, el impuesto indirecto por antonomasia, que es el IVA. En relación con ello, y como ya se ha señalado, «lo ideal es que cada tributo tenga un ámbito de aplicación material propio y específico, que no entre en colisión con otras figuras tributarias próximas, intentando que no haya espacios que den lugar a vacíos en la tributación y zonas secantes, que pueden llegar a provocar supuestos de nula o doble imposición»²³. Sin embargo, esto no siempre es sencillo y esta delimitación resulta especialmente conflictiva en el caso del IVA y el ITP y AJD. Al respecto, existe acuerdo generalizado en la doctrina y la jurisprudencia en que siendo ambos impuestos incompatibles entre sí, tiene preferencia el IVA sobre el ITP y AJD, teniendo este último un carácter subsidiario y complementario respecto del primero. Este primer criterio es consecuencia de la «vocación de universalidad del IVA», «en el sentido de que pretende gravar todas y cada una de las operaciones económicas realizadas en su ámbito territorial de aplicación»²⁴. También es consecuencia del carácter europeo del IVA, posiblemente el único impuesto de nuestro sistema tributario digno de tal nombre. En consecuencia, es preciso en primer lugar analizar la posible sujeción de la operación al IVA, por cuanto si entra dentro de su ámbito de aplicación este tiene primacía sobre cualquier otro impuesto de naturaleza indirecta. Ello se basa en la primacía del Derecho comunitario, que regula el marco común aplicable al IVA en la Directiva 2006/112/CE, si bien ha dejado a la libertad de los Estados miembros la regulación de otros tributos sobre el consumo siempre que no pongan una distorsión o una doble tributación respecto al mismo.

Como es de sobra conocido, el IVA tiene una triple modalidad de tributación por operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones. En el marco de las operaciones interiores, el artículo 4 de la LIVA sujeta al impuesto «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen». De forma que el hecho imponible en el caso de las operaciones interiores viene delimitado por dos elementos, objetivo y subjetivo: que se trate de una entrega de bienes o una prestación de servicios dentro del ámbito espacial de aplicación del impuesto y que ello sea realizado por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad.

En el caso que nos ocupa, las compras a particulares de objetos de oro, plata y joyería, pocas dudas caben de que evidentemente estamos ante una operación subsumible en el concepto de entrega de bienes, de acuerdo con la definición efectuada por el artículo 8.Uno de la LIVA, que se adecúa a lo previsto en el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, considerando como tal «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». De acuerdo con ello, el concepto de entrega de bienes en el IVA es un concepto amplio, que va más allá de la mera transmisión de la propiedad o de la mera titularidad jurídica sobre el bien, prescindiendo del cumplimiento de los requisitos

²³ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: Prólogo a la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 55.

²⁴ Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios...*, cit., pág. 83.

que para la transmisión de la propiedad establezca el Derecho civil de cada uno de los Estados miembros²⁵. Este concepto implica que la transmisión del poder de disposición sobre el bien puede tener lugar a través de cualquier título jurídico, y no exclusivamente mediante la compraventa, pero ninguna duda puede ofrecer que la compraventa es la forma jurídica por antonomasia para la transmisión de este poder de disposición.

El segundo elemento definidor del hecho imponible, el elemento subjetivo, lo constituye que estemos ante una operación efectuada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad profesional. Es en este punto en el que nos encontramos con uno de los puntos problemáticos que aparecen en las operaciones de compra de objetos de oro a particulares. Por una parte, como se señala en la STS de 18 de enero de 1996 y recogían las sentencias posteriores de los TSJ citadas, es evidente que las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas habitualmente por un empresario dedicado habitualmente a esta actividad y que se anuncia como tal constituyen actividades típicas de su tráfico mercantil, integrando la fase de *inputs* o de formación del coste o de «adquisiciones por compra», en la terminología jurídica, de su tráfico mercantil típico y habitual. En el ámbito de un Impuesto sobre el consumo «en cascada» como lo era el «Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas» establecido en España por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, este tipo de operaciones quedaban fuera de su ámbito de aplicación, produciendo así un efecto «en cascada» al no permitir la deducción de los impuestos pagados por los *inputs*, con lo que los impuestos indirectos exigidos en cada operación económica se van acumulando a todo lo largo del proceso productivo²⁶. Con la implantación del IVA este es precisamente uno de los problemas que se pretendía solucionar, permitiendo que los empresarios recuperen inmediatamente los impuestos satisfechos en las fases anteriores de producción a través del sencillo mecanismo de poderse los deducir de los impuestos que, a su vez, deben satisfacer por sus operaciones. Y ello, con independencia de que los impuestos soportados lo hayan sido por la adquisición de productos o materias primas o por la adquisición de bienes de inversión²⁷. Por lo que, en el ámbito del IVA, no se puede decir que los *inputs* o adquisiciones de mercaderías o materias primas queden fuera del ámbito de sujeción del impuesto.

Lo que ocurre es que para que la operación quede sujeta a IVA es necesario que el sujeto que realiza la entrega del bien sea un empresario o profesional y este elemento falta en este tipo de transmisiones efectuadas por un particular a un empresario o profesional. En ese sentido, ha de entenderse lo establecido al respecto por la doctrina administrativa²⁸. La exigencia de que la operación haya sido realizada por un empresario o profesional también es un requisito exigido

²⁵ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ya se pronunció al respecto en su Sentencia de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88 (NFJ000732), *Statssecretaris van Financiën*.

²⁶ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: Prólogo a la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios...*, cit., pág. 43.

²⁷ Véase nota anterior.

²⁸ DGT Consultas V1066/2011, de 26 de abril (NFC041273), y V0819/2012, de 18 de abril (NFC044283).

por la jurisprudencia comunitaria en la aplicación armonizada del IVA, que ha exigido imprescindiblemente dicha condición en quien ostente la posición de sujeto pasivo del IVA²⁹ y es evidente que tal circunstancia falta cuando la entrega de objetos de oro, plata o joyería es realizada por un particular que no tiene la condición de empresario o profesional. Sin embargo, al respecto habría que señalar aquí que en la legislación del IVA existen otros supuestos en que esta circunstancia ha sido sorteada por el legislador para salvar el principio básico estructural del IVA, el principio de neutralidad.

Así, por ejemplo, esta finalidad se ha conseguido a través de diversos mecanismos:

- a) Uno de ellos, lo constituyen los supuestos en que se ha considerado sujetos pasivos del IVA a sujetos que no realizan el hecho imponible, sino que son personas físicas o jurídicas, en todo caso empresarios o profesionales, que mantienen alguna relación con ellos. Son los casos denominados de «inversión del sujeto pasivo», en los que las personas gravadas por el IVA son los empresarios o profesionales destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Precisamente, esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido la utilizada para modificar la forma de tributación a efectos del IVA de las ventas de oro que se producen entre empresarios o profesionales que no constituyen oro de inversión y sí quedan, por tanto, sujetas al impuesto. Así, por ejemplo, en el siguiente eslabón de la cadena de producción del oro, cuando los lotes de chatarra de objetos de oro, previamente adquiridos a particulares, son vendidos a las empresas de fundición. Respecto a estas operaciones, la DGT modificó su doctrina desde el año 2011, conforme a la información recibida del sector, y actualmente considera aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, de modo que el sujeto pasivo del IVA en dichas entregas es el adquirente del oro o de los productos semielaborados de oro que supere ciertos niveles de pureza³⁰.
- b) Otro es el que subsiste en el *régimen especial de los bienes usados*, cuando estos sean transmitidos por un particular a un empresario o profesional para que proceda a su reventa, donde se arbitra una metodología que trata de evitar la piramidación del impuesto, ya que cuando el empresario revende los bienes no tendría, en el régimen ordinario del IVA, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en la reventa. Sin embargo, el oro queda excluido de este régimen especial, incluso aunque haya sido adquirido a un sujeto no empresario. La razón debe buscarse en la especialidad de este bien, ya que el oro pasa a formar parte de un nuevo proceso

²⁹ TJUE 1993, 76, Asunto C-193/91 (NFJ002858), *Finanzamt Muenchen III y Gerhard Mohsche* y STJUE de 8 de marzo de 2001, Asunto C-415/98 (NFJ010474), *Bakcsi*.

³⁰ Véase, entre otras, Consultas de la DGT V1199/2011, de 12 de mayo (NFC041401); V1205/2011, de 12 de mayo (NFC041438); V1207/2011, de 12 de mayo (NFC041451); V1762/2011, de 7 de julio, y V2147/2011, de 20 de septiembre (NFC042441).

de producción y deja de ser idéntico al producto del que derivaba para convertirse en la materia prima que luego es objeto de fundición o acuñación.

1.2. El principio de neutralidad en el IVA como principio básico estructural del impuesto y su aplicación al régimen especial de los bienes usados que se revenden

La importancia del principio de neutralidad como principio estructural sobre el que descansa el IVA fue ya puesta de relieve por LAURÉ, padre del impuesto, en 1969³¹. El principio de neutralidad exige que la carga tributaria ha de ser independiente de la longitud del proceso de transformación y comercialización de bienes y servicios y del número de sujetos pasivos que intervengan³². La preservación de este principio de neutralidad conduce a la necesidad de establecer regímenes especiales con relación a los bienes que se reintegran al circuito económico, lo que tiene lugar, por ejemplo, con los bienes usados, cuando sean transmitidos por un particular a un empresario o profesional para que proceda a su reventa. Al no estar la primera transmisión sujeta a IVA, por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible, cuando el empresario revende los bienes, no tendría, en principio, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en la reventa.

Desde la propuesta de la Sexta Directiva del IVA se pretendió el establecimiento de un régimen especial armonizado, en virtud del cual el empresario que adquiriera un bien usado para su reventa podría deducir el IVA que hubiera gravado dicho bien en fases anteriores. Como quiera que en esa primera fase no fue posible la armonización, se planteó muy tempranamente ante el Tribunal de Justicia la cuestión de si una legislación de un Estado miembro que obliga al pago íntegro del impuesto sobre el volumen de negocios en la entrega de bienes usados, sin tener en cuenta que los bienes han sido comprados a particulares y que han soportado ya una carga tributaria, era o no compatible con los principios del Derecho comunitario y contrario a un principio general de interdicción de las situaciones de doble imposición. Esto fue abordado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) de 5 de diciembre de 1989, Asunto C-165/88 (NFJ000680), *ORO Amsterdam Beer BV*, dictada a raíz de un conflicto suscitado por la compra por parte de la sociedad recurrente de determinados artículos propios de su tráfico a particulares, siendo posteriormente vendidos a terceras personas. En aquella decisión, el TJCE adoptó una postura ecléctica, reconociendo que todavía no existía armonización en Derecho comunitario, y que ante esa situación los Estados miembros eran libres para establecer o no disposiciones que corrigieran esta doble imposición. La larga gestación de la normativa comunitaria culminó con la promulga-

³¹ LAURÉ, M.: «Los fundamentos económicos del IVA», *Conferencia pronunciada en la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1969, Editorial de Derecho Financiero, 1969.

³² En este sentido se expresaba el artículo 2 de la primera Directiva comunitaria referente al IVA, aprobada por el Consejo el 11 de abril de 1967. *Vid.* PÉREZ HERRERO, L.: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», *Civitas, REDF*, núm. 88/1995, págs. 671-704.

ción de la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas sobre el «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», que partía de la consideración de que «el correcto funcionamiento de los mecanismos de aplicación del impuesto sobre el valor añadido exige que se adopte una normativa comunitaria **que permita evitar dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos**» (la negrita es nuestra)³³.

De este régimen quedaron excluidos del concepto de bienes usados o de ocasión aquellos que estuvieran integrados, total o parcialmente, por oro, platino o piedras preciosas, quedando las operaciones con las mismas excluidas del derecho a la deducción del IVA soportado, aunque no existe una plena coincidencia entre los bienes excluidos del derecho a deducción y el alcance objetivo del régimen especial de los bienes usados. Así privados de tal derecho, pueden acogerse al régimen especial, los tapices, las joyas y alhajas no confeccionados con oro, platino, piedras preciosas y perlas. Las entregas de dichos bienes se encuentran sujetas y exentas, conforme al artículo 20.Uno.25 de la LIVA. En estos casos, la doctrina también ha señalado que la no repercusión del IVA no impide la apreciación de una sobreimposición en razón del presumible «IVA residual» incorporado al coste de adquisición satisfecho por el sujeto pasivo revendedor³⁴.

Desde esta perspectiva podría apreciarse aquí un efecto contrario a la *Sexta Directiva*, en la medida en que una norma destinada a aliviar inicialmente un problema financiero, como es el régimen especial de los bienes usados, por mor de la exclusión de los objetos de oro, plata, platino y metales preciosos aboque finalmente a los sujetos pasivos de dichas operaciones a soportar un coste financiero total, que de otro modo podría ser un coste tributario reembolsable³⁵. El hecho de que el transmitente no pueda considerar la operación como sujeta al IVA y el nuevo propietario se vea obligado a tributar por el ITP y AJD, supone una clara penalización a la adquisición de este tipo de objetos, que no se produce en otros supuestos. Ello produce, indirectamente, un efecto contrario al artículo 17 de la Sexta Directiva, que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa y supone gravar al operador económico con el coste de un impuesto indirecto en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo³⁶.

En este sentido, a una conclusión contraria al artículo 17 de la Sexta Directiva del IVA llegó el TJCE analizando un supuesto bien distinto, en relación con la deducibilidad del IVA soportado por los sujetos que transmiten la totalidad o una parte autónoma de su patrimonio empresarial o

³³ Vid. Preámbulo de la directiva, DO núm. 1-60/16, de 3 de marzo de 1994.

³⁴ PÉREZ HERRERO, L.: «Una implicación...», cit., pág. 680.

³⁵ En este sentido, véanse las reflexiones de ALMUDÍ CID, J. M. en relación con el artículo 7.5 del TRLITP y AJD en «La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario. Propuestas de reforma del artículo 7.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido», en *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, I Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2006, pág. 426.

³⁶ STJUE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* [Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 (NFJ008483)], apartado 45, entre otros.

profesional en su Sentencia de 22 de febrero de 2001, relativa al caso *Abbey National plc* [Asunto C-408/98 (NFJ010200)]. Sin embargo, es interesante recordar lo señalado por el TJCE en aquella ocasión: «(...) los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no están directa e inmediatamente relacionados con una o varias operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a deducción. No obstante, **los costes de estos servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa.** En efecto, incluso en el caso de una transmisión de una universalidad total de bienes, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar dichos servicios, **los costes de estos deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de la empresa anterior a la transmisión».**

2. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO EN EL MARCO DEL ITP Y AJD

Como ya expusimos en el relato de los antecedentes, tanto el TS como los TSJ que han corroborado su doctrina han negado que exista una identidad absoluta entre el tráfico empresarial en su totalidad y el hecho imponible del IVA, de modo que pueden existir operaciones integrantes del tráfico empresarial no sujetas al IVA, que sin embargo tampoco están sujetas al ITP y AJD³⁷. No lo estarán aquellas operaciones que pese a no estar sujetas a IVA no puedan, de acuerdo con las normas reguladoras del ITP y AJD, subsumirse en el hecho imponible de este impuesto³⁸. También puede ocurrir que determinados supuestos u operaciones, pese a quedar incardinados en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, queden excluidos de su tributación a través de algunas de las exenciones previstas en la LITP y AJD, en su artículo 45, como la que resulta aplicable al supuesto de la venta de vehículos a motor. Técnicamente, la doctrina siempre ha insistido en la necesidad de distinguir escrupulosamente ambos supuestos, los de no sujeción y exención, a pesar de que el resultado práctico pueda ser idéntico, ya que si bien en el primer caso se trata de supuestos en que el hecho imponible no se ha realizado, en el segundo sí, aunque se excepcionan por el legislador. Como hemos tenido oportunidad de comprobar en la exposición de los antecedentes jurisprudenciales, ambas opciones se han aplicado por los Tribunales y la doctrina administrativa respecto al supuesto de las compras de oro a los particulares.

Así, aunque el supuesto que constituye objeto de nuestro análisis no goza de una exención específica prevista en el articulado de la LITP y AJD, se ha barajado si la existencia de esta laguna normativa podría suplirse por parte del intérprete y aplicador del Derecho a través de un proceso de interpretación analógica, a partir de una identidad de razón con el caso de la exención regulada en el artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD para la venta de vehículos usados³⁹. Por otra parte, la postura que subyace en la doctrina establecida por el TS en la manida Sentencia de 18 de enero de

³⁷ STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209); STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415); STSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007 (NFJ026901).

³⁸ STS de 22 de octubre de 2002, rec. núm. 9039/1997 (NFJ013178).

³⁹ Véase a este respecto la RTEAC de 8 de abril de 2014 (NFJ054139).

1996 (NFJ004209) y apuntalada por las Sentencias de 15 (NFJ059422) y 16 de diciembre de 2011, es que este tipo de operaciones caen fuera del ámbito de aplicación del hecho imponible del ITP y AJD, por quedar subsumidas en la norma de no sujeción del artículo 7.5 de la LITP y AJD. Ambas opciones son opuestas, pues una supone la realización del hecho imponible y la otra no, pero sabemos que en la legislación fiscal existen muchos casos en donde ambas técnicas se confunden⁴⁰.

2.1. El supuesto especial de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para su reventa en el ITP y AJD: la intermediación

La existencia del régimen especial de bienes usados en el IVA no impidió que una parte sustancial del mercado de reventa pasara a materializarse en actuaciones formales de intermediación, no considerando la transmisión del bien al empresario revendedor. Ello tenía sentido por una reducción del coste fiscal, al evitar el devengo del ITP y AJD correspondiente a la entrega del particular al sujeto pasivo revendedor. Con la finalidad de poner coto a estas prácticas, las Leyes de 23 de diciembre de 1986 y 1987 modificaron el TRLITP y AJD estableciendo la exención de 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». Esta es la previsión normativa que hoy regula el artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD. Doctrinalmente existe plena coincidencia en señalar que mediante esta exención se trata de evitar la excesiva imposición sobre estas transmisiones, pues dado que los vehículos usados forman parte del activo circulante de tales empresas, su transmisión inmediata al tercer adquirente quedaría gravada por IVA sin que la empresa se pudiera deducir el ITPO satisfecho en la adquisición, en ausencia de exención⁴¹. O como ha señalado el propio profesor FALCÓN Y TELLA, es una exención que se explica y tiene su razón de ser en «evitar la distorsión que en otro caso produciría la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto, como TPO, que no sería deducible por el revendedor»⁴².

Es evidente que este mismo efecto es el que cabe apreciar que se produce en la actividad de compra de objetos de oro, plata y joyería a particulares por parte de empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad para su posterior reventa a otros empresarios o profesionales o a empresas fundidoras. La compra de estas mercaderías forma parte de sus adquisiciones, de su fase de formación del coste por lo que resulta contrario a lógica alguna entenderlas fuera de su tráfico mercantil, típico y habitual. En este caso, al quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto, si se entiende que estas compras entran dentro del ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, razones de lógica

⁴⁰ En relación con ello véase ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, 1999.

