

UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

LA TRANSMISIÓN DE BIENES MUEBLES
POR PARTICULARES A EMPRESARIOS EN EL
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES
Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

TESIS DOCTORAL

DIRECTOR DE LA TESIS:

DR. D. FERNANDO CASANA MERINO

DOCTORANDO:

MARIANO CAMPOS MOSCOSO

CÓRDOBA - NOVIEMBRE 2014

TITULO: *LA TRANSMISIÓN DE BIENES MUEBLES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS*

AUTOR: *Mariano Campos Moscoso*

© Edita: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba. 2015
Campus de Rabanales
Ctra. Nacional IV, Km. 396 A
14071 Córdoba

www.uco.es/publicaciones
publicaciones@uco.es

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN Y OBJETO DEL TRABAJO..... 11

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS SOBRE LA TRANSMISIÓN DE BIENES EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA..... 19

I. Antecedentes remotos sobre la transmisión de bienes en la imposición indirecta..... 21

II. Antecedentes próximos sobre la transmisión de bienes en la imposición indirecta. 25

1) Antecedentes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD en relación con la transmisión de bienes..... 27

A) Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. 27

B) Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que aprueba el T. R. de la Ley y las Tarifas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD..... 32

a) La sujeción a ITP y AJD del traspaso de jugadores de fútbol. STS de 3 de marzo de 1997..... 33

b) Comparación de la doctrina expuesta en la STS de 3 de marzo de 1997 con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996..... 34

C) Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD..... 34

D) Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que aprueba el T. R. del ITP y AJD..... 35

E) Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, en relación con las transmisiones de bienes y el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD..... 38

2) Antecedentes del IGTE en relación con la transmisión de bienes. 41

A) Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. 42

a) La habitualidad en las operaciones de tráfico mercantil. 42

b) La sujeción a ITP y AJD de la transmisión de bienes muebles por una entidad mercantil. STS de 30 de enero de 1989..... 43

c) Comparación de la doctrina expuesta en la STS de 30 de enero de 1989 con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996..... 45

d) Posición doctrinal en relación con las operaciones de tráfico mercantil en el IGTE.	46
B) La condición de empresario en el Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el T. R. del IGTE.....	49
C) Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta en relación con la condición de empresario.	51
D) Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la condición de empresario.	52
E) Las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales no están sujetas al ITP y AJD (art. 7.5 T. R. ITP y AJD).	54

CAPÍTULO II

LA TRANSMISIÓN DE BIENES Y DERECHOS POR PARTICULARES EN LA NORMATIVA ACTUAL DEL ITP Y AJD.....

57

I. Elemento objetivo y subjetivo en el ITP y AJD.....

59

1) Elemento objetivo. El hecho imponible del artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

61

A) Teoría del título y el modo.....

70

B) Requisitos que deben concurrir en el presupuesto de hecho del artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

72

a) Onerosidad.

72

b) Transmisión “inter vivos”.....

74

c) Transmisión de toda clase de bienes y derechos.....

74

d) Transmisión de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.....

77

2) Elemento subjetivo. El sujeto pasivo del impuesto. Artículo 8.a) del T. R. del ITP y AJD.

83

A) Sujeto pasivo del ITP y AJD en la jurisprudencia, en la doctrina administrativa y en la doctrina científica.

87

a) Cesión de inmuebles de particular a empresario. STS de 18 julio 1998.....

88

b) Transmisión por particular de bienes muebles. Consulta D.G.T. de 10/02/2000.

89

c) Sujeto pasivo en el ITP y AJD según la doctrina científica.

90

B) Incidencia en el ITP y AJD de la condición de empresario del adquirente.....

90

II. El artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD y la delimitación negativa del hecho imponible en la transmisión de bienes por particulares.	91
1) Excepción, la transmisión de inmuebles contenidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial se encuentra sujeta a ITP y AJD. STS de 22 de octubre de 2002	92
2) Sujeción a ITP y AJD de la transmisión llevada a cabo por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial.	93
III. El artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD en relación con la transmisión de bienes que quedan sin gravar tanto en ITP y AJD como en IVA.	94
1) No sujeción a ITP y AJD, ni a IVA de la transmisión de un bien mueble incluido en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial. STSJ de Baleares de 27 de junio de 2011.....	95
2) No sujeción a ITP y AJD, ni a IVA de la transmisión de bienes muebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio profesional. STS de 17 de diciembre de 2012.97	
3) Criterio mantenido por la doctrina científica en relación con el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.	101