⁴¹ *Vid. Memento Práctico de Sucesiones y Transmisiones*, Francis Lefebvre, 2014, n.º 16.230.

⁴² FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, 2005, pág. 144.

fiscal aconsejarían que el legislador evite la distorsión que evidentemente produce la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto como el ITP y AJD en su modalidad de TPO, que no resulta deducible por el revendedor. Mientras tanto, ¿podría el órgano encargado de la aplicación del derecho extender esta exención por analogía como rechaza el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014? La respuesta a esta cuestión exige, a nuestro juicio, determinar dos cosas: 1) Si ello es jurídicamente posible en una norma tributaria de este tipo y 2) Si existe la suficiente identidad de razón entre ambos supuestos para dicha aplicación extensiva.

2.2. La analogía en Derecho tributario y la interpretación extensiva ante la exención del artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD

Como es sabido, en algunos ordenamientos la analogía se prohíbe expresamente en materia tributaria. En el ordenamiento español, el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Pese a que la redacción del precepto coincide en lo fundamental con la de los anteriores artículos 23.3 y 24.1 de la LGT 1963, su ubicación supuso una novedad destacada por la doctrina pues obedeció al interés por aclarar «que la prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias». Así lo reconoció la propia *Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT*, con lo que debería reputarse en la actualidad claramente establecido que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía, en cuanto medio de integración de las normas, pero no el simple uso del argumento analógico o *argumentum a simili*, que entra en juego en el proceso de interpretación y aplicación del derecho⁴³.

A este respecto, debe señalarse que existe un amplio acuerdo en la doctrina en el sentido de entender que la LGT prohíbe la integración analógica, por razones relacionadas con la seguridad jurídica, pero no la analogía como argumento interpretativo, ni tampoco la denominada interpretación extensiva, a pesar de la frecuente confusión de la que han sido objeto en la jurisprudencia⁴⁴, en especial respecto de la interpretación de las normas de exención. Sin embargo, que la LGT no contiene una prohibición de la interpretación extensiva es algo que debiera hoy estar fuera de toda duda, porque los términos de la LGT no aluden a la actividad ni a los criterios para interpretar las normas, sino al resultado de esa tarea. En este sentido ha de entenderse la STS de 8 de junio de 1983 cuando señala que «resulta citado erróneamente el artículo 24 de la LGT, el cual no prohíbe «criterios amplios o extensivos», sino la analogía, de donde también resulta errónea la consecuencia de que las exenciones requieren una interpretación restrictiva»⁴⁵.

⁴³ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación de las normas tributarias», en VV. AA., *Entre la Ética, la Política y el Derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, Dykinson, 2008, vol. 1, pág. 1.207.

⁴⁴ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.207; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.ª T.: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 365.

⁴⁵ Cfr. STS de 8 de junio de 1983.

A la vista de estas consideraciones, es necesario señalar en este momento que no puede compartirse el argumento esgrimido por el TEAC en su *Resolución de 8 de abril de 2014* (NFJ054139), a propósito de la interpretación de la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD y su aplicación al caso de las compras de oro a particulares, pues a nuestro juicio el TEAC procede exactamente a no distinguir el ámbito de la prohibición por analogía y la interpretación extensiva. Así, tras declarar que «de conformidad con el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales», dice que «considera no ajustada a derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque estos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad, por cuanto esta interpretación no responde a la regla de delimitación IVA-TPO». En este caso, más bien parece que el Tribunal excluye la interpretación extensiva respecto del ámbito de la norma de no sujeción del ITP y AJD, y esto no podemos compartirlo en absoluto.

A propósito de ello, conviene traer a colación las palabras de TARELLO cuando afirma que la norma ha de considerarse más bien como el «resultado» de la interpretación antes que el «presupuesto» de la actividad interpretativa. O dicho de otro modo, que la finalidad de la actividad interpretativa del Derecho o de la ley es deducir cuál es el sentido de la norma *más adecuado* a la regulación de una determinada situación o supuesto de hecho dentro, claro está, de los términos enunciados por el precepto legal. Sin dejarse arrastrar por prejuicios *interpretativos* que tratan de condicionar de modo apriorístico el resultado de la interpretación⁴⁶.

Con respecto a la prohibición de la analogía, y a pesar de que debe señalarse que ha sido acogida por la jurisprudencia y la doctrina administrativa con particular rotundidad, en especial respecto de las normas que consagran exenciones u otros beneficios fiscales, entre la doctrina tributarista hay autores que han cuestionado la «inconsistencia teórica» de esa prohibición, «pues las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición por analogía, ni esta puede derivar del principio de reserva de ley». Y que, muy al contrario, «la analogía puede ser, en ocasiones, un expediente idóneo para atender a las exigencias del principio de igualdad», a las que posiblemente no se haya prestado la debida atención por parte de la doctrina y jurisprudencia españolas, pese a que en numerosos fallos del Tribunal Constitucional pueda detectarse su presencia. En este sentido, algunos autores se han atrevido a señalar que «la analogía puede resultar un expediente idóneo para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no solo son equiparables desde el punto de vista de la capacidad contributiva manifestada sino, además, "semejantes" desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se pretende aplicar; de modo que su admisión en la integración de las normas tributarias aparecería fundada en las exigencias de la igualdad tributaria, ante la que posiblemente haya de ceder la garantía de certeza o seguridad jurídica que, en el fondo, late en la prohibición de analogía que el artículo 14 de la LGT continúa reflejando»⁴⁷.

⁴⁶ TARELLO, G.: *L'interpretazione della legge*, A. Giuffrè, Milano, 1980.

⁴⁷ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.210.

En esta línea, se ha señalado también que precisamente la prohibición de razonamiento análogo parece menos justificada cuando se trata de normas de exención o de incentivo con fines extrafiscales, porque en estos casos debería ser más fácil discernir la finalidad de la norma que permita identificar el sentido del mandato escondido detrás de su formulación lingüística, debiendo resultar más clara la extensión de ese mandato a casos cubiertos por la misma *ratio legis* por exigencias del principio de igualdad. Así, hay autores que se han mostrado favorables no ya a una interpretación extensiva (que entienden admitida *lege lata*) sino a una integración analógica de las normas que establecen exenciones e incentivos fiscales (que se propone *lege ferenda*)⁴⁸. A pesar de todo ello, y aunque la admisión de la interpretación extensiva a efectos del artículo 14 de la LGT puede hoy considerarse pacífica en la doctrina científica, lo cierto es que la jurisprudencia y la doctrina administrativa suelen negar la extensión del ámbito de las normas referidas en el artículo 14 de la LGT más allá de sus términos estrictos, negando la posibilidad de realizar una interpretación extensiva o analógica de las exenciones o bonificaciones fiscales. Este planteamiento no puede compartirse, porque no resulta acorde con las reglas de la hermenéutica, pues como dijera la SAN de 16 de octubre de 1987, reiterando una jurisprudencia constante a partir de la STS de 12 de diciembre de 1985 (NFJ000119), «no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando siempre que se cumpla la finalidad que la norma persigue». Precisamente por ello, la doctrina también ha llamado la atención sobre «la necesidad de prestar atención a los restantes criterios interpretativos y, dentro de ellos, al criterio teleológico, al que corresponde un papel fundamental en las tareas de interpretación»⁴⁹ como por otra parte se desprende del artículo 3.1 del Código Civil y como ha reconocido la jurisprudencia⁵⁰.

Sin embargo, no creemos que la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD pueda aplicarse por analogía al supuesto de las compras de oro a particulares, sencillamente porque entre ambos supuestos no existe una identidad de razón. La venta de vehículos usados puede verse como una actividad básicamente de intermediación, mientras que la actividad que realizan las entidades de compra de objetos de oro a particulares va más allá de la mera intermediación, pues una vez adquiridos los objetos y tras respetar los periodos de inmovilización exigidos por la normativa del sector, proceden a su desguace para separar el oro de otros metales y vender así los lotes de oro como materia prima a empresas de fundición o acuñación del metal. Es por ello que su actividad forma parte de la cadena de producción y transformación del oro y el producto que venden es bien distinto del que compraron a los particulares, por lo que el supuesto se diferencia sustancialmente de la venta de vehículos usados, aunque en ambos casos la compra de las mercaderías forma parte de sus costes productivos, de su fase de formación del coste.

⁴⁸ Así MOSCHETTI, F.: «Las exenciones fiscales como "normas límite" susceptibles de interpretación analógica», *HPE*, núm. 86, 1984. Sobre ello, véase también MARÍN BENÍTEZ, G.: «La analogía en Derecho Tributario», *RCyT*, CEF, núm. 350, 2012, págs. 124-125.

⁴⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.201; PÉREZ DE AYALA, J. L.: «La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español», en *MAEDF*, 1965, págs. 57-59; COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44, 1984, págs. 503-504.

⁵⁰ *Vid.* STS de 18 de octubre de 1978.

2.3. La interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 de la LITP y AJD y la subsunción de las compras de objetos de oro a particulares por empresarios o profesionales en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD

Es precisamente desde el punto de vista de los criterios de interpretación jurídica desde el que se debe cuestionar también la correcta incardinación del supuesto de hecho que nos ocupa en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD y la aplicación al mismo del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 de la LITP y AJD. Recordemos a este respecto el razonamiento mantenido por el TEAC en su *Resolución de 8 de abril de 2014* (NFJ054139). El TEAC analiza la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, en virtud del cual se consideran **no sujetas** las transmisiones:

- Realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad.
- Las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

Expuesto ello, concluye que «la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada esta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad».

Se trata de un razonamiento que no podemos compartir de acuerdo con los criterios de interpretación de las normas tributarias que están incorporados en nuestro ordenamiento tributario vigente. El artículo 12.1 de la LGT establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil que, como es sabido, dice que *las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*. Si la tarea de interpretación jurídica tiene una importancia crucial en el proceso de aplicación jurídica de la norma, el correcto empleo de los criterios de interpretación que aquí se recogen desempeña también un papel clave.

Así, aunque la interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD en un sentido literal pueda ofrecer algunas dudas respecto a la interpretación de la expresión «operaciones realizadas por empresarios o profesionales», su interpretación de acuerdo con «los antecedentes históricos y legislativos» del ITP y AJD pone de manifiesto que el ámbito de aplicación del ITP y AJD quedaba delimitado más por la naturaleza de la transacción realizada que por la condición de los sujetos intervinientes, deslindándose de otros impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo de bienes en función de cuál era la verdadera materia gravada⁵¹. En

⁵¹ Véase a este respecto la explicación ofrecida en la exposición de motivos sobre el objetivo de deslindar los impuestos indirectos que gravan «las operaciones propias de la actividad de las empresas» (Impuesto sobre el Tráfico de Empresas) y otros que recaen sobre «las transmisiones y actos más solmenes de la vida jurídica que no constituyan

función de ello, los antecedentes legislativos que dan lugar al establecimiento del ITP y AJD dan cuenta de la distinción entre tres tipos de exacciones para gravar la circulación y el consumo de bienes: en primer lugar, los impuestos que recaen sobre la circulación de bienes para su incorporación al patrimonio o para un uso duradero. En esta forma de exacción se dice, predomina más «la naturaleza de la operación que la condición de las personas que en la misma participan»; en segundo lugar, los impuestos que recaen sobre las operaciones que constituyen el tráfico normal de las empresas mercantiles; finalmente, los impuestos sobre los productos monopolizados y los que recaen sobre el alcohol, azúcar, achicoria y cerveza, que determinan una participación casi empresarial del estado. El ITP pertenece al primer grupo de exacciones, obedeciendo su implantación a la voluntad de separar la tributación indirecta en dos tributos, el ITP y AJD y el ya derogado IGTE, de acuerdo con el tipo de bien y la naturaleza de la transacción realizada, quedando reservado el ITP y AJD para las «operaciones de carácter patrimonial», que «no suelen ser repetidas por el mismo contribuyente en plazos breves» y que «no constituyen una operación standard, sino que cada una conserva sus características e individualidad propia»⁵².

Siguiendo con los criterios de interpretación, creemos que en este caso hay que prestar especial atención al **criterio teleológico**, que debe jugar un papel fundamental para superar los resultados de la interpretación literal ya que «la interpretación de la norma debe tener en cuenta fundamentalmente su espíritu y finalidad»⁵³. Porque si se parte de que la ley es un instrumento para alcanzar un fin o determinados fines, debe concluirse necesariamente que la norma debe interpretarse de modo que se alcance el fin o los fines que la norma persigue⁵⁴. Desde este punto de vista, y sin obviar que la actividad interpretativa es una actividad jurídica y jurídicos por tanto han de ser los criterios que se utilicen para llevar a cabo la interpretación, es necesario también señalar que en esa tarea deberán incorporarse «los datos o connotaciones derivados de la observación económica de la realidad», no por la vía de una superada «interpretación económica» de las normas tributarias, sino por la vía de la argumentación teleológico finalista⁵⁵. Las normas tributarias, además de su finalidad primaria, que es allegar recursos para financiar el gasto público, tienen también otras finalidades «secundarias», que se identifican con el modo en que el legislador o la ley quieren repartir la carga tributaria entre todos los obligados a soportarla. Y estos criterios

manifestación de una actividad profesional habitual» (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

⁵² Conforme señalaba el Informe del Instituto de Estudios Políticos adjunto al *Memorandum sobre la Reforma del Sistema Tributario Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1963.

⁵³ Vid. STS de 18 de octubre de 1978. En el mismo sentido, STS de 25 de enero de 1983.

⁵⁴ Es la construcción sostenida por el ilustre tributarista alemán, K. TIPKE en distintos trabajos, entre ellos, *Steuerrichtsordnung*, Band III: Förderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtshütz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln, Dr. Otto Schimdt, 1993, págs. 1.240-1.241. Vid. BÁEZ MORENO, A.: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona, 2009, págs. 86-87.

⁵⁵ Siguiendo la argumentación desarrollada por la profesora COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44/1984, pág. 494 y ss. En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 120»;

de reparto son tan necesarios y útiles a efectos interpretativos como pueden serlo las finalidades propias, por ejemplo, de las normas administrativas. Y aunque, en ocasiones, puede resultar difícil determinar cuál es la finalidad secundaria de las normas tributarias, para ello deben servir también el resto de criterios de interpretación, que se configuran como auxiliares del teleológico.

Centrándonos en el análisis del supuesto de hecho que nos ocupa, la compraventa de objetos de oro, plata y joyería a particulares para su reventa y su sujeción o no al IVA o al ITP y AJD, es evidente que la finalidad prioritariamente recaudatoria de un impuesto como el IVA o el ITP y AJD, poco pueden aportar al proceso de interpretación. Pero lo que debe buscarse son las otras finalidades secundarias perseguidas por el legislador con estos dos impuestos indirectos.

El establecimiento del IVA obedece a la intención de implantar un impuesto universal sobre el tráfico empresarial o profesional que sea neutral, en donde la carga tributaria sea independiente de la longitud del proceso de transformación y comercialización de los bienes y servicios y del número de sujetos pasivos que intervengan en él. Precisamente para salvaguardar esta finalidad de neutralidad, el legislador se ve obligado a establecer regímenes especiales en determinados casos en que existen bienes que han salido del proceso o circuito de producción/distribución y vuelven otra vez a dicho circuito a través de un particular no sujeto al IVA que se los transmite a un empresario o profesional, es el caso, por ejemplo, del régimen especial de los bienes usados, del que se excluye al oro, por su especialidad. Esta exclusión no puede entrañar per se que las compras de oro a particulares tributen por TPO, porque entonces por efecto de esa exclusión se aboca a los empresarios adquirentes a soportar un coste financiero total que de otro modo podría ser un coste tributario reembolsable.

Porque lo que resulta indudable, como razonaba el TJUE en su Sentencia de 22 de febrero de 2001, caso *Abbey National plc* [Asunto C-408/98 (NFJ010200)], es que en este caso los costes de la compra de estos objetos «forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa»⁵⁶, debiendo considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica que desarrollan los empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad. Tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica desarrollada por estos empresarios o profesionales revendedores en su conjunto, por lo cual deberían ser deducibles sin trabas de ninguna clase. Ello, de acuerdo con una extensa jurisprudencia comunitaria que, de acuerdo con el régimen de la deducción de IVA, regulado en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, en donde se afirma que el derecho a deducir forma parte indisoluble del mecanismo aplicativo del IVA y no puede limitarse, pues mediante él se pretende garantizar la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este impuesto. Así se ha declarado por el TJUE en repetidas ocasiones, señalando en este sentido, que el régimen de deducciones, al tener como finalidad liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, garantiza la perfecta neutralidad del impuesto⁵⁷. Esta neutralidad, y el derecho del empresario o profesional

⁵⁶ Vid. STJUE de 22 de febrero de 2001 [C-408/98 (NFJ010200)].

⁵⁷ Afirmaciones de este tenor se contienen, por ejemplo, en las SSTJUE de 14 de febrero de 1985, Asunto C-268/83, *Rompelman*; 18 de diciembre de 1997, Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 (NFJ005729),

a deducirse los costes de sus operaciones económicas, se rompe cuando en un supuesto como el que nos ocupa, al no poder considerar la primera transmisión como sujeta al IVA, se quebranta la cadena de deducciones del IVA, aplicándose un concepto como TPO que no resulta deducible por el revendedor. Este efecto no puede reputarse directamente contrario al sistema común del IVA, en la medida en que el supuesto de hecho queda fuera del IVA, pero evidentemente genera una distorsión fiscal pues supone gravar al operador económico con el coste de los bienes adquiridos en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo.

En un caso similar, si bien no idéntico, como es el caso de las adquisiciones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando su adquirente sea un empresario o profesional dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa, el legislador no ha dudado en establecer una exención en el ITP y AJD [art. 45.I B).17 LITP y AJD]. Y esta exención obedece precisamente al objetivo de evitar que la adquisición de bienes que se integran en el activo circulante de estas empresas quede gravada por un impuesto como TPO, que tiene un carácter subordinado y complementario al IVA, y no puede ser objeto de deducción cuando se transmiten los bienes al tercer adquirente y esa transmisión sí queda sujeta a IVA.

Por tanto, una aplicación de estos criterios de interpretación, basada en los antecedentes históricos y legislativos que inspiraron la regulación del ITP y AJD y en el espíritu y finalidad que tuvo el establecimiento de este impuesto frente al Impuesto para regular el Tráfico de las Empresas, conduce a la conclusión de que la intención de legislador fue dejar al margen del gravamen sobre TPO todas las transmisiones que se lleven a cabo «en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional», de forma ordinaria, al margen de la condición de los sujetos intervinientes en esas operaciones. Al mismo tiempo, el establecimiento del IVA obedece a la intención de implantar un impuesto universal que grave todas las entregas de bienes que realicen empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y por ello se modificó la redacción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, con un tenor muy similar al que tiene hoy en la actualidad, con una doble exclusión: «No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del

Molenheide y otros; 15 de enero de 1998, Asunto C-37/95 (NFJ005928), *Ghent Coal Terminal*; 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98 (NFJ009256), *Midland Bank plc*; 8 de junio de 2000, Asunto C-396/98 (NFJ045618), *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR*; 8 de junio de 2000, Asunto C-400/98 (NFJ009297), *Brigitte Breitsohl*; 19 de septiembre de 2000, Asuntos C-177/99 (NFJ009629) y C-181/99, *Ampafrance SA* y *Sanofi Synthelabo, antes Sanofi Winthrop SA*; y 22 de febrero de 2001, C-408/98 (NFJ010200), *Abbey National plc/Commissioners of Customs & Excise*; 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02 (NFJ021677), *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, y Commissioners of Customs & Excise*; 6 de marzo de 2008, Asunto C-98/07 (NFJ027751), *Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S y Skatteministeriet*; 10 de julio de 2008, Asunto C-25/07 (NFJ029153), *Sosnowska*; 23 de abril de 2009, Asunto C-74/08 (NFJ032521); 15 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09 (NFJ037842), *X Holding BV* y *Staatssecretaris van Financiën* (C-538/08), y *Oracle Nederland BV e Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi* (C-33/09); 22 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08 (NFJ037919), *Staatssecretaris van Financiën* y *X* (Asunto C-536/08), *fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV* (Asunto C-539/08); 22 de diciembre de 2010, Asunto C-277/09 (NFJ041071), *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* y *RBS Deutschland Holdings GmbH*. Así se ha puesto también de relieve desde la perspectiva interna del Derecho español por, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007, recurso de casación 4156/2002 (NFJ026825); recurso de casación para la unificación de doctrina 226/2004, de 29 de septiembre de 2008.

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».**

A la luz de este precepto, la compra de objetos de oro a particulares por parte de empresarios o profesionales para su posterior venta, normalmente a empresas de fundición, a pesar de estar no sujetas a IVA, no pueden entenderse sujetas a TPO porque no pueden entenderse subsumidas en el hecho imponible del ITP y AJD, al ser *operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el marco de su actividad*. Son operaciones de adquisición de mercaderías que forman parte del activo circulante de sus empresas, de sus *inputs* en la terminología económica, como dijera ya el TS, por lo que no pueden considerarse operaciones ajenas al «ejercicio de su actividad profesional». Partiendo del espíritu y finalidad del ITP y AJD, este tipo de operaciones no puede subsumirse en el ámbito del tráfico civil de bienes sujeto a gravamen en este impuesto, **porque el hecho imponible del ITP y AJD no está constituido tanto por las transmisiones, pese a la denominación legal del impuesto, cuanto por las adquisiciones onerosas**. La capacidad económica que se quiere gravar es la manifestada por el adquirente porque lo que se quiere gravar no es la transmisión sino la adquisición. Como ha señalado el profesor FALCÓN Y TELLA, «ello es así como consecuencia de la capacidad contributiva relativa, ya que este principio exige que los impuestos indirectos se exijan al adquirente, que es quien manifiesta capacidad económica»⁵⁸. De acuerdo con este sistema, es a todas luces contrario al **principio de capacidad económica** relativa gravar mediante este impuesto una operación que forma parte de una cadena de producción y distribución de bienes, sin que en el momento de la transmisión al tercer adquirente, que queda gravada por el IVA, el empresario o profesional pueda deducirse el ITPO satisfecho en la adquisición. Por ello, cabría incluso sostener que la no inclusión de este supuesto en el ámbito de sujeción del ITP y AJD **es también una interpretación conforme con la Constitución y, en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en relación con la capacidad económica**⁵⁹, pues la capacidad económica es el fundamento y la medida de la igualdad en la imposición, como ya ha señalado nuestro Tribunal Constitucional en su STC 46/2000 (NFJ008490) y obliga al legislador a modular la carga del contribuyente en razón o función de su capacidad económica⁶⁰.

Como corolario, querríamos terminar recordando algunas de las duras críticas que se han vertido desde la doctrina a los impuestos sobre el tráfico patrimonial de carácter nacional, como el ITP y AJD, de los que se ha dicho: «Los impuestos indirectos sobre el tráfico no empresarial son el residuo de un sistema tributario decimonónico donde los impuestos personales sobre la renta no ha-

⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...* cit., pág. 36.

⁵⁹ Siguiendo así una interpretación de las normas fiscales «conforme a la Constitución», como la defendida en Alemania por el profesor BIRK. *Vid.*, BIRK, D.: «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschaft* 1990, pág. 305.

⁶⁰ Sobre ello, en profundidad, véase RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 101 y ss.

bían cobrado carta de naturaleza, no existía impuesto sobre el patrimonio y el tráfico mercantil no había alcanzado el desarrollo que tiene en una sociedad industrial. No es extraño, pues, que en su ámbito se planteen difíciles problemas de calificación de hechos imponible en los que el debate se polariza en torno a frías exégesis puramente literalistas, más atentas al juego de las palabras y a sus imaginarios matices, que a la justicia que debe latir en el fondo de toda opinión en Derecho»⁶¹.

III. LA COMPRA DE OBJETOS DE ORO A PARTICULARES EN EL MARCO DE LA REGULACIÓN DEL ORO EN EL IVA Y EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN

Es preciso, por último, hacer una breve exposición sobre la regulación específica del oro a efectos del IVA, a fin de conocer cuál es el marco fiscal en el que se integran las operaciones de compra de oro a particulares cuya tributación estamos examinando que, como ya hemos señalado, constituyen un primer momento o eslabón de la cadena de producción del oro. Su actividad consiste en la compra de oro a particulares y su posterior reventa a las empresas fundidoras de los «lotes de chatarra» de oro, una vez respetados los periodos de inmovilización de los objetos adquiridos que exige la normativa del sector. El producto resultante, una vez concluido el proceso de desguace, son lotes de oro que se venden a empresas de fundición o acuñación que, por sus características objetivas no están destinados al consumo final sino a emplearse como materia prima de un nuevo proceso productivo. El resultado de este proceso productivo puede ser oro fino de uso industrial u oro de inversión, que tiene un peso distinto⁶². Como señalábamos al comienzo de este trabajo, el oro de inversión, en consonancia con su consideración de activo financiero, ha sido objeto de protección por la normativa comunitaria y goza de un régimen especial en el IVA, de acuerdo con la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, que pretende fomentar la inversión en este activo financiero en la UE. De acuerdo con este doble destino del oro, en el IVA se contienen dos regulaciones diferentes para las entregas de oro:

- A) El régimen de las entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas, destinado a ser materia prima y no considerado oro de inversión

Estas operaciones, tal y como ha señalado la DGT en Consulta V0376/2012, de 21 de febrero (NFC043815), están sujetas y no exentas del IVA, siendo sujeto pasivo del impuesto las empresas fundidoras especializadas en fundir el oro. Ello, conforme a la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno 2.º b) de la LIVA, que establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se efectúen las operaciones su-

⁶¹ SIMÓN ACOSTA, E.: «La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», *RDFHP*, núm. 200, 1989, pág. 479.

⁶² *Vid. Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre, 2014, núm. 7005 y ss.

jetas a gravamen cuando se trate de «entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas»⁶³. Hasta fecha reciente, la doctrina de la DGT era considerar que en las entregas de lotes de chatarra de oro a las empresas fundidoras eran sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales transmitentes⁶⁴. Sin embargo, la actual doctrina de la DGT, mantenida desde el año 2011⁶⁵, consiste en considerar sujeto pasivo del IVA en estas entregas a las empresas fundidoras adquirentes, dado que el producto resultante no se considera apto para el consumo final. Estas operaciones tributan al tipo general.

Respecto a las operaciones sujetas, la DGT ha matizado:

- Que estará igualmente sujeta y no exenta al impuesto la prestación de servicios consistente en la fundición y refinado de la chatarra de oro, y el sujeto pasivo en este caso será el prestador de los servicios, esto es, la empresa fundidora.
- Que estará igualmente sujeta y no exenta del IVA, el supuesto en el que la empresa de compraventa venda y facture una parte de los productos transformados de su propiedad resultantes de los trabajos mencionados en el apartado anterior a la empresa de fundición que le ha realizado tales trabajos. Tal entrega también constituirá una operación sujeta y no exenta de IVA siendo sujeto pasivo la empresa de fundición.

B) El régimen especial del oro de inversión

Este régimen es aplicable desde el 1 de enero de 2000, a raíz de su armonización comunitaria por la Directiva 98/80/CE y supone aplicar al oro de inversión un régimen de exención análogo al de otras inversiones financieras, autorizando, además, determinadas deducciones para equiparar la tributación de las entregas y de las importaciones. A efectos de la aplicación de este régimen especial, se consideran oro de inversión:

- a) Los lingotes y láminas de oro, de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso sea de los admitidos en los mercados de lingotes (12,5 kg; 1 kg; 500, 250, 100, 50, 20, 10, 5, 2,5 y 2 g; 100, 10, 5, 1, 0,5 y 0,25 onzas; 10, 5 y 1 tael y 10 tolas). Los mercados de lingotes admiten las siguientes tolerancias: para los lingotes de 12,5 kg se aceptan aquellos cuyo contenido en oro puro oscile entre 350 y 430 onzas; para

⁶³ Por su parte, el artículo 24 ter del RIVA delimita los conceptos de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro: «el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final».

⁶⁴ Así, Consultas de la DGT V1214/2009, de 25 de mayo (NFC033117); V0556/2010, de 22 de marzo (NFC037724); V0462/2011, de 25 de febrero (NFC040562).

⁶⁵ Consultas de la DGT V1199/2011, de 12 de mayo (NFC041401); V1205/2011, de 12 de mayo (NFC041438); V1762/2011, de 7 de julio (NFC042057) y V2147/2011, de 20 de septiembre (NFC042441).

los restantes pesos, se admiten las piezas cuyos pesos reales no difieran de los indicados anteriormente en más de un 2%.

b) Las monedas de oro que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.
- Que hayan sido acuñadas después del año 1800.
- Que sean o hayan sido monedas de curso legal en su país de origen.
- Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80% al valor de mercado del oro contenido en ellas.

El régimen especial es, fundamentalmente, un régimen de exención sin derecho a deducción del IVA soportado; esto es, un **régimen de exención limitada**, análogo al de otras inversiones financieras, dado que estas entregas de oro tienen la condición de activo financiero. Ello implica que la LIVA establece la no deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se utilizan en las entregas de oro de inversión exentas, aunque autoriza determinadas deducciones. Es una característica de este régimen especial, que tiene por finalidad equiparar las entregas interiores y las importaciones, ya que en estas el oro de inversión se adquiere sin IVA. En efecto, el oro adquirido a empresarios no comunitarios y que es objeto de importación en la UE no lleva incorporado impuesto alguno, pues a la salida del país de origen se aplica la exención plena propia de la exportación y la importación en la UE está, asimismo, exenta del IVA. Las entregas interiores en la UE de oro de inversión están también exentas del IVA, pero al ser la exención limitada, ello supone, si no se aplica ninguna corrección, un impuesto «remanente» o «implícito» que encarece el precio del oro⁶⁶.

La normativa del IVA sobre el proceso de producción del oro, armonizada a nivel comunitario por la Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998, tiene como objetivo neutralizar al máximo la carga impositiva del IVA para favorecer la producción e inversión del oro en el marco de la UE, lo que se consigue mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y mediante el régimen de exención del oro de inversión, sometiendo a gravamen únicamente el oro de uso industrial. En este marco, es evidente que la irrupción de un impuesto indirecto como el ITP en su modalidad de TPO para gravar un eslabón de esta cadena productiva, si bien no puede reputarse directamente contrario al IVA porque cae fuera de su regulación, viene a romper con los objetivos perseguidos por esta regulación comunitaria, introduciendo una distorsión que sí es directamente contraria a la finalidad pretendida, desde un principio, por la *Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998*, sobre el oro de inversión. Ello puede tener, en consecuencia, unos efectos sobre el mercado comunitario del oro claramente contrarios a los objetivos perseguidos por la Directiva⁶⁷.

⁶⁶ Vid. *Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre, 2014, núm. 4425.

⁶⁷ Que lo eran ya desde la Propuesta de «Directiva oro de inversión», DOC 302 de 19 de noviembre de 1992, donde el sistema entonces propuesto por la Comisión para minorar la tributación del mercado del oro no llegó a implantarse,

IV. CONCLUSIONES

1. La pretensión de algunas Administraciones autonómicas de someter a gravamen por TPO las compras de objetos de oro a particulares por empresarios dedicados habitualmente al ejercicio de esta actividad debe ser sometida a una profunda revisión en la medida en que estas operaciones se enmarcan en la cadena de producción y comercialización del oro de inversión, que es un mercado regulado a nivel comunitario y tiene regulación especial armonizada en el IVA. Al mismo tiempo, al constituir estas compras actividades típicas del tráfico mercantil de estos empresarios o profesionales, su pretendida tributación por TPO también ofrece serias dudas desde el punto de vista de la coherencia interna de nuestro Sistema Tributario, que arbitra un reparto de la tributación indirecta entre el IVA y el ITP y AJD. El reciente pronunciamiento del TS sobre este asunto en su Auto de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), inadmitiendo un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Junta de Andalucía contra la STSJ de Andalucía de 26 de marzo de 2014 (NFJ058461), lejos de zanjar la polémica, la reaviva, en la medida en que reafirma la posición del Tribunal en este asunto, que es diametralmente contraria a la doctrina sentada por la DGT y el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014 (NFJ054139).
2. El análisis de esta cuestión debe partir de las reglas de delimitación de los dos grandes impuestos indirectos que gravan el tráfico de bienes en España, el ITP y AJD y el IVA. La primera regla que preside las relaciones entre ambos tributos es la preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD, por lo que debe analizarse en primer lugar la sujeción de estas operaciones al IVA. Las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería que realizan los empresarios dedicados habitualmente a esta actividad es evidente que constituyen actividades típicas de su tráfico mercantil, integrando la fase de *inputs* o de formación del coste o de «adquisiciones por compra». En el ámbito de aplicación del IVA, como impuesto indirecto universal que sustituyó los anteriores impuestos indirectos «en cascada», estos *inputs* entran dentro de las operaciones económicas gravadas, en la medida en que el IVA pretende establecer un sistema que permita a los empresarios recuperar los impuestos satisfechos en las fases anteriores de producción, con independencia de que lo hayan sido por la adquisición de productos o de bienes de inversión. Lo que ocurre es que para que la operación quede sujeta a IVA es necesario que el sujeto que realiza la entrega del bien sea un empresario o profesional a efectos del IVA, requisito exigido también por la jurisprudencia comunitaria. Es evidente que tal circunstancia falta cuando la entrega de objetos de oro, plata o joyería es realizada por un particular que no tiene la condición de empresario o profesional,

pero el CES llegó a proponer «un gravamen de tipo cero» para las transmisiones de oro no transformado, evidenciando el propósito fundamental de eliminar al máximo la tributación del oro. *Vid.* Dictamen del CES a la Propuesta de la Comisión, doc. Com (92)441, de 28 de abril de 1993.

faltando así el elemento subjetivo del hecho imponible a efectos del IVA para poder entender realizado su hecho imponible.

3. No obstante, en la legislación del IVA existen otros supuestos en que esta circunstancia ha sido sorteada por el legislador para salvar el principio básico estructural del IVA que es el principio de neutralidad. Son, por ejemplo, algunos casos de «inversión del sujeto pasivo», en los que las personas gravadas por el IVA son los empresarios o profesionales destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Precisamente, esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido la utilizada para modificar la forma de tributación en el IVA de las ventas de oro que se producen entre empresarios o profesionales y que no constituyen oro de inversión. Otro ejemplo con esta finalidad es el *régimen especial de los bienes usados*, previsto con relación a los bienes que se reintegran al circuito económico, en donde al no estar la primera transmisión sujeta a IVA, por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible, cuando el empresario revende los bienes, no tendría, en principio, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en su reventa. De este régimen, quedan excluidas sin embargo las operaciones con oro, incluso aunque el oro haya sido adquirido a un sujeto no empresario, lo que refuerza la convicción de que las operaciones con oro revisten una especialidad que se quiere reflejar en su tratamiento fiscal. También es cierto que el oro que es comprado a particulares no es revendido tal cual, sino que previo proceso de desguace, pasa a formar parte de un nuevo proceso productivo, que es el de fabricar y comercializar oro industrial u oro de inversión.
4. La misma lógica fiscal, de preservación del principio de neutralidad en el caso de los bienes que se reintegran al circuito económico, inspiró también el establecimiento de la exención de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera en el ITP y AJD «cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa», en el artículo 45.I B).17. Es una exención que tiene su razón de ser en evitar la distorsión que en otro caso produciría la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto, como TPO, que no sería deducible por el revendedor. El mismo efecto que cabe apreciar en la actividad de compra de objetos de oro, plata y joyería a particulares por parte de empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad. Al quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto, el sistema tributario debe evitar la distorsión que evidentemente produce la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto como el ITP y AJD en su modalidad de TPO, que no resulta deducible por el revendedor.
5. En ausencia de una exención expresa, el órgano encargado de la aplicación del derecho puede cuestionarse la posible interpretación extensiva por analogía de esta exención en el ITP y AJD al supuesto de las compras de oro a particulares. Partiendo de la consideración de que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía, en cuanto medio de integración de las normas, pero no el simple uso del argumento analógico o *argu-*

mentum a simili, que entra en juego en el proceso de interpretación y aplicación del Derecho, este puede resultar un expediente idóneo en un supuesto como el que nos ocupa para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no solo son equiparables desde el punto de vista de la capacidad contributiva manifestada sino, además, «semejantes» desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se pretende aplicar. Sin embargo, no creemos que la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD pueda aplicarse por analogía al supuesto de las compras de oro a particulares, sencillamente porque entre ambos supuestos no existe una identidad de razón. La venta de vehículos usados puede verse como una actividad básicamente de intermediación, mientras que la actividad que realizan las entidades de compra de objetos de oro a particulares va más allá de la mera intermediación.

6. Todo ello, sin embargo, no determina per se que estas operaciones queden dentro del ámbito de sujeción del ITP y AJD, pues para ello se hace preciso determinar si quedan subsumidas en el ámbito del hecho imponible del impuesto a partir de una correcta interpretación de las normas que en sentido positivo (art. 7 LITP y AJD) y en sentido negativo (art. 7.5 LITP y AJD) delimitan el hecho imponible de este impuesto. Esta interpretación debe hacerse basándose en todos los criterios de interpretación jurídica, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 de la LGT señala el artículo 3.1 del Código Civil. Desde la utilización conjunta de estos criterios, aunque la interpretación de las norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD en un sentido literal pueda ofrecer algunas dudas respecto a la interpretación de la expresión «operaciones realizadas por empresarios o profesionales», su interpretación de acuerdo con «los antecedentes históricos y legislativos» del ITP y AJD, pone de manifiesto que el ámbito de aplicación del ITP y AJD quedaba delimitado más por la naturaleza de la transacción realizada, que por la condición de los sujetos intervinientes, deslindándose de otros impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo de bienes en función de cuál era la verdadera materia gravada

Asimismo, desde el punto de vista del criterio teleológico, del espíritu y finalidad del ITP y AJD, este tipo de operaciones no pueden subsumirse en el hecho imponible del ITP y AJD porque ello no resulta congruente con el objeto-fin del impuesto, que es gravar el tráfico civil de bienes. Por ello, no podemos compartir tampoco el razonamiento esgrimido por el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014 (NFJ054139) cuando dice que es la perspectiva del transmitente la que configura el hecho imponible del ITP y AJD. En realidad, pese a su definición legal, el hecho imponible del ITP y AJD no está constituido tanto por las transmisiones, cuanto por las adquisiciones onerosas, ya que la capacidad económica que se quiere gravar es la manifestada por el adquirente porque lo que se quiere gravar no es la transmisión sino la adquisición. De acuerdo con ello, la no inclusión de este supuesto en el ámbito de sujeción del ITP y AJD es una interpretación conforme con la Constitución y, en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en relación con la capacidad económica.

7. Al mismo tiempo, se debe tener muy en cuenta el distinto régimen aplicable a las operaciones económicas que integran el siguiente eslabón de la cadena, las consis-

tentes en la entrega del oro desguazado en forma de «chatarra de oro» por parte de estos empresarios o profesionales que las han adquirido a particulares a las empresas fundidoras y cuyo producto resultante puede ser el oro fino de uso industrial o el oro de inversión. En ambos casos, las entregas quedan sujetas al IVA, bajo una doble modalidad: 1. Están sujetas y no exentas del IVA, cuando se trate de «entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas», siendo sujeto pasivo del impuesto las empresas fundidoras especializadas en fundir el oro. Ello, conforme a la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno.2.º b) de la LIVA. 2. Están exentas cuando se trate de entregas de oro de inversión, a raíz de su armonización comunitaria por la Directiva 98/80/CE con un régimen fiscal análogo al de otras inversiones financieras. En ambos casos, la regulación del IVA ha pretendido neutralizar al máximo la carga impositiva de estas operaciones.

En este marco, es evidente que la irrupción de un impuesto indirecto como el ITP en su modalidad de TPO para gravar el primer eslabón de esta cadena productiva, si bien no puede reputarse directamente contrario al IVA porque cae fuera de su regulación, rompe con los objetivos perseguidos por esta regulación comunitaria, introduciendo una distorsión que sí es directamente contraria a la finalidad pretendida, desde un principio, por la Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998, sobre el oro de inversión. Ello puede tener, en consecuencia, unos efectos sobre el mercado comunitario del oro que sí sean claramente contrarios a los objetivos perseguidos por la Directiva.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. [2006]: «La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario. Propuestas de reforma del artículo 7.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido», en *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, I Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.
- BÁEZ MORENO, A. [2009]: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.ª T [1987]: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante.
- BIRK, D. [1990]: «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschaft*.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2005]: «El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el IVA: cuestiones sustantivas, procedimentales y formales», *Revista de Información Fiscal*, núm. 697, págs. 11-46.
- CASANA MERINO, F. [1990]: «El tráfico de bienes usados en el IVA español y en la normativa y jurisprudencia comunitarias», *Impuestos*, año n.º 6, n.º 1, págs. 1.087-1.096.
- COMBARROS VILLANUEVA, V. E. [1984]: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44.

FALCÓN Y TELLA, R. [1990]: «El régimen especial de los bienes usados en el IVA», *Impuestos*, Año n.º 6, n.º 1, págs. 1.078-1.086.

– [2005]: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1984]: «La admisión de la analogía en los Derechos tributarios italiano y alemán», *HPE*, núm. 86, págs. 289-344.

LAURÉ, M. [1969]: «Los fundamentos económicos del IVA», *Conferencia pronunciada en la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1969, Editorial de Derecho Financiero.

MARÍN BENÍTEZ, G. [2012]: «La analogía en Derecho Tributario», *RCyT. CEF*, núm. 350.

MOSCHETTI, F. [1984]: «Las exenciones fiscales como "normas límite" susceptibles de interpretación analógica», *HPE*, núm. 86.

PALAO TABOADA, C. [1997]: «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias», *AFDUAM*, 1.

– [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.

PÉREZ DE AYALA, J. L. [1965]: «La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español», en *MAEDF*.

PÉREZ HERRERO, L. [1995]: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», *Civitas, REDF*, núm. 88.

RODRÍGUEZ BEREJO, A. [2011]: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid.

SIMÓN ACOSTA, E. [1989]: «La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», *RDFHP*, núm. 200.

TARELLO, G. [1980]: *L'interpretazione della legge*, A. Giuffrè, Milano.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2012]: Prólogo a la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona.

TIPKE, K [1982]: «Límites a la integración en el Derecho tributario», *REDF*, Civitas, núm. 34, págs. 181 y ss.

VV. AA. [2012]: *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona.

– [2014]: *Memento Práctico de Sucesiones y Transmisiones*, Francis Lefebvre.

– [2014]: *Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre.

ZORNOZA PÉREZ, J y RUIZ ALMENDRAL, V. [2008]: «La aplicación de las normas tributarias», en VV. AA., *Entre la Ética, la Política y el Derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, Dykinson, vol. 1.

otros impuestos indirectos específicos que graven la cadena de producción del oro⁵, por lo que cabe preguntarse si la exigencia de TPO en una fase de esta cadena productiva no contraviene los objetivos perseguidos por la regulación comunitaria del oro en el ámbito del IVA.

También desde una perspectiva interna, el sometimiento a tributación por TPO de las compras de objetos de oro a particulares, en la medida en que estas operaciones se enmarcan en la cadena de producción y comercialización del oro de inversión objeto de regulación especial en el IVA, ofrece serias dudas sobre su razonabilidad desde el punto de vista de la política fiscal y el reparto de la tributación indirecta en España entre el IVA y el ITP y AJD. Para pronunciarnos sobre ello, consideramos necesario, sin embargo, comenzar exponiendo las posturas mantenidas hasta ahora por la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

I. LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMPRAS DE OBJETOS DE ORO A PARTICULARES

1. LAS SSTs DE 18 DE ENERO DE 1996 Y 10 DE DICIEMBRE DE 2009 Y LAS SSTs DE 15 Y 16 DE DICIEMBRE DE 2011

El supuesto de hecho que nos ocupa es sustancialmente el mismo sobre el que ya se pronunció el TS en la *Sentencia de 18 de enero de 1996* (NFJ004209): la compra a particulares de objetos de oro, platino y joyería por un comerciante dedicado a la compra y venta de estos objetos para su posterior reventa. En dicha sentencia, el Alto Tribunal analiza el supuesto distinguiendo las compras realizadas hasta el 31 de diciembre de 1985 y las posteriores, ya que a partir del 1 de enero de 1986 entró en vigor el IVA. Con respecto a las primeras, el Tribunal realiza el enjuiciamiento de la cuestión desde la delimitación entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (IGTE), como tributo general de la imposición indirecta vigente en aquel momento, y el ITP y AJD. A juicio del TS, la línea fronteriza entre ambos impuestos es clara y viene marcada por la naturaleza jurídico-económica de las operaciones de que se trate, si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el IGTE, y si no pertenecen a este tráfico el impuesto aplicable será el ITP y AJD. «La idea esencial –señalaba el Tribunal– es que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es ajeno y queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico y habitual, estén o no, y esto es fundamental, sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas»⁶.

Para llegar a una correcta delimitación entre ambos impuestos, el Tribunal comienza analizando el ámbito de sujeción del IGTE, impuesto hoy desaparecido de nuestro sistema tributa-

⁵ Vid. GARRIGUES: *ITP y AJD-Compraventa de oro a particulares*, cit., págs. 6-8.

⁶ Cfr. STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209), FJ Segundo.

rio vigente, que plantea su hecho imponible desde la perspectiva de los *outputs*, o sea, entregas, ventas, etc., sin que se mencionen los *inputs*, en términos jurídicos las adquisiciones de primeras materias, productos, suministros o servicios recibidos porque detrás de todas estas operaciones se hallan normalmente empresarios y estos habrán quedado previamente sujetos al impuesto, repercutiendo a sus clientes-empresarios la cuota correspondiente. En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario, dentro de su tráfico típico y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, sino de personas particulares, como pueden ser, entre otros, los objetos de oro, plata, platino y joyería, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución, la Ley 41/1964, de 11 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas las excluyó porque los vendedores no eran empresarios ni actuaban con habitualidad. El Tribunal señala, y esto es importante a los efectos del caso para valorar el correcto encaje de los impuestos indirectos en nuestro sistema tributario, que «esta exclusión no implica en absoluto, que tales adquisiciones a particulares queden fuera del concepto de "tráfico empresarial", antes al contrario hay que ratificar que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería (...) integran la fase de *inputs* (término económico) o de formación del coste (término contable) o de adquisiciones por compra (término jurídico) de su tráfico mercantil, típico y habitual»⁷. A juicio del Tribunal esta exclusión ha de entenderse en el marco del IGTE y ello no implica que exista «argumento ni razón lógica alguna que permita trasladar o transponer dicha exclusión mediante el argumento sofisticado, de que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»⁸. En apoyo de esta afirmación, el Tribunal señala que existen otros supuestos de actos o contratos que quedan excluidos expresamente del ITP y AJD, como supuestos de no sujeción, precisamente por integrar el tráfico empresarial habitual, a pesar de que no tributen por el IGTE, de manera que el legislador «permite que no tributen ni por uno ni por otro impuesto indirecto».

En este punto, compartimos plenamente la postura del Alto Tribunal al enjuiciar aquella normativa, porque se trata de delimitar correctamente el ámbito de aplicación de ambos impuestos indirectos y la delimitación del hecho imponible del ITP y AJD de acuerdo con el tenor literal de la Ley 41/1964 excluye de gravamen cualquier operación que constituya acto habitual del tráfico mercantil.

Para las compras realizadas a partir del 1 de enero de 1986, momento en el que entra en vigor el IVA, el Tribunal analiza la nueva redacción dada por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, al artículo 7.5 del TRLITP y AJD, donde se establece que: «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

⁷ STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209), FJ Cuarto.

⁸ *Ibidem*, FJ Cuarto.

las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

En este punto clave, la interpretación de la delimitación negativa del ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, el Tribunal entiende que este precepto utiliza dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos: 1.º Que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de que tales operaciones estén o no sujetas al IVA. 2.º Que las operaciones estén sujetas a IVA.

De acuerdo con ello el Tribunal entiende que las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas por el empresario, luego revendedor, integran su tráfico empresarial típico y habitual, «cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio». El Tribunal no soslaya el hecho de que las compras de tales objetos por el empresario revendedor «no están sujetas al IVA», pero señala que «no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial en su totalidad y el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido»⁹. Como ejemplo de ello, señala que determinadas operaciones que corresponden al tráfico empresarial no están, sin embargo, sujetas al IVA. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados, en donde los bienes de que se trata habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo y vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al IVA, y el adquirente un empresario.

Unos años más tarde, el propio Tribunal volvió a traer a colación esta misma doctrina en su *Sentencia de 10 de diciembre de 2009*¹⁰. Esta sentencia, que es frecuentemente citada por la jurisprudencia para corroborar el criterio mantenido en la STS de 18 de enero de 1996, no puede considerarse, a nuestro juicio, sustancialmente idéntica a la del año 1996. Antes al contrario, si bien aplica el mismo criterio para delimitar el ámbito de aplicación del ITP y AJD, determinar si la operación se realizó a título particular o *por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad*, lo hace desde la óptica contraria, probablemente teniendo en cuenta la naturaleza de la operación, el otorgamiento de una fianza, que es bien distinta al supuesto de hecho de la sentencia de 1996. Se trataba de una operación compleja de afianzamiento como consecuencia de un acto previo de aval por parte de una entidad financiera que, actuando como fiadora, no lo hace sin embargo, «en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional», por lo que se discute sobre su sujeción o no al concepto de TPO. El TS llega a una conclusión contraria a la que mantenía en la Sentencia de 18 de enero de 1996, al entender que «el afianzamiento había sido otorgado por un particular, que no consta que actuara en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, a favor de una entidad financiera (ARES BANK) que, como acreedor afianzado, era el sujeto pasi-

⁹ Vid. FJ Séptimo.

¹⁰ STS de 10 de diciembre de 2009 (NFJ037250).

vo obligado al pago del ITP a título de contribuyente [art. 8 e)], no el constituyente de la fianza». Y concluye que: «Cuando la fianza no simultánea a la constitución del préstamo la constituya una persona física que no es empresario o profesional en desarrollo de su actividad, la operación quedará gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1 b) del Texto Refundido de la Ley del ITP». En el caso de autos, la conclusión del Tribunal es que el supuesto queda fuera del ámbito de la sujeción al hecho imponible delimitado por el artículo 7.5 del TRLITP y AJD, *en la medida en que la fianza no había sido constituida por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad*.

La explicación a esta coexistencia de criterios para delimitar el ámbito de aplicación del ITP y AJD debe buscarse en el razonamiento esgrimido por el Alto Tribunal en sus Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011¹¹. En la primera de ellas, *STS de 15 de diciembre de 2011* (NFJ059422), el TS explica que la doctrina sentada en su STS de 18 de enero de 1996 se justifica en la naturaleza del bien que era objeto de la transmisión, objetos de oro, plata, platino y joyería, «que son bienes muy diferentes a los inmuebles, no solo por su naturaleza, sino por su regulación». Y añade que «lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando y si tiene una serie de normas específicas»¹², lo que le sirve en el caso de autos para rechazar el recurso en unificación de doctrina por la falta de identidad objetiva de los presupuestos de las dos sentencias pretendidamente contradictorias, al haberse «demostrado que el oro, la chatarra y los inmuebles están sujetos a regímenes diferentes»¹³.

Además, el TS hace también otra afirmación importante respecto a cómo deben ser entendidas las normas que delimitan el hecho imponible del ITP y AJD, artículos 7 y 7.5 de la LITP y AJD, donde deben aplicarse los distintos criterios de interpretación de las normas tributarias, no solo el criterio literal de interpretación de la norma, sino también el lógico y el finalista. Precisamente de acuerdo con este último criterio, el TS concluye que en el caso de la Sentencia de 15 de diciembre de 2011, donde se trataba de la compra de un inmueble por un empresario a un particular, «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 (art. 31.1 de la Constitución)»¹⁴.

En definitiva, pues, aunque en esta sentencia se llegue a una conclusión contraria respecto a la sujeción al ITP del caso de autos respecto de la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, con respecto al supuesto de las compras de objetos de oro a particulares por parte de empresarios

¹¹ Vid. SSTS de 15 (NFJ059422) y 16 de diciembre de 2011, recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009, respectivamente.

¹² Vid. STS de 15 de diciembre de 2011 (NFJ059422), FJ Cuarto.

¹³ Vid. FJ Quinto.

¹⁴ Véase nota anterior.

o profesionales, se pueden extraer las siguientes conclusiones en cuanto a los criterios que deben guiar la interpretación del ámbito de sujeción del ITP y AJD:

- 1.^a Que lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando, ya que el TS admite que la naturaleza del bien que se transmite influye en la determinación sobre su sujeción o no al ITP y AJD. En el caso de los objetos de oro (chatarra, oro, plata, platino y joyería) el TS recuerda «que están sujetos a un régimen especial de tributación, lo que demuestra la singularidad del caso».
- 2.^a Que la aplicación de las normas que delimitan el ámbito de sujeción del hecho imponible del ITP y AJD debe guiarse no solo por un «criterio literal de interpretación», sino también por el «criterio lógico y el finalista», lo que puede llegar a justificar que si existe un criterio de política fiscal relevante, como el que el TS parece entender que subyacía en el caso de las compras de objetos de oro a particulares, en una determinada operación de compraventa no se pague ni IVA ni ITP.

2. LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA: STSJ DE ANDALUCÍA DE 7 DE DICIEMBRE DE 2005, SSTSJ DE CATALUÑA DE 21 Y 29 DE JUNIO DE 2007, STSJ DE ANDALUCÍA DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2013, STSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 16 DE DICIEMBRE DE 2013

El criterio mantenido por el TS en su Sentencia de 18 de enero de 1996 ha sido corroborado posteriormente por varios TSJ de diversas comunidades autónomas, que han fallado de forma coincidente sobre la no sujeción a efectos del ITP y AJD, de las adquisiciones de objetos de joyería a particulares efectuadas por una entidad en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional¹⁵. En este conjunto de sentencias se acoge el razonamiento seguido en la STS de 18 de enero de 1996, donde se parte de la delimitación entre el ITP y AJD y el antiguo IGTE, para luego trasladar esta delimitación a la realidad normativa actual a efectos de la delimitación entre el ITP y AJD y el IVA. Siguiendo a la *STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007* (NFJ059420), cuyo razonamiento es seguido de forma idéntica en el resto de este grupo de sentencias, vamos a exponer a continuación los puntos principales de esta doctrina jurisprudencial.

El recurrente trae a colación la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996, cuya idea esencial es que el ITP y AJD «es ajeno y queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico y habitual», estén o no sujetas al IGTE. Y se entiende que «las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para

¹⁵ En este sentido, STSJ de Andalucía de 7 de diciembre de 2005 (NFJ059418) y de 26 de septiembre de 2013 (NFJ054392), SSTSJ Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420) y 29 de junio de 2007 (NFJ026901), STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415).

revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares»¹⁶. Por otra parte, se reitera de nuevo el criterio vertido en la STS de 18 de enero de 1996, de que respecto a la sujeción de estas operaciones al antiguo IGTE, estas quedaban excluidas del mismo como adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados, que por mor de su venta a un empresario vuelven al circuito o proceso económico de producción y distribución. Pero tal exclusión, a raíz de la Ley 41/1964, de 11 de junio, no permite argumentar «que por esa misma razón dichas operaciones están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»¹⁷.

A continuación la línea seguida por el TSJ de Cataluña y el resto de TSJ es ahondar en la delimitación del hecho imponible del ITP y AJD de acuerdo con las sucesivas reformas legislativas operadas en la normativa del impuesto. En este sentido, el TSJ de Cataluña llama la atención sobre el hecho de que las resoluciones anteriores de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) giran alrededor de la incorporación del vocablo «transmitentes» que en su momento incorporara el artículo 62 de la Ley reguladora del ITP y AJD en la modificación operada por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que dispuso: «1. No estarán sujetas las transmisiones a título oneroso, los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas o explotaciones transmitentes...». Lo cual es interpretado por los TEA en el sentido de que «solo son no sujetas las transmisiones hechas por las empresas o demás unidades productivas, que constituyan actos típicos y habituales de su propio tráfico, pero no las realizadas por los particulares, sin carácter habitual»¹⁸. Pero, a juicio del Tribunal, la incorporación de la palabra «transmitentes» tan solo respondía al intento de lograr mayor simetría entre el IGTE y el ITP y AJD.

La reforma definitiva en el ITP y AJD tuvo lugar por la Ley 32/1980, de 21 de junio, y partiendo de esta regulación se analiza la sujeción al tributo desde la relación entre dos artículos, el artículo 3.5 (norma de no sujeción) y el artículo 4 c) (sujetos pasivos del impuesto) de la Ley del ITP y AJD. De donde el Tribunal hace el razonamiento siguiente: el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y joyería sería, en principio, el sujeto pasivo del ITP y AJD –art. 4, letra b)– pero como es empresario y dicha actividad constituye acto típico y habitual de su tráfico mercantil, le es de aplicación la norma de no sujeción (art. 3.5). Por su parte, los particulares vendedores de los objetos de oro, plata, etc., quedan al margen de la aplicación del artículo 3, apartado 5 de la Ley del ITP y AJD, porque no son sujetos pasivos del ITP y AJD¹⁹.

¹⁶ Vid. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Cuarto; STSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007 (NFJ026901), FJ Segundo; STSJ de Andalucía de 26 de septiembre de 2013 (NFJ054392), FJ Sexto; STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415), FJ Segundo, y STSJ de Andalucía, de 7 de diciembre de 2005 (NFJ059418), FJ Segundo.

¹⁷ STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Cuarto.

¹⁸ Vid. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Quinto.

¹⁹ Vid. STSJ de Cataluña de 21 de junio de 2007 (NFJ059420), FJ Sexto.

Finalmente, por lo que respecta a la siguiente delimitación entre el ITP y AJD y el IVA, la disposición adicional 1.ª de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del IVA, dio nueva redacción al artículo 7.5 del TRLITP y AJD, estableciendo la norma de no sujeción a efectos del ITP y AJD²⁰. De acuerdo con ella, el TSJ de Cataluña entiende, siguiendo la misma línea de razonamiento de la STS de 18 de enero de 1996, que «este precepto utiliza dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos: 1.º Que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de que tales operaciones estén o no sujetas al IVA. 2.º Que las operaciones estén sujetas a IVA». Las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas por el empresario, luego revendedor, integran su tráfico empresarial típico y habitual, «cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio». A ello no es óbice, como ya se dijera en la STS de 18 de enero de 1996, el hecho de que tales operaciones no queden sujetas tampoco al IVA, pues existen operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al IVA. El ejemplo paradigmático que se vuelve a citar es el de la reventa de bienes usados, que no queda sujeta a IVA por la primera entrega de bienes del particular al empresario, pero donde no obstante el legislador ha establecido un régimen especial, sobre el que volveremos más adelante, que trata de mitigar el efecto de doble imposición que se produce al no haber podido el particular repercutir el IVA cuando vendió los objetos al empresario.

En contra de esta doctrina se han dictado también algunas sentencias, como la STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998 (NFJ059410) y la STSJ de Aragón de 1 de junio de 2010 (NFJ041267). Sin embargo, resultan bastante débiles para oponerse a la doctrina jurisprudencial anterior. La STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998, que es la única que versa expresamente sobre la cuestión de la compra de objetos de oro a particulares, realiza una interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD bastante particular porque se basa en que el propio TSJ propone sustituir el término «operaciones» empleado en el artículo 7.5 por el primero de los términos empleados en el artículo 7 del TRLITP y AJD, el de «transmisiones» para sostener así que «solo aquellas en que el sujeto agente de la transmisión, el *tradens*, sea un empresario o profesional actuando en el tráfico propio de su actividad mercantil» se consideran no sujetas al ITP y AJD. No podemos compartir esta forma de aplicación de la ley y mucho menos que esta constituya, como dice el Tribunal, una «exégesis literal del precepto transcrito puesto en su contexto con el contenido del propio artículo en el que se integra». El artículo 7.5 del TRLITP y AJD dice lo que dice y emplea «literalmente» el término «operaciones», que podría equivaler a transmisiones o adquisiciones, en función de la óptica que se adopte. Por otra parte, el TSJ de La Rioja justifica su aparta-

²⁰ «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».

miento respecto de la doctrina sentada por la STS de 18 de enero de 1996 con el argumento de que «por relevante que sea tal precedente, al no constituir doctrina jurisprudencial, tampoco vincula a este Tribunal»²¹. Y esta argumentación, en el momento actual, es difícilmente sostenible tras el reciente pronunciamiento del TS en su *Auto de 13 de noviembre de 2014* (NFJ058457), donde el Tribunal señala expresamente que sigue considerando vigente la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, «al reiterarse en otros pronunciamientos tales como las Sentencias de 15 y 16 de diciembre de 2011» y que ello constituye «doctrina legal», que hace improcedente el planteamiento del recurso de casación en interés de la ley, pues este «no puede utilizarse para reiterar la doctrina ya declarada»²².

3. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y LA RTEAC DE 8 DE ABRIL DE 2014

Respecto al problema que nos ocupa, la doctrina administrativa sostenida por la DGT, ha entendido lo siguiente:

1. Si la transmisión onerosa de bienes se ha efectuado por un particular, quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Onerosas del ITP y AJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido y de que este sea sujeto pasivo del IVA, ya que es la condición del transmitente la que determina si la operación cae en la órbita del IVA o en la modalidad de TPO del ITP y AJD [DGT, Consulta V1066/2011, 26 de abril (NFC041273)].
2. Cuando el titular de un negocio de compraventa de oro adquiere objetos y joyas de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista, o posterior comercio al por menor, la operación queda sujeta a la modalidad de TPO del ITP y AJD, con independencia de cuál sea la naturaleza del adquirente titular del negocio, ya sea otro particular o un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, siendo sujeto pasivo el adquirente de los objetos y joyas de oro [DGT, Consulta V0819/2012, 18 de abril (NFC044283)].

Sobre esta problemática existe también una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), dictada en unificación de doctrina, la *RTEAC de 8 de abril de 2014* (NFJ054139), que analiza dos cuestiones: 1.º Si este tipo de operaciones están sujetas o no al ITP y AJD en su modalidad de TPO. 2.º Si ante las dudas sobre el régimen tributario aplicable a estas operaciones, resulta preciso en este supuesto iniciar el procedimiento de coordinación entre las Administraciones tributarias del Estado y las comunidades autónomas a efectos de la determinación del tributo indirecto aplicable.

²¹ STSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998 (NFJ059410), FJ Sexto.

²² Vid. ATS de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), Razonamiento Jurídico Cuarto.

Respecto a la primera cuestión, el TEAC señala como punto de partida de la delimitación entre el IVA y el ITP y AJD, modalidad de TPO, que se debe partir «del carácter subsidiario y complementario» del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas respecto del IVA y ello se basa «en la primacía del Derecho comunitario, que regula el marco común del IVA en la Directiva 2006/112 dejando a la potestad tributaria de los distintos Estados la exigencia de otros tributos sobre el consumo siempre que no supongan una doble tributación respecto del ámbito imponible del IVA». Señalado esto, el TEAC analiza los hechos imponibles de ambos impuestos y llega a la conclusión de que «difieren los conceptos de entrega de bienes en IVA y transmisión en TPO en cuanto al alcance, pero coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar: ambos hechos imponibles parten de quien tiene el poder de disposición sobre el bien y decide transmitirlo». «En definitiva es la perspectiva del transmitente, el que realiza la acción de transmitir, la que configura el hecho imponible, con independencia de la condición de la persona que sea la destinataria o adquirente», una conclusión que el TEAC dice está basada «tanto en una interpretación inspirada en la literalidad de la norma, así como en la sistemática y en la evolución histórica de la configuración de ambos impuestos (arts. 96 de la Constitución y 3 del Código Civil)». El Tribunal no explica, sin embargo, por qué, de acuerdo con los criterios de interpretación de las normas recogidos en estos cuerpos normativos, ello deba ser necesariamente así.

Para continuar con los criterios de delimitación entre IVA e ITP, el Tribunal analiza la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, en virtud del cual se consideran no sujetas las transmisiones:

- Realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad.
- Las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

En el caso aquí estudiado, continúa el Tribunal, «la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada esta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad». El TEAC entiende que esta conclusión se desprende de los requisitos exigidos por la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de IVA para la sujeción de las entregas de bienes, siendo uno de ellos, que el transmitente, como persona que realiza la transmisión, sea empresario o profesional y lo transmita en ejercicio de tal, quedando además a la potestad tributaria de los Estados miembros el sujetar a otros impuestos indirectos las entregas no sujetas a IVA, como es el caso de las transmisiones realizadas por particulares. Sin embargo, el TEAC reconoce que en el caso español existe una particularidad en relación con las transmisiones realizadas por particulares a empresarios en el ejercicio de su actividad, que es cuando los bienes transmitidos sean vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, en los que el artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD exime del pago de TPO al adquirente que siendo empresario o profesional se dedica a su compra para su reventa. Pero en la medida en que se trata de una exención «no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales».

El TEAC finaliza, no obstante, con una reflexión a modo de *obiter dictum*, donde deja traslucir la falta de lógica impositiva del supuesto que nos ocupa y señala: «este Tribunal no quiere dejar de subrayar que en este supuesto el legislador no ha pretendido neutralidad fiscal. En efecto, en esta actividad de venta por los particulares de objetos usados de oro y otros metales, estos bienes 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, y vuelven otra vez a dicho circuito (...) Esta entrega ulterior, como hemos visto, no está sujeta al IVA, porque la ley excluye de su ámbito a los particulares pero sí queda gravada por TPO. El particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó. En algunos otros supuestos el legislador sí ha arbitrado medidas para conseguir la neutralidad fiscal en la reintroducción de bienes en el proceso productivo, lo que no ocurre con el presente caso: así se han previsto reglas especiales para los bienes inmuebles, para la chatarra, para los vehículos usados adquiridos por un empresario revendedor e incluso un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, del que de modo expreso están excluidos los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas)».

II. LA DELIMITACIÓN DEL SUPUESTO DE HECHO EN LAS COMPRAVENTAS DE ORO A PARTICULARES. RAZONES PARA SU NO SUJECCIÓN A TPO

Expuestos estos antecedentes, procede ahora emitir nuestro razonamiento sobre la interpretación de las diversas normas tributarias que entran en juego en el supuesto de hecho que nos ocupa, donde la interpretación sostenida por el TEAC tiene, a nuestro juicio, flancos importantes que nos impiden acoger su doctrina.

1. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO EN EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA Y DE LOS CRITERIOS DE DELIMITACIÓN ENTRE EL IVA Y EL ITP Y AJD

1.1. La primacía del IVA y la subsidiariedad del ITP. Las operaciones que corresponden al tráfico empresarial como ámbito objetivo de aplicación del IVA

La cuestión central que se plantea es la de saber si las operaciones de compra a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quien ostente la condición de empresario o profesional están sujetas o no al ITP y AJD en su modalidad TPO, lo cual exige analizar el ámbito de sujeción de este tributo y su campo de aplicación. En la medida en que es un impuesto indirecto que grava la realización de operaciones económicas, debe delimitarse su ámbito de aplicación con otros impuestos que dentro de nuestro Sistema Tributario también gravan operaciones

económicas, entre ellos, el impuesto indirecto por antonomasia, que es el IVA. En relación con ello, y como ya se ha señalado, «lo ideal es que cada tributo tenga un ámbito de aplicación material propio y específico, que no entre en colisión con otras figuras tributarias próximas, intentando que no haya espacios que den lugar a vacíos en la tributación y zonas secantes, que pueden llegar a provocar supuestos de nula o doble imposición»²³. Sin embargo, esto no siempre es sencillo y esta delimitación resulta especialmente conflictiva en el caso del IVA y el ITP y AJD. Al respecto, existe acuerdo generalizado en la doctrina y la jurisprudencia en que siendo ambos impuestos incompatibles entre sí, tiene preferencia el IVA sobre el ITP y AJD, teniendo este último un carácter subsidiario y complementario respecto del primero. Este primer criterio es consecuencia de la «vocación de universalidad del IVA», «en el sentido de que pretende gravar todas y cada una de las operaciones económicas realizadas en su ámbito territorial de aplicación»²⁴. También es consecuencia del carácter europeo del IVA, posiblemente el único impuesto de nuestro sistema tributario digno de tal nombre. En consecuencia, es preciso en primer lugar analizar la posible sujeción de la operación al IVA, por cuanto si entra dentro de su ámbito de aplicación este tiene primacía sobre cualquier otro impuesto de naturaleza indirecta. Ello se basa en la primacía del Derecho comunitario, que regula el marco común aplicable al IVA en la Directiva 2006/112/CE, si bien ha dejado a la libertad de los Estados miembros la regulación de otros tributos sobre el consumo siempre que no pongan una distorsión o una doble tributación respecto al mismo.

Como es de sobra conocido, el IVA tiene una triple modalidad de tributación por operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones. En el marco de las operaciones interiores, el artículo 4 de la LIVA sujeta al impuesto «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen». De forma que el hecho imponible en el caso de las operaciones interiores viene delimitado por dos elementos, objetivo y subjetivo: que se trate de una entrega de bienes o una prestación de servicios dentro del ámbito espacial de aplicación del impuesto y que ello sea realizado por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad.

En el caso que nos ocupa, las compras a particulares de objetos de oro, plata y joyería, pocas dudas caben de que evidentemente estamos ante una operación subsumible en el concepto de entrega de bienes, de acuerdo con la definición efectuada por el artículo 8.Uno de la LIVA, que se adecúa a lo previsto en el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, considerando como tal «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». De acuerdo con ello, el concepto de entrega de bienes en el IVA es un concepto amplio, que va más allá de la mera transmisión de la propiedad o de la mera titularidad jurídica sobre el bien, prescindiendo del cumplimiento de los requisitos

²³ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: Prólogo a la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 55.

²⁴ *Vid.* RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios...*, cit., pág. 83.

que para la transmisión de la propiedad establezca el Derecho civil de cada uno de los Estados miembros²⁵. Este concepto implica que la transmisión del poder de disposición sobre el bien puede tener lugar a través de cualquier título jurídico, y no exclusivamente mediante la compraventa, pero ninguna duda puede ofrecer que la compraventa es la forma jurídica por antonomasia para la transmisión de este poder de disposición.

El segundo elemento definidor del hecho imponible, el elemento subjetivo, lo constituye que estemos ante una operación efectuada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad profesional. Es en este punto en el que nos encontramos con uno de los puntos problemáticos que aparecen en las operaciones de compra de objetos de oro a particulares. Por una parte, como se señala en la STS de 18 de enero de 1996 y recogían las sentencias posteriores de los TSJ citadas, es evidente que las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas habitualmente por un empresario dedicado habitualmente a esta actividad y que se anuncia como tal constituyen actividades típicas de su tráfico mercantil, integrando la fase de *inputs* o de formación del coste o de «adquisiciones por compra», en la terminología jurídica, de su tráfico mercantil típico y habitual. En el ámbito de un Impuesto sobre el consumo «en cascada» como lo era el «Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas» establecido en España por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, este tipo de operaciones quedaban fuera de su ámbito de aplicación, produciendo así un efecto «en cascada» al no permitir la deducción de los impuestos pagados por los *inputs*, con lo que los impuestos indirectos exigidos en cada operación económica se van acumulando a todo lo largo del proceso productivo²⁶. Con la implantación del IVA este es precisamente uno de los problemas que se pretendía solucionar, permitiendo que los empresarios recuperen inmediatamente los impuestos satisfechos en las fases anteriores de producción a través del sencillo mecanismo de poderse los deducir de los impuestos que, a su vez, deben satisfacer por sus operaciones. Y ello, con independencia de que los impuestos soportados lo hayan sido por la adquisición de productos o materias primas o por la adquisición de bienes de inversión²⁷. Por lo que, en el ámbito del IVA, no se puede decir que los *inputs* o adquisiciones de mercaderías o materias primas queden fuera del ámbito de sujeción del impuesto.

Lo que ocurre es que para que la operación quede sujeta a IVA es necesario que el sujeto que realiza la entrega del bien sea un empresario o profesional y este elemento falta en este tipo de transmisiones efectuadas por un particular a un empresario o profesional. En ese sentido, ha de entenderse lo establecido al respecto por la doctrina administrativa²⁸. La exigencia de que la operación haya sido realizada por un empresario o profesional también es un requisito exigido

²⁵ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ya se pronunció al respecto en su Sentencia de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88 (NFJ000732), *Statssecretaris van Financiën*.

²⁶ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: Prólogo a la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios...*, cit., pág. 43.

²⁷ Véase nota anterior.

²⁸ DGT Consultas V1066/2011, de 26 de abril (NFC041273), y V0819/2012, de 18 de abril (NFC044283).

por la jurisprudencia comunitaria en la aplicación armonizada del IVA, que ha exigido imprescindiblemente dicha condición en quien ostente la posición de sujeto pasivo del IVA²⁹ y es evidente que tal circunstancia falta cuando la entrega de objetos de oro, plata o joyería es realizada por un particular que no tiene la condición de empresario o profesional. Sin embargo, al respecto habría que señalar aquí que en la legislación del IVA existen otros supuestos en que esta circunstancia ha sido sorteada por el legislador para salvar el principio básico estructural del IVA, el principio de neutralidad.

Así, por ejemplo, esta finalidad se ha conseguido a través de diversos mecanismos:

- a) Uno de ellos, lo constituyen los supuestos en que se ha considerado sujetos pasivos del IVA a sujetos que no realizan el hecho imponible, sino que son personas físicas o jurídicas, en todo caso empresarios o profesionales, que mantienen alguna relación con ellos. Son los casos denominados de «inversión del sujeto pasivo», en los que las personas gravadas por el IVA son los empresarios o profesionales destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Precisamente, esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido la utilizada para modificar la forma de tributación a efectos del IVA de las ventas de oro que se producen entre empresarios o profesionales que no constituyen oro de inversión y sí quedan, por tanto, sujetas al impuesto. Así, por ejemplo, en el siguiente eslabón de la cadena de producción del oro, cuando los lotes de chatarra de objetos de oro, previamente adquiridos a particulares, son vendidos a las empresas de fundición. Respecto a estas operaciones, la DGT modificó su doctrina desde el año 2011, conforme a la información recibida del sector, y actualmente considera aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, de modo que el sujeto pasivo del IVA en dichas entregas es el adquirente del oro o de los productos semielaborados de oro que supere ciertos niveles de pureza³⁰.
- b) Otro es el que subsiste en el *régimen especial de los bienes usados*, cuando estos sean transmitidos por un particular a un empresario o profesional para que proceda a su reventa, donde se arbitra una metodología que trata de evitar la piramidación del impuesto, ya que cuando el empresario revende los bienes no tendría, en el régimen ordinario del IVA, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en la reventa. Sin embargo, el oro queda excluido de este régimen especial, incluso aunque haya sido adquirido a un sujeto no empresario. La razón debe buscarse en la especialidad de este bien, ya que el oro pasa a formar parte de un nuevo proceso

²⁹ TJUE 1993, 76, Asunto C-193/91 (NFJ002858), *Finanzamt Muenchen III y Gerhard Mohsche* y STJUE de 8 de marzo de 2001, Asunto C-415/98 (NFJ010474), *Bakcsi*.

³⁰ Véase, entre otras, Consultas de la DGT V1199/2011, de 12 de mayo (NFC041401); V1205/2011, de 12 de mayo (NFC041438); V1207/2011, de 12 de mayo (NFC041451); V1762/2011, de 7 de julio, y V2147/2011, de 20 de septiembre (NFC042441).

de producción y deja de ser idéntico al producto del que derivaba para convertirse en la materia prima que luego es objeto de fundición o acuñación.

1.2. El principio de neutralidad en el IVA como principio básico estructural del impuesto y su aplicación al régimen especial de los bienes usados que se revenden

La importancia del principio de neutralidad como principio estructural sobre el que descansa el IVA fue ya puesta de relieve por LAURÉ, padre del impuesto, en 1969³¹. El principio de neutralidad exige que la carga tributaria ha de ser independiente de la longitud del proceso de transformación y comercialización de bienes y servicios y del número de sujetos pasivos que intervengan³². La preservación de este principio de neutralidad conduce a la necesidad de establecer regímenes especiales con relación a los bienes que se reintegran al circuito económico, lo que tiene lugar, por ejemplo, con los bienes usados, cuando sean transmitidos por un particular a un empresario o profesional para que proceda a su reventa. Al no estar la primera transmisión sujeta a IVA, por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible, cuando el empresario revende los bienes, no tendría, en principio, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en la reventa.

Desde la propuesta de la Sexta Directiva del IVA se pretendió el establecimiento de un régimen especial armonizado, en virtud del cual el empresario que adquiriera un bien usado para su reventa podría deducir el IVA que hubiera gravado dicho bien en fases anteriores. Como quiera que en esa primera fase no fue posible la armonización, se planteó muy tempranamente ante el Tribunal de Justicia la cuestión de si una legislación de un Estado miembro que obliga al pago íntegro del impuesto sobre el volumen de negocios en la entrega de bienes usados, sin tener en cuenta que los bienes han sido comprados a particulares y que han soportado ya una carga tributaria, era o no compatible con los principios del Derecho comunitario y contrario a un principio general de interdicción de las situaciones de doble imposición. Esto fue abordado por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (TJCE) de 5 de diciembre de 1989, Asunto C-165/88 (NFJ000680), *ORO Amsterdam Beer BV*, dictada a raíz de un conflicto suscitado por la compra por parte de la sociedad recurrente de determinados artículos propios de su tráfico a particulares, siendo posteriormente vendidos a terceras personas. En aquella decisión, el TJCE adoptó una postura ecléctica, reconociendo que todavía no existía armonización en Derecho comunitario, y que ante esa situación los Estados miembros eran libres para establecer o no disposiciones que corrigieran esta doble imposición. La larga gestación de la normativa comunitaria culminó con la promulga-

³¹ LAURÉ, M.: «Los fundamentos económicos del IVA», *Conferencia pronunciada en la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1969, Editorial de Derecho Financiero, 1969.

³² En este sentido se expresaba el artículo 2 de la primera Directiva comunitaria referente al IVA, aprobada por el Consejo el 11 de abril de 1967. *Vid.* PÉREZ HERRERO, L.: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», *Civitas, REDF*, núm. 88/1995, págs. 671-704.

ción de la Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas sobre el «Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», que partía de la consideración de que «el correcto funcionamiento de los mecanismos de aplicación del impuesto sobre el valor añadido exige que se adopte una normativa comunitaria **que permita evitar dobles imposiciones y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos**» (la negrita es nuestra)³³.

De este régimen quedaron excluidos del concepto de bienes usados o de ocasión aquellos que estuvieran integrados, total o parcialmente, por oro, platino o piedras preciosas, quedando las operaciones con las mismas excluidas del derecho a la deducción del IVA soportado, aunque no existe una plena coincidencia entre los bienes excluidos del derecho a deducción y el alcance objetivo del régimen especial de los bienes usados. Así privados de tal derecho, pueden acogerse al régimen especial, los tapices, las joyas y alhajas no confeccionados con oro, platino, piedras preciosas y perlas. Las entregas de dichos bienes se encuentran sujetas y exentas, conforme al artículo 20.Uno.25 de la LIVA. En estos casos, la doctrina también ha señalado que la no repercusión del IVA no impide la apreciación de una sobreimposición en razón del presumible «IVA residual» incorporado al coste de adquisición satisfecho por el sujeto pasivo revendedor³⁴.

Desde esta perspectiva podría apreciarse aquí un efecto contrario a la *Sexta Directiva*, en la medida en que una norma destinada a aliviar inicialmente un problema financiero, como es el régimen especial de los bienes usados, por mor de la exclusión de los objetos de oro, plata, platino y metales preciosos aboque finalmente a los sujetos pasivos de dichas operaciones a soportar un coste financiero total, que de otro modo podría ser un coste tributario reembolsable³⁵. El hecho de que el transmitente no pueda considerar la operación como sujeta al IVA y el nuevo propietario se vea obligado a tributar por el ITP y AJD, supone una clara penalización a la adquisición de este tipo de objetos, que no se produce en otros supuestos. Ello produce, indirectamente, un efecto contrario al artículo 17 de la Sexta Directiva, que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa y supone gravar al operador económico con el coste de un impuesto indirecto en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo³⁶.

En este sentido, a una conclusión contraria al artículo 17 de la Sexta Directiva del IVA llegó el TJCE analizando un supuesto bien distinto, en relación con la deducibilidad del IVA soportado por los sujetos que transmiten la totalidad o una parte autónoma de su patrimonio empresarial o

³³ Vid. Preámbulo de la directiva, DO núm. 1-60/16, de 3 de marzo de 1994.

³⁴ PÉREZ HERRERO, L.: «Una implicación...», cit., pág. 680.

³⁵ En este sentido, véanse las reflexiones de ALMUDÍ CID, J. M. en relación con el artículo 7.5 del TRLITP y AJD en «La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario. Propuestas de reforma del artículo 7.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido», en *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, I Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2006, pág. 426.

³⁶ STJUE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* [Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 (NFJ008483)], apartado 45, entre otros.

profesional en su Sentencia de 22 de febrero de 2001, relativa al caso *Abbey National plc* [Asunto C-408/98 (NFJ010200)]. Sin embargo, es interesante recordar lo señalado por el TJCE en aquella ocasión: «(...) los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no están directa e inmediatamente relacionados con una o varias operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a deducción. No obstante, **los costes de estos servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa.** En efecto, incluso en el caso de una transmisión de una universalidad total de bienes, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar dichos servicios, **los costes de estos deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de la empresa anterior a la transmisión».**

2. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE HECHO EN EL MARCO DEL ITP Y AJD

Como ya expusimos en el relato de los antecedentes, tanto el TS como los TSJ que han corroborado su doctrina han negado que exista una identidad absoluta entre el tráfico empresarial en su totalidad y el hecho imponible del IVA, de modo que pueden existir operaciones integrantes del tráfico empresarial no sujetas al IVA, que sin embargo tampoco están sujetas al ITP y AJD³⁷. No lo estarán aquellas operaciones que pese a no estar sujetas a IVA no puedan, de acuerdo con las normas reguladoras del ITP y AJD, subsumirse en el hecho imponible de este impuesto³⁸. También puede ocurrir que determinados supuestos u operaciones, pese a quedar incardinados en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, queden excluidos de su tributación a través de algunas de las exenciones previstas en la LITP y AJD, en su artículo 45, como la que resulta aplicable al supuesto de la venta de vehículos a motor. Técnicamente, la doctrina siempre ha insistido en la necesidad de distinguir escrupulosamente ambos supuestos, los de no sujeción y exención, a pesar de que el resultado práctico pueda ser idéntico, ya que si bien en el primer caso se trata de supuestos en que el hecho imponible no se ha realizado, en el segundo sí, aunque se excepcionan por el legislador. Como hemos tenido oportunidad de comprobar en la exposición de los antecedentes jurisprudenciales, ambas opciones se han aplicado por los Tribunales y la doctrina administrativa respecto al supuesto de las compras de oro a los particulares.

Así, aunque el supuesto que constituye objeto de nuestro análisis no goza de una exención específica prevista en el articulado de la LITP y AJD, se ha barajado si la existencia de esta laguna normativa podría suplirse por parte del intérprete y aplicador del Derecho a través de un proceso de interpretación analógica, a partir de una identidad de razón con el caso de la exención regulada en el artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD para la venta de vehículos usados³⁹. Por otra parte, la postura que subyace en la doctrina establecida por el TS en la manida Sentencia de 18 de enero de

³⁷ STS de 18 de enero de 1996 (NFJ004209); STSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de diciembre de 2003 (NFJ059415); STSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007 (NFJ026901).

³⁸ STS de 22 de octubre de 2002, rec. núm. 9039/1997 (NFJ013178).

³⁹ Véase a este respecto la RTEAC de 8 de abril de 2014 (NFJ054139).

1996 (NFJ004209) y apuntalada por las Sentencias de 15 (NFJ059422) y 16 de diciembre de 2011, es que este tipo de operaciones caen fuera del ámbito de aplicación del hecho imponible del ITP y AJD, por quedar subsumidas en la norma de no sujeción del artículo 7.5 de la LITP y AJD. Ambas opciones son opuestas, pues una supone la realización del hecho imponible y la otra no, pero sabemos que en la legislación fiscal existen muchos casos en donde ambas técnicas se confunden⁴⁰.

2.1. El supuesto especial de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para su reventa en el ITP y AJD: la intermediación

La existencia del régimen especial de bienes usados en el IVA no impidió que una parte sustancial del mercado de reventa pasara a materializarse en actuaciones formales de intermediación, no considerando la transmisión del bien al empresario revendedor. Ello tenía sentido por una reducción del coste fiscal, al evitar el devengo del ITP y AJD correspondiente a la entrega del particular al sujeto pasivo revendedor. Con la finalidad de poner coto a estas prácticas, las Leyes de 23 de diciembre de 1986 y 1987 modificaron el TRLITP y AJD estableciendo la exención de 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». Esta es la previsión normativa que hoy regula el artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD. Doctrinalmente existe plena coincidencia en señalar que mediante esta exención se trata de evitar la excesiva imposición sobre estas transmisiones, pues dado que los vehículos usados forman parte del activo circulante de tales empresas, su transmisión inmediata al tercer adquirente quedaría gravada por IVA sin que la empresa se pudiera deducir el ITPO satisfecho en la adquisición, en ausencia de exención⁴¹. O como ha señalado el propio profesor FALCÓN Y TELLA, es una exención que se explica y tiene su razón de ser en «evitar la distorsión que en otro caso produciría la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto, como TPO, que no sería deducible por el revendedor»⁴².

Es evidente que este mismo efecto es el que cabe apreciar que se produce en la actividad de compra de objetos de oro, plata y joyería a particulares por parte de empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad para su posterior reventa a otros empresarios o profesionales o a empresas fundidoras. La compra de estas mercaderías forma parte de sus adquisiciones, de su fase de formación del coste por lo que resulta contrario a lógica alguna entenderlas fuera de su tráfico mercantil, típico y habitual. En este caso, al quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto, si se entiende que estas compras entran dentro del ámbito del hecho imponible del ITP y AJD, razones de lógica

⁴⁰ En relación con ello véase ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw-Hill, 1999.

⁴¹ *Vid. Memento Práctico de Sucesiones y Transmisiones*, Francis Lefebvre, 2014, n.º 16.230.

⁴² FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, 2005, pág. 144.

fiscal aconsejarían que el legislador evite la distorsión que evidentemente produce la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto como el ITP y AJD en su modalidad de TPO, que no resulta deducible por el revendedor. Mientras tanto, ¿podría el órgano encargado de la aplicación del derecho extender esta exención por analogía como rechaza el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014? La respuesta a esta cuestión exige, a nuestro juicio, determinar dos cosas: 1) Si ello es jurídicamente posible en una norma tributaria de este tipo y 2) Si existe la suficiente identidad de razón entre ambos supuestos para dicha aplicación extensiva.

2.2. La analogía en Derecho tributario y la interpretación extensiva ante la exención del artículo 45.I B).17 de la LITP y AJD

Como es sabido, en algunos ordenamientos la analogía se prohíbe expresamente en materia tributaria. En el ordenamiento español, el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Pese a que la redacción del precepto coincide en lo fundamental con la de los anteriores artículos 23.3 y 24.1 de la LGT 1963, su ubicación supuso una novedad destacada por la doctrina pues obedeció al interés por aclarar «que la prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias». Así lo reconoció la propia *Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT*, con lo que debería reputarse en la actualidad claramente establecido que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía, en cuanto medio de integración de las normas, pero no el simple uso del argumento analógico o *argumentum a simili*, que entra en juego en el proceso de interpretación y aplicación del derecho⁴³.

A este respecto, debe señalarse que existe un amplio acuerdo en la doctrina en el sentido de entender que la LGT prohíbe la integración analógica, por razones relacionadas con la seguridad jurídica, pero no la analogía como argumento interpretativo, ni tampoco la denominada interpretación extensiva, a pesar de la frecuente confusión de la que han sido objeto en la jurisprudencia⁴⁴, en especial respecto de la interpretación de las normas de exención. Sin embargo, que la LGT no contiene una prohibición de la interpretación extensiva es algo que debiera hoy estar fuera de toda duda, porque los términos de la LGT no aluden a la actividad ni a los criterios para interpretar las normas, sino al resultado de esa tarea. En este sentido ha de entenderse la STS de 8 de junio de 1983 cuando señala que «resulta citado erróneamente el artículo 24 de la LGT, el cual no prohíbe «criterios amplios o extensivos», sino la analogía, de donde también resulta errónea la consecuencia de que las exenciones requieren una interpretación restrictiva»⁴⁵.

⁴³ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación de las normas tributarias», en VV. AA., *Entre la Ética, la Política y el Derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, Dykinson, 2008, vol. 1, pág. 1.207.

⁴⁴ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.207; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.ª T.: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 365.

⁴⁵ Cfr. STS de 8 de junio de 1983.

A la vista de estas consideraciones, es necesario señalar en este momento que no puede compartirse el argumento esgrimido por el TEAC en su *Resolución de 8 de abril de 2014* (NFJ054139), a propósito de la interpretación de la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD y su aplicación al caso de las compras de oro a particulares, pues a nuestro juicio el TEAC procede exactamente a no distinguir el ámbito de la prohibición por analogía y la interpretación extensiva. Así, tras declarar que «de conformidad con el artículo 14 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no cabría entenderla aplicable a un caso como el aquí discutido, pues no cabe extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales», dice que «considera no ajustada a derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque estos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad, por cuanto esta interpretación no responde a la regla de delimitación IVA-TPO». En este caso, más bien parece que el Tribunal excluye la interpretación extensiva respecto del ámbito de la norma de no sujeción del ITP y AJD, y esto no podemos compartirlo en absoluto.

A propósito de ello, conviene traer a colación las palabras de TARELLO cuando afirma que la norma ha de considerarse más bien como el «resultado» de la interpretación antes que el «presupuesto» de la actividad interpretativa. O dicho de otro modo, que la finalidad de la actividad interpretativa del Derecho o de la ley es deducir cuál es el sentido de la norma *más adecuado* a la regulación de una determinada situación o supuesto de hecho dentro, claro está, de los términos enunciados por el precepto legal. Sin dejarse arrastrar por prejuicios *interpretativos* que tratan de condicionar de modo apriorístico el resultado de la interpretación⁴⁶.

Con respecto a la prohibición de la analogía, y a pesar de que debe señalarse que ha sido acogida por la jurisprudencia y la doctrina administrativa con particular rotundidad, en especial respecto de las normas que consagran exenciones u otros beneficios fiscales, entre la doctrina tributarista hay autores que han cuestionado la «inconsistencia teórica» de esa prohibición, «pues las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición por analogía, ni esta puede derivar del principio de reserva de ley». Y que, muy al contrario, «la analogía puede ser, en ocasiones, un expediente idóneo para atender a las exigencias del principio de igualdad», a las que posiblemente no se haya prestado la debida atención por parte de la doctrina y jurisprudencia españolas, pese a que en numerosos fallos del Tribunal Constitucional pueda detectarse su presencia. En este sentido, algunos autores se han atrevido a señalar que «la analogía puede resultar un expediente idóneo para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no solo son equiparables desde el punto de vista de la capacidad contributiva manifestada sino, además, "semejantes" desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se pretende aplicar; de modo que su admisión en la integración de las normas tributarias aparecería fundada en las exigencias de la igualdad tributaria, ante la que posiblemente haya de ceder la garantía de certeza o seguridad jurídica que, en el fondo, late en la prohibición de analogía que el artículo 14 de la LGT continúa reflejando»⁴⁷.

⁴⁶ TARELLO, G.: *L'interpretazione della legge*, A. Giuffrè, Milano, 1980.

⁴⁷ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.210.

En esta línea, se ha señalado también que precisamente la prohibición de razonamiento análogo parece menos justificada cuando se trata de normas de exención o de incentivo con fines extrafiscales, porque en estos casos debería ser más fácil discernir la finalidad de la norma que permita identificar el sentido del mandato escondido detrás de su formulación lingüística, debiendo resultar más clara la extensión de ese mandato a casos cubiertos por la misma *ratio legis* por exigencias del principio de igualdad. Así, hay autores que se han mostrado favorables no ya a una interpretación extensiva (que entienden admitida *lege lata*) sino a una integración analógica de las normas que establecen exenciones e incentivos fiscales (que se propone *lege ferenda*)⁴⁸. A pesar de todo ello, y aunque la admisión de la interpretación extensiva a efectos del artículo 14 de la LGT puede hoy considerarse pacífica en la doctrina científica, lo cierto es que la jurisprudencia y la doctrina administrativa suelen negar la extensión del ámbito de las normas referidas en el artículo 14 de la LGT más allá de sus términos estrictos, negando la posibilidad de realizar una interpretación extensiva o analógica de las exenciones o bonificaciones fiscales. Este planteamiento no puede compartirse, porque no resulta acorde con las reglas de la hermenéutica, pues como dijera la SAN de 16 de octubre de 1987, reiterando una jurisprudencia constante a partir de la STS de 12 de diciembre de 1985 (NFJ000119), «no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando siempre que se cumpla la finalidad que la norma persigue». Precisamente por ello, la doctrina también ha llamado la atención sobre «la necesidad de prestar atención a los restantes criterios interpretativos y, dentro de ellos, al criterio teleológico, al que corresponde un papel fundamental en las tareas de interpretación»⁴⁹ como por otra parte se desprende del artículo 3.1 del Código Civil y como ha reconocido la jurisprudencia⁵⁰.

Sin embargo, no creemos que la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD pueda aplicarse por analogía al supuesto de las compras de oro a particulares, sencillamente porque entre ambos supuestos no existe una identidad de razón. La venta de vehículos usados puede verse como una actividad básicamente de intermediación, mientras que la actividad que realizan las entidades de compra de objetos de oro a particulares va más allá de la mera intermediación, pues una vez adquiridos los objetos y tras respetar los periodos de inmovilización exigidos por la normativa del sector, proceden a su desguace para separar el oro de otros metales y vender así los lotes de oro como materia prima a empresas de fundición o acuñación del metal. Es por ello que su actividad forma parte de la cadena de producción y transformación del oro y el producto que venden es bien distinto del que compraron a los particulares, por lo que el supuesto se diferencia sustancialmente de la venta de vehículos usados, aunque en ambos casos la compra de las mercaderías forma parte de sus costes productivos, de su fase de formación del coste.

⁴⁸ Así MOSCHETTI, F.: «Las exenciones fiscales como "normas límite" susceptibles de interpretación analógica», *HPE*, núm. 86, 1984. Sobre ello, véase también MARÍN BENÍTEZ, G.: «La analogía en Derecho Tributario», *RCyT*, CEF, núm. 350, 2012, págs. 124-125.

⁴⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 1.201; PÉREZ DE AYALA, J. L.: «La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español», en *MAEDF*, 1965, págs. 57-59; COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44, 1984, págs. 503-504.

⁵⁰ *Vid.* STS de 18 de octubre de 1978.

2.3. La interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 de la LITP y AJD y la subsunción de las compras de objetos de oro a particulares por empresarios o profesionales en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD

Es precisamente desde el punto de vista de los criterios de interpretación jurídica desde el que se debe cuestionar también la correcta incardinación del supuesto de hecho que nos ocupa en el ámbito del hecho imponible del ITP y AJD y la aplicación al mismo del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 de la LITP y AJD. Recordemos a este respecto el razonamiento mantenido por el TEAC en su *Resolución de 8 de abril de 2014* (NFJ054139). El TEAC analiza la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, en virtud del cual se consideran **no sujetas** las transmisiones:

- Realizadas por empresario o profesional, en ejercicio de su actividad.
- Las transmisiones sujetas a IVA como entrega de bienes o prestación de servicios.

Expuesto ello, concluye que «la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada esta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad».

Se trata de un razonamiento que no podemos compartir de acuerdo con los criterios de interpretación de las normas tributarias que están incorporados en nuestro ordenamiento tributario vigente. El artículo 12.1 de la LGT establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil que, como es sabido, dice que *las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*. Si la tarea de interpretación jurídica tiene una importancia crucial en el proceso de aplicación jurídica de la norma, el correcto empleo de los criterios de interpretación que aquí se recogen desempeña también un papel clave.

Así, aunque la interpretación de la norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD en un sentido literal pueda ofrecer algunas dudas respecto a la interpretación de la expresión «operaciones realizadas por empresarios o profesionales», su interpretación de acuerdo con «los antecedentes históricos y legislativos» del ITP y AJD pone de manifiesto que el ámbito de aplicación del ITP y AJD quedaba delimitado más por la naturaleza de la transacción realizada que por la condición de los sujetos intervinientes, deslindándose de otros impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo de bienes en función de cuál era la verdadera materia gravada⁵¹. En

⁵¹ Véase a este respecto la explicación ofrecida en la exposición de motivos sobre el objetivo de deslindar los impuestos indirectos que gravan «las operaciones propias de la actividad de las empresas» (Impuesto sobre el Tráfico de Empresas) y otros que recaen sobre «las transmisiones y actos más solmenes de la vida jurídica que no constituyan

función de ello, los antecedentes legislativos que dan lugar al establecimiento del ITP y AJD dan cuenta de la distinción entre tres tipos de exacciones para gravar la circulación y el consumo de bienes: en primer lugar, los impuestos que recaen sobre la circulación de bienes para su incorporación al patrimonio o para un uso duradero. En esta forma de exacción se dice, predomina más «la naturaleza de la operación que la condición de las personas que en la misma participan»; en segundo lugar, los impuestos que recaen sobre las operaciones que constituyen el tráfico normal de las empresas mercantiles; finalmente, los impuestos sobre los productos monopolizados y los que recaen sobre el alcohol, azúcar, achicoria y cerveza, que determinan una participación casi empresarial del estado. El ITP pertenece al primer grupo de exacciones, obedeciendo su implantación a la voluntad de separar la tributación indirecta en dos tributos, el ITP y AJD y el ya derogado IGTE, de acuerdo con el tipo de bien y la naturaleza de la transacción realizada, quedando reservado el ITP y AJD para las «operaciones de carácter patrimonial», que «no suelen ser repetidas por el mismo contribuyente en plazos breves» y que «no constituyen una operación standard, sino que cada una conserva sus características e individualidad propia»⁵².

Siguiendo con los criterios de interpretación, creemos que en este caso hay que prestar especial atención al **criterio teleológico**, que debe jugar un papel fundamental para superar los resultados de la interpretación literal ya que «la interpretación de la norma debe tener en cuenta fundamentalmente su espíritu y finalidad»⁵³. Porque si se parte de que la ley es un instrumento para alcanzar un fin o determinados fines, debe concluirse necesariamente que la norma debe interpretarse de modo que se alcance el fin o los fines que la norma persigue⁵⁴. Desde este punto de vista, y sin obviar que la actividad interpretativa es una actividad jurídica y jurídicos por tanto han de ser los criterios que se utilicen para llevar a cabo la interpretación, es necesario también señalar que en esa tarea deberán incorporarse «los datos o connotaciones derivados de la observación económica de la realidad», no por la vía de una superada «interpretación económica» de las normas tributarias, sino por la vía de la argumentación teleológico finalista⁵⁵. Las normas tributarias, además de su finalidad primaria, que es allegar recursos para financiar el gasto público, tienen también otras finalidades «secundarias», que se identifican con el modo en que el legislador o la ley quieren repartir la carga tributaria entre todos los obligados a soportarla. Y estos criterios

manifestación de una actividad profesional habitual» (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

⁵² Conforme señalaba el Informe del Instituto de Estudios Políticos adjunto al *Memorandum sobre la Reforma del Sistema Tributario Español*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1963.

⁵³ Vid. STS de 18 de octubre de 1978. En el mismo sentido, STS de 25 de enero de 1983.

⁵⁴ Es la construcción sostenida por el ilustre tributarista alemán, K. TIPKE en distintos trabajos, entre ellos, *Steuerrichtsordnung*, Band III: Förderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtshütz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln, Dr. Otto Schimdt, 1993, págs. 1.240-1.241. Vid. BÁEZ MORENO, A.: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona, 2009, págs. 86-87.

⁵⁵ Siguiendo la argumentación desarrollada por la profesora COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44/1984, pág. 494 y ss. En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J y RUIZ ALMENDRAL, V.: «La aplicación...», cit., pág. 120»;

de reparto son tan necesarios y útiles a efectos interpretativos como pueden serlo las finalidades propias, por ejemplo, de las normas administrativas. Y aunque, en ocasiones, puede resultar difícil determinar cuál es la finalidad secundaria de las normas tributarias, para ello deben servir también el resto de criterios de interpretación, que se configuran como auxiliares del teleológico.

Centrándonos en el análisis del supuesto de hecho que nos ocupa, la compraventa de objetos de oro, plata y joyería a particulares para su reventa y su sujeción o no al IVA o al ITP y AJD, es evidente que la finalidad prioritariamente recaudatoria de un impuesto como el IVA o el ITP y AJD, poco pueden aportar al proceso de interpretación. Pero lo que debe buscarse son las otras finalidades secundarias perseguidas por el legislador con estos dos impuestos indirectos.

El establecimiento del IVA obedece a la intención de implantar un impuesto universal sobre el tráfico empresarial o profesional que sea neutral, en donde la carga tributaria sea independiente de la longitud del proceso de transformación y comercialización de los bienes y servicios y del número de sujetos pasivos que intervengan en él. Precisamente para salvaguardar esta finalidad de neutralidad, el legislador se ve obligado a establecer regímenes especiales en determinados casos en que existen bienes que han salido del proceso o circuito de producción/distribución y vuelven otra vez a dicho circuito a través de un particular no sujeto al IVA que se los transmite a un empresario o profesional, es el caso, por ejemplo, del régimen especial de los bienes usados, del que se excluye al oro, por su especialidad. Esta exclusión no puede entrañar per se que las compras de oro a particulares tributen por TPO, porque entonces por efecto de esa exclusión se aboca a los empresarios adquirentes a soportar un coste financiero total que de otro modo podría ser un coste tributario reembolsable.

Porque lo que resulta indudable, como razonaba el TJUE en su Sentencia de 22 de febrero de 2001, caso *Abbey National plc* [Asunto C-408/98 (NFJ010200)], es que en este caso los costes de la compra de estos objetos «forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa»⁵⁶, debiendo considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica que desarrollan los empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad. Tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica desarrollada por estos empresarios o profesionales revendedores en su conjunto, por lo cual deberían ser deducibles sin trabas de ninguna clase. Ello, de acuerdo con una extensa jurisprudencia comunitaria que, de acuerdo con el régimen de la deducción de IVA, regulado en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, en donde se afirma que el derecho a deducir forma parte indisoluble del mecanismo aplicativo del IVA y no puede limitarse, pues mediante él se pretende garantizar la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este impuesto. Así se ha declarado por el TJUE en repetidas ocasiones, señalando en este sentido, que el régimen de deducciones, al tener como finalidad liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, garantiza la perfecta neutralidad del impuesto⁵⁷. Esta neutralidad, y el derecho del empresario o profesional

⁵⁶ Vid. STJUE de 22 de febrero de 2001 [C-408/98 (NFJ010200)].

⁵⁷ Afirmaciones de este tenor se contienen, por ejemplo, en las SSTJUE de 14 de febrero de 1985, Asunto C-268/83, *Rompelman*; 18 de diciembre de 1997, Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96 (NFJ005729),

a deducirse los costes de sus operaciones económicas, se rompe cuando en un supuesto como el que nos ocupa, al no poder considerar la primera transmisión como sujeta al IVA, se quebranta la cadena de deducciones del IVA, aplicándose un concepto como TPO que no resulta deducible por el revendedor. Este efecto no puede reputarse directamente contrario al sistema común del IVA, en la medida en que el supuesto de hecho queda fuera del IVA, pero evidentemente genera una distorsión fiscal pues supone gravar al operador económico con el coste de los bienes adquiridos en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo.

En un caso similar, si bien no idéntico, como es el caso de las adquisiciones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando su adquirente sea un empresario o profesional dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa, el legislador no ha dudado en establecer una exención en el ITP y AJD [art. 45.I B).17 LITP y AJD]. Y esta exención obedece precisamente al objetivo de evitar que la adquisición de bienes que se integran en el activo circulante de estas empresas quede gravada por un impuesto como TPO, que tiene un carácter subordinado y complementario al IVA, y no puede ser objeto de deducción cuando se transmiten los bienes al tercer adquirente y esa transmisión sí queda sujeta a IVA.

Por tanto, una aplicación de estos criterios de interpretación, basada en los antecedentes históricos y legislativos que inspiraron la regulación del ITP y AJD y en el espíritu y finalidad que tuvo el establecimiento de este impuesto frente al Impuesto para regular el Tráfico de las Empresas, conduce a la conclusión de que la intención de legislador fue dejar al margen del gravamen sobre TPO todas las transmisiones que se lleven a cabo «en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional», de forma ordinaria, al margen de la condición de los sujetos intervinientes en esas operaciones. Al mismo tiempo, el establecimiento del IVA obedece a la intención de implantar un impuesto universal que grave todas las entregas de bienes que realicen empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y por ello se modificó la redacción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD, con un tenor muy similar al que tiene hoy en la actualidad, con una doble exclusión: «No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del

Molenheide y otros; 15 de enero de 1998, Asunto C-37/95 (NFJ005928), *Ghent Coal Terminal*; 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98 (NFJ009256), *Midland Bank plc*; 8 de junio de 2000, Asunto C-396/98 (NFJ045618), *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR*; 8 de junio de 2000, Asunto C-400/98 (NFJ009297), *Brigitte Breitsohl*; 19 de septiembre de 2000, Asuntos C-177/99 (NFJ009629) y C-181/99, *Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, antes Sanofi Winthrop SA*; y 22 de febrero de 2001, C-408/98 (NFJ010200), *Abbey National plc/Commissioners of Customs & Excise*; 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02 (NFJ021677), *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, y Commissioners of Customs & Excise*; 6 de marzo de 2008, Asunto C-98/07 (NFJ027751), *Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S y Skatteministeriet*; 10 de julio de 2008, Asunto C-25/07 (NFJ029153), *Sosnowska*; 23 de abril de 2009, Asunto C-74/08 (NFJ032521); 15 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09 (NFJ037842), *X Holding BV y Staatssecretaris van Financiën (C-538/08)*, y *Oracle Nederland BV e Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09)*; 22 de abril de 2010, Asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08 (NFJ037919), *Staatssecretaris van Financiën y X (Asunto C-536/08)*, *fiscale eenheid Facet BV / Facet Trading BV (Asunto C-539/08)*; 22 de diciembre de 2010, Asunto C-277/09 (NFJ041071), *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs y RBS Deutschland Holdings GmbH*. Así se ha puesto también de relieve desde la perspectiva interna del Derecho español por, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007, recurso de casación 4156/2002 (NFJ026825); recurso de casación para la unificación de doctrina 226/2004, de 29 de septiembre de 2008.

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».**

A la luz de este precepto, la compra de objetos de oro a particulares por parte de empresarios o profesionales para su posterior venta, normalmente a empresas de fundición, a pesar de estar no sujetas a IVA, no pueden entenderse sujetas a TPO porque no pueden entenderse subsumidas en el hecho imponible del ITP y AJD, al ser *operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el marco de su actividad*. Son operaciones de adquisición de mercaderías que forman parte del activo circulante de sus empresas, de sus *inputs* en la terminología económica, como dijera ya el TS, por lo que no pueden considerarse operaciones ajenas al «ejercicio de su actividad profesional». Partiendo del espíritu y finalidad del ITP y AJD, este tipo de operaciones no puede subsumirse en el ámbito del tráfico civil de bienes sujeto a gravamen en este impuesto, **porque el hecho imponible del ITP y AJD no está constituido tanto por las transmisiones, pese a la denominación legal del impuesto, cuanto por las adquisiciones onerosas**. La capacidad económica que se quiere gravar es la manifestada por el adquirente porque lo que se quiere gravar no es la transmisión sino la adquisición. Como ha señalado el profesor FALCÓN Y TELLA, «ello es así como consecuencia de la capacidad contributiva relativa, ya que este principio exige que los impuestos indirectos se exijan al adquirente, que es quien manifiesta capacidad económica»⁵⁸. De acuerdo con este sistema, es a todas luces contrario al **principio de capacidad económica** relativa gravar mediante este impuesto una operación que forma parte de una cadena de producción y distribución de bienes, sin que en el momento de la transmisión al tercer adquirente, que queda gravada por el IVA, el empresario o profesional pueda deducirse el ITPO satisfecho en la adquisición. Por ello, cabría incluso sostener que la no inclusión de este supuesto en el ámbito de sujeción del ITP y AJD **es también una interpretación conforme con la Constitución y, en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en relación con la capacidad económica**⁵⁹, pues la capacidad económica es el fundamento y la medida de la igualdad en la imposición, como ya ha señalado nuestro Tribunal Constitucional en su STC 46/2000 (NFJ008490) y obliga al legislador a modular la carga del contribuyente en razón o función de su capacidad económica⁶⁰.

Como corolario, querríamos terminar recordando algunas de las duras críticas que se han vertido desde la doctrina a los impuestos sobre el tráfico patrimonial de carácter nacional, como el ITP y AJD, de los que se ha dicho: «Los impuestos indirectos sobre el tráfico no empresarial son el residuo de un sistema tributario decimonónico donde los impuestos personales sobre la renta no ha-

⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...* cit., pág. 36.

⁵⁹ Siguiendo así una interpretación de las normas fiscales «conforme a la Constitución», como la defendida en Alemania por el profesor BIRK. *Vid.*, BIRK, D.: «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschaft* 1990, pág. 305.

⁶⁰ Sobre ello, en profundidad, véase RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 101 y ss.

bían cobrado carta de naturaleza, no existía impuesto sobre el patrimonio y el tráfico mercantil no había alcanzado el desarrollo que tiene en una sociedad industrial. No es extraño, pues, que en su ámbito se planteen difíciles problemas de calificación de hechos imponible en los que el debate se polariza en torno a frías exégesis puramente literalistas, más atentas al juego de las palabras y a sus imaginarios matices, que a la justicia que debe latir en el fondo de toda opinión en Derecho»⁶¹.

III. LA COMPRA DE OBJETOS DE ORO A PARTICULARES EN EL MARCO DE LA REGULACIÓN DEL ORO EN EL IVA Y EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL ORO DE INVERSIÓN

Es preciso, por último, hacer una breve exposición sobre la regulación específica del oro a efectos del IVA, a fin de conocer cuál es el marco fiscal en el que se integran las operaciones de compra de oro a particulares cuya tributación estamos examinando que, como ya hemos señalado, constituyen un primer momento o eslabón de la cadena de producción del oro. Su actividad consiste en la compra de oro a particulares y su posterior reventa a las empresas fundidoras de los «lotes de chatarra» de oro, una vez respetados los periodos de inmovilización de los objetos adquiridos que exige la normativa del sector. El producto resultante, una vez concluido el proceso de desguace, son lotes de oro que se venden a empresas de fundición o acuñación que, por sus características objetivas no están destinados al consumo final sino a emplearse como materia prima de un nuevo proceso productivo. El resultado de este proceso productivo puede ser oro fino de uso industrial u oro de inversión, que tiene un peso distinto⁶². Como señalábamos al comienzo de este trabajo, el oro de inversión, en consonancia con su consideración de activo financiero, ha sido objeto de protección por la normativa comunitaria y goza de un régimen especial en el IVA, de acuerdo con la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998, que pretende fomentar la inversión en este activo financiero en la UE. De acuerdo con este doble destino del oro, en el IVA se contienen dos regulaciones diferentes para las entregas de oro:

- A) El régimen de las entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas, destinado a ser materia prima y no considerado oro de inversión

Estas operaciones, tal y como ha señalado la DGT en Consulta V0376/2012, de 21 de febrero (NFC043815), están sujetas y no exentas del IVA, siendo sujeto pasivo del impuesto las empresas fundidoras especializadas en fundir el oro. Ello, conforme a la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno 2.º b) de la LIVA, que establece que serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se efectúen las operaciones su-

⁶¹ SIMÓN ACOSTA, E.: «La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», *RDFHP*, núm. 200, 1989, pág. 479.

⁶² *Vid. Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre, 2014, núm. 7005 y ss.

jetas a gravamen cuando se trate de «entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas»⁶³. Hasta fecha reciente, la doctrina de la DGT era considerar que en las entregas de lotes de chatarra de oro a las empresas fundidoras eran sujetos pasivos del IVA los empresarios o profesionales transmitentes⁶⁴. Sin embargo, la actual doctrina de la DGT, mantenida desde el año 2011⁶⁵, consiste en considerar sujeto pasivo del IVA en estas entregas a las empresas fundidoras adquirentes, dado que el producto resultante no se considera apto para el consumo final. Estas operaciones tributan al tipo general.

Respecto a las operaciones sujetas, la DGT ha matizado:

- Que estará igualmente sujeta y no exenta al impuesto la prestación de servicios consistente en la fundición y refinado de la chatarra de oro, y el sujeto pasivo en este caso será el prestador de los servicios, esto es, la empresa fundidora.
- Que estará igualmente sujeta y no exenta del IVA, el supuesto en el que la empresa de compraventa venda y facture una parte de los productos transformados de su propiedad resultantes de los trabajos mencionados en el apartado anterior a la empresa de fundición que le ha realizado tales trabajos. Tal entrega también constituirá una operación sujeta y no exenta de IVA siendo sujeto pasivo la empresa de fundición.

B) El régimen especial del oro de inversión

Este régimen es aplicable desde el 1 de enero de 2000, a raíz de su armonización comunitaria por la Directiva 98/80/CE y supone aplicar al oro de inversión un régimen de exención análogo al de otras inversiones financieras, autorizando, además, determinadas deducciones para equiparar la tributación de las entregas y de las importaciones. A efectos de la aplicación de este régimen especial, se consideran oro de inversión:

- a) Los lingotes y láminas de oro, de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso sea de los admitidos en los mercados de lingotes (12,5 kg; 1 kg; 500, 250, 100, 50, 20, 10, 5, 2,5 y 2 g; 100, 10, 5, 1, 0,5 y 0,25 onzas; 10, 5 y 1 tael y 10 tolas). Los mercados de lingotes admiten las siguientes tolerancias: para los lingotes de 12,5 kg se aceptan aquellos cuyo contenido en oro puro oscile entre 350 y 430 onzas; para

⁶³ Por su parte, el artículo 24 ter del RIVA delimita los conceptos de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro: «el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final».

⁶⁴ Así, Consultas de la DGT V1214/2009, de 25 de mayo (NFC033117); V0556/2010, de 22 de marzo (NFC037724); V0462/2011, de 25 de febrero (NFC040562).

⁶⁵ Consultas de la DGT V1199/2011, de 12 de mayo (NFC041401); V1205/2011, de 12 de mayo (NFC041438); V1762/2011, de 7 de julio (NFC042057) y V2147/2011, de 20 de septiembre (NFC042441).

los restantes pesos, se admiten las piezas cuyos pesos reales no difieran de los indicados anteriormente en más de un 2%.

b) Las monedas de oro que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.
- Que hayan sido acuñadas después del año 1800.
- Que sean o hayan sido monedas de curso legal en su país de origen.
- Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80% al valor de mercado del oro contenido en ellas.

El régimen especial es, fundamentalmente, un régimen de exención sin derecho a deducción del IVA soportado; esto es, un **régimen de exención limitada**, análogo al de otras inversiones financieras, dado que estas entregas de oro tienen la condición de activo financiero. Ello implica que la LIVA establece la no deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se utilizan en las entregas de oro de inversión exentas, aunque autoriza determinadas deducciones. Es una característica de este régimen especial, que tiene por finalidad equiparar las entregas interiores y las importaciones, ya que en estas el oro de inversión se adquiere sin IVA. En efecto, el oro adquirido a empresarios no comunitarios y que es objeto de importación en la UE no lleva incorporado impuesto alguno, pues a la salida del país de origen se aplica la exención plena propia de la exportación y la importación en la UE está, asimismo, exenta del IVA. Las entregas interiores en la UE de oro de inversión están también exentas del IVA, pero al ser la exención limitada, ello supone, si no se aplica ninguna corrección, un impuesto «remanente» o «implícito» que encarece el precio del oro⁶⁶.

La normativa del IVA sobre el proceso de producción del oro, armonizada a nivel comunitario por la Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998, tiene como objetivo neutralizar al máximo la carga impositiva del IVA para favorecer la producción e inversión del oro en el marco de la UE, lo que se consigue mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y mediante el régimen de exención del oro de inversión, sometiendo a gravamen únicamente el oro de uso industrial. En este marco, es evidente que la irrupción de un impuesto indirecto como el ITP en su modalidad de TPO para gravar un eslabón de esta cadena productiva, si bien no puede reputarse directamente contrario al IVA porque cae fuera de su regulación, viene a romper con los objetivos perseguidos por esta regulación comunitaria, introduciendo una distorsión que sí es directamente contraria a la finalidad pretendida, desde un principio, por la *Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998*, sobre el oro de inversión. Ello puede tener, en consecuencia, unos efectos sobre el mercado comunitario del oro claramente contrarios a los objetivos perseguidos por la Directiva⁶⁷.

⁶⁶ Vid. *Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre, 2014, núm. 4425.

⁶⁷ Que lo eran ya desde la Propuesta de «Directiva oro de inversión», DOC 302 de 19 de noviembre de 1992, donde el sistema entonces propuesto por la Comisión para minorar la tributación del mercado del oro no llegó a implantarse,

IV. CONCLUSIONES

1. La pretensión de algunas Administraciones autonómicas de someter a gravamen por TPO las compras de objetos de oro a particulares por empresarios dedicados habitualmente al ejercicio de esta actividad debe ser sometida a una profunda revisión en la medida en que estas operaciones se enmarcan en la cadena de producción y comercialización del oro de inversión, que es un mercado regulado a nivel comunitario y tiene regulación especial armonizada en el IVA. Al mismo tiempo, al constituir estas compras actividades típicas del tráfico mercantil de estos empresarios o profesionales, su pretendida tributación por TPO también ofrece serias dudas desde el punto de vista de la coherencia interna de nuestro Sistema Tributario, que arbitra un reparto de la tributación indirecta entre el IVA y el ITP y AJD. El reciente pronunciamiento del TS sobre este asunto en su Auto de 13 de noviembre de 2014 (NFJ058457), inadmitiendo un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Junta de Andalucía contra la STSJ de Andalucía de 26 de marzo de 2014 (NFJ058461), lejos de zanjar la polémica, la reaviva, en la medida en que reafirma la posición del Tribunal en este asunto, que es diametralmente contraria a la doctrina sentada por la DGT y el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014 (NFJ054139).
2. El análisis de esta cuestión debe partir de las reglas de delimitación de los dos grandes impuestos indirectos que gravan el tráfico de bienes en España, el ITP y AJD y el IVA. La primera regla que preside las relaciones entre ambos tributos es la preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD, por lo que debe analizarse en primer lugar la sujeción de estas operaciones al IVA. Las compras de objetos de oro, plata, platino y joyería que realizan los empresarios dedicados habitualmente a esta actividad es evidente que constituyen actividades típicas de su tráfico mercantil, integrando la fase de *inputs* o de formación del coste o de «adquisiciones por compra». En el ámbito de aplicación del IVA, como impuesto indirecto universal que sustituyó los anteriores impuestos indirectos «en cascada», estos *inputs* entran dentro de las operaciones económicas gravadas, en la medida en que el IVA pretende establecer un sistema que permita a los empresarios recuperar los impuestos satisfechos en las fases anteriores de producción, con independencia de que lo hayan sido por la adquisición de productos o de bienes de inversión. Lo que ocurre es que para que la operación quede sujeta a IVA es necesario que el sujeto que realiza la entrega del bien sea un empresario o profesional a efectos del IVA, requisito exigido también por la jurisprudencia comunitaria. Es evidente que tal circunstancia falta cuando la entrega de objetos de oro, plata o joyería es realizada por un particular que no tiene la condición de empresario o profesional,

pero el CES llegó a proponer «un gravamen de tipo cero» para las transmisiones de oro no transformado, evidenciando el propósito fundamental de eliminar al máximo la tributación del oro. *Vid.* Dictamen del CES a la Propuesta de la Comisión, doc. Com (92)441, de 28 de abril de 1993.

faltando así el elemento subjetivo del hecho imponible a efectos del IVA para poder entender realizado su hecho imponible.

3. No obstante, en la legislación del IVA existen otros supuestos en que esta circunstancia ha sido sorteada por el legislador para salvar el principio básico estructural del IVA que es el principio de neutralidad. Son, por ejemplo, algunos casos de «inversión del sujeto pasivo», en los que las personas gravadas por el IVA son los empresarios o profesionales destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Precisamente, esta regla de inversión del sujeto pasivo ha sido la utilizada para modificar la forma de tributación en el IVA de las ventas de oro que se producen entre empresarios o profesionales y que no constituyen oro de inversión. Otro ejemplo con esta finalidad es el *régimen especial de los bienes usados*, previsto con relación a los bienes que se reintegran al circuito económico, en donde al no estar la primera transmisión sujeta a IVA, por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible, cuando el empresario revende los bienes, no tendría, en principio, derecho a practicar deducción alguna, lo que supondría la acumulación del IVA todavía incorporado al valor del bien al IVA devengado en su reventa. De este régimen, quedan excluidas sin embargo las operaciones con oro, incluso aunque el oro haya sido adquirido a un sujeto no empresario, lo que refuerza la convicción de que las operaciones con oro revisten una especialidad que se quiere reflejar en su tratamiento fiscal. También es cierto que el oro que es comprado a particulares no es revendido tal cual, sino que previo proceso de desguace, pasa a formar parte de un nuevo proceso productivo, que es el de fabricar y comercializar oro industrial u oro de inversión.
4. La misma lógica fiscal, de preservación del principio de neutralidad en el caso de los bienes que se reintegran al circuito económico, inspiró también el establecimiento de la exención de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera en el ITP y AJD «cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa», en el artículo 45.I B).17. Es una exención que tiene su razón de ser en evitar la distorsión que en otro caso produciría la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto, como TPO, que no sería deducible por el revendedor. El mismo efecto que cabe apreciar en la actividad de compra de objetos de oro, plata y joyería a particulares por parte de empresarios o profesionales que se dedican habitualmente a esta actividad. Al quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA por faltar el elemento subjetivo del hecho imponible de este impuesto, el sistema tributario debe evitar la distorsión que evidentemente produce la ruptura de la cadena de deducciones del IVA y la aplicación de un concepto como el ITP y AJD en su modalidad de TPO, que no resulta deducible por el revendedor.
5. En ausencia de una exención expresa, el órgano encargado de la aplicación del derecho puede cuestionarse la posible interpretación extensiva por analogía de esta exención en el ITP y AJD al supuesto de las compras de oro a particulares. Partiendo de la consideración de que el artículo 14 de la LGT prohíbe la analogía, en cuanto medio de integración de las normas, pero no el simple uso del argumento analógico o *argu-*

mentum a simili, que entra en juego en el proceso de interpretación y aplicación del Derecho, este puede resultar un expediente idóneo en un supuesto como el que nos ocupa para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no solo son equiparables desde el punto de vista de la capacidad contributiva manifestada sino, además, «semejantes» desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se pretende aplicar. Sin embargo, no creemos que la norma de exención del artículo 45.I B).17 del TRLITP y AJD pueda aplicarse por analogía al supuesto de las compras de oro a particulares, sencillamente porque entre ambos supuestos no existe una identidad de razón. La venta de vehículos usados puede verse como una actividad básicamente de intermediación, mientras que la actividad que realizan las entidades de compra de objetos de oro a particulares va más allá de la mera intermediación.

6. Todo ello, sin embargo, no determina per se que estas operaciones queden dentro del ámbito de sujeción del ITP y AJD, pues para ello se hace preciso determinar si quedan subsumidas en el ámbito del hecho imponible del impuesto a partir de una correcta interpretación de las normas que en sentido positivo (art. 7 LITP y AJD) y en sentido negativo (art. 7.5 LITP y AJD) delimitan el hecho imponible de este impuesto. Esta interpretación debe hacerse basándose en todos los criterios de interpretación jurídica, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 de la LGT señala el artículo 3.1 del Código Civil. Desde la utilización conjunta de estos criterios, aunque la interpretación de las norma de no sujeción del artículo 7.5 del TRLITP y AJD en un sentido literal pueda ofrecer algunas dudas respecto a la interpretación de la expresión «operaciones realizadas por empresarios o profesionales», su interpretación de acuerdo con «los antecedentes históricos y legislativos» del ITP y AJD, pone de manifiesto que el ámbito de aplicación del ITP y AJD quedaba delimitado más por la naturaleza de la transacción realizada, que por la condición de los sujetos intervinientes, deslindándose de otros impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo de bienes en función de cuál era la verdadera materia gravada

Asimismo, desde el punto de vista del criterio teleológico, del espíritu y finalidad del ITP y AJD, este tipo de operaciones no pueden subsumirse en el hecho imponible del ITP y AJD porque ello no resulta congruente con el objeto-fin del impuesto, que es gravar el tráfico civil de bienes. Por ello, no podemos compartir tampoco el razonamiento esgrimido por el TEAC en su Resolución de 8 de abril de 2014 (NFJ054139) cuando dice que es la perspectiva del transmitente la que configura el hecho imponible del ITP y AJD. En realidad, pese a su definición legal, el hecho imponible del ITP y AJD no está constituido tanto por las transmisiones, cuanto por las adquisiciones onerosas, ya que la capacidad económica que se quiere gravar es la manifestada por el adquirente porque lo que se quiere gravar no es la transmisión sino la adquisición. De acuerdo con ello, la no inclusión de este supuesto en el ámbito de sujeción del ITP y AJD es una interpretación conforme con la Constitución y, en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en relación con la capacidad económica.

7. Al mismo tiempo, se debe tener muy en cuenta el distinto régimen aplicable a las operaciones económicas que integran el siguiente eslabón de la cadena, las consis-

tentes en la entrega del oro desguazado en forma de «chatarra de oro» por parte de estos empresarios o profesionales que las han adquirido a particulares a las empresas fundidoras y cuyo producto resultante puede ser el oro fino de uso industrial o el oro de inversión. En ambos casos, las entregas quedan sujetas al IVA, bajo una doble modalidad: 1. Están sujetas y no exentas del IVA, cuando se trate de «entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro de ley igual o superior a 325 milésimas», siendo sujeto pasivo del impuesto las empresas fundidoras especializadas en fundir el oro. Ello, conforme a la regla de inversión del sujeto pasivo establecida en el artículo 84.Uno.2.º b) de la LIVA. 2. Están exentas cuando se trate de entregas de oro de inversión, a raíz de su armonización comunitaria por la Directiva 98/80/CE con un régimen fiscal análogo al de otras inversiones financieras. En ambos casos, la regulación del IVA ha pretendido neutralizar al máximo la carga impositiva de estas operaciones.

En este marco, es evidente que la irrupción de un impuesto indirecto como el ITP en su modalidad de TPO para gravar el primer eslabón de esta cadena productiva, si bien no puede reputarse directamente contrario al IVA porque cae fuera de su regulación, rompe con los objetivos perseguidos por esta regulación comunitaria, introduciendo una distorsión que sí es directamente contraria a la finalidad pretendida, desde un principio, por la Directiva 98/80/CE, de 12 de octubre de 1998, sobre el oro de inversión. Ello puede tener, en consecuencia, unos efectos sobre el mercado comunitario del oro que sí sean claramente contrarios a los objetivos perseguidos por la Directiva.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. [2006]: «La fiscalidad indirecta de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y su incompatibilidad con el derecho comunitario. Propuestas de reforma del artículo 7.1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido», en *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, I Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.
- BÁEZ MORENO, A. [2009]: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Pamplona.
- BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.ª T [1987]: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante.
- BIRK, D. [1990]: «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschaft*.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2005]: «El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el IVA: cuestiones sustantivas, procedimentales y formales», *Revista de Información Fiscal*, núm. 697, págs. 11-46.
- CASANA MERINO, F. [1990]: «El tráfico de bienes usados en el IVA español y en la normativa y jurisprudencia comunitarias», *Impuestos*, año n.º 6, n.º 1, págs. 1.087-1.096.
- COMBARROS VILLANUEVA, V. E. [1984]: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica», *REDF*, Civitas, núm. 44.

- FALCÓN Y TELLA, R. [1990]: «El régimen especial de los bienes usados en el IVA», *Impuestos*, Año n.º 6, n.º 1, págs. 1.078-1.086.
- [2005]: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1984]: «La admisión de la analogía en los Derechos tributarios italiano y alemán», *HPE*, núm. 86, págs. 289-344.
- LAURÉ, M. [1969]: «Los fundamentos económicos del IVA», *Conferencia pronunciada en la XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, 1969, Editorial de Derecho Financiero.
- MARÍN BENÍTEZ, G. [2012]: «La analogía en Derecho Tributario», *RCyT. CEF*, núm. 350.
- MOSCHETTI, F. [1984]: «Las exenciones fiscales como "normas límite" susceptibles de interpretación analógica», *HPE*, núm. 86.
- PALAO TABOADA, C. [1997]: «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias», *AFDUAM*, 1.
- [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. [1965]: «La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español», en *MAEDF*.
- PÉREZ HERRERO, L. [1995]: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades», *Civitas, REDF*, núm. 88.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. [2011]: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid.
- SIMÓN ACOSTA, E. [1989]: «La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», *RDFHP*, núm. 200.
- TARELLO, G. [1980]: *L'interpretazione della legge*, A. Giuffrè, Milano.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2012]: Prólogo a la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (dirs.) *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona.
- TIPKE, K [1982]: «Límites a la integración en el Derecho tributario», *REDF*, Civitas, núm. 34, págs. 181 y ss.
- VV. AA. [2012]: *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, T. I, Civitas-Aranzadi, Pamplona.
- [2014]: *Memento Práctico de Sucesiones y Transmisiones*, Francis Lefebvre.
- [2014]: *Memento Fiscal IVA*, Francis Lefebvre.
- ZORNOZA PÉREZ, J y RUIZ ALMENDRAL, V. [2008]: «La aplicación de las normas tributarias», en VV. AA., *Entre la Ética, la Política y el Derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces Barba*, Dykinson, vol. 1.