CAPÍTULO III

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS 103

I. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la transmisión de bienes y derechos por particulares.	103
1) Recursos de casación para la unificación de doctrina y en interés de la Ley.....	104
A) Recurso de casación para la unificación de doctrina en relación con la transmisión de bienes por particulares. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 diciembre de 2011....	104
a) Ratio decidendi de la Sentencia.	108
b) Comentarios de la Sentencia.....	109
B) Recurso de casación para la unificación de doctrina en relación con la transmisión de bienes por particulares. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 diciembre de 2011....	113
C) Recurso de casación en interés de la Ley en relación con la constitución de una fianza por un particular. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 diciembre 2009.	114
a) Doctrina legal.....	116
b) Comentarios de la Sentencia.....	117
c) Comentario crítico del artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD en relación con la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996 sobre dicho precepto.	119

2) Recursos de casación ordinarios.....	122
A) Transmisión de terrenos por personas que no tienen la consideración de empresarios. STS de 24 de octubre de 2011.....	124
B) Transmisión de derechos que recaen sobre bienes. STS de 30 de junio de 1995... 126	
C) Permuta de bienes y derechos. STS de 30 de julio de 1988.	127
D) Transmisión de bienes mediante subasta o expropiación forzosa.	129
a) Transmisión de bienes mediante subasta. STS de 4 de octubre de 2010.	131
b) Transmisión de bienes mediante expropiación forzosa. STS de 3 de mayo de 2006.....	131
E) Transmisión por entidades que no tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA. STS de 12 de diciembre de 2011.....	134
F) Ratio decidendi de las Sentencias del Tribunal Supremo en Recurso de Casación ordinarios, anteriormente expuestas, en relación con la transmisión de bienes y derechos por particulares o por entidades que no tienen la consideración de empresarios.	137
II. Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia sobre la transmisión de bienes inmuebles y derechos por particulares.	138
1) Transmisión de finca rústica por particulares. STSJ de Aragón de 1 de julio de 2010. ..	139
2) Transmisión de derechos de aprovechamientos urbanísticos por particulares. STSJ de Madrid de 9 de junio de 2008.	141
3) Permuta de bienes y derechos por particulares. STSJ de Galicia de 29 de enero de 2008.	143
4) Transmisión de bienes mediante subasta o expropiación forzosa. STSJ de Murcia de 28 de enero de 2004.	144
III. Doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda sobre la transmisión de bienes y derechos por particulares.	145
1) Sociedad que se dedica a la compraventa de ropa usada. Consulta Núm. V1723-13 de fecha 27/05/2013.....	147
2) Opción de compra sobre una parcela de una entidad mercantil que no se encuentra afectada a una actividad empresarial. Consulta Núm. V0141-12 de fecha 25/01/2012.....	148
3) Transmisión de un solar por una entidad mercantil que no tiene la consideración de empresario. Consulta Núm. V0360-10 de fecha 25/02/2010.	148
4) Entrega de fincas rústicas mediante subasta judicial. Consulta Núm. V0575-07 de fecha 19/03/2007.	149
5) Adquisición de marcas de calzado. Consulta Núm. V0697-03 de fecha 27/05/2003.....	149

6) Orden Hospitalaria que transmite obras de arte. Consulta Núm. 2589-97 de fecha 17/12/1997	150
7) Conclusiones que cabe extraer de la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre la transmisión de bienes por particulares o por empresarios que actúan al margen de su actividad empresarial.	151
IV. Criterio mantenido por la doctrina científica sobre la transmisión de bienes y derechos por particulares.	152
1) Preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD.....	152
2) Posición de la doctrina científica sobre la transmisión de bienes por particulares a empresarios en el ITP y AJD	154
3) La permuta de bienes según la doctrina científica.	159
4) La permuta de bienes y derechos en la doctrina italiana.....	159

CAPÍTULO IV

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRANSMISIÓN POR PARTICULARES A EMPRESARIOS DE OBJETOS DE ORO, PLATA, PLATINO Y JOYERÍA

I. Doctrina jurisprudencial sobre la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.	164
1) Sentencia del TSJ de Andalucía de 8 de octubre de 1997.	164
2) Sentencia del TSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007.	165
3) Sentencia del TSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998.	166
II. Doctrina administrativa sobre la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.	168
1) Doctrina mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central.	168
A) Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 1995.	169
B) Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014.	170
a) Comentario crítico de la Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014 en relación con la doctrina mantenida por la STS de 18 de enero de 1996.	172
b) Carácter subsidiario del ITP y AJD en relación con el IVA.	173
2) Doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos.	174
A) Consulta Núm. V1066-11 de fecha 26/04/2011	174
B) Consulta Núm. V0819-12 de fecha 18/04/2012	175

C) Consulta Núm. V2131-12 de fecha 07/11/2012	176
D) Consulta Núm. V1464-14 de fecha 03/06/2014.....	176
E) Conclusiones que se desprenden de la doctrina expuesta por la Dirección General de Tributos en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.	178

CAPITULO V

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRANSMISIÓN DE VEHÍCULOS USADOS Y EMBARCACIONES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS

181

I. Doctrina jurisprudencial sobre la transmisión de vehículos usados y embarcaciones por particulares a empresarios.

182

1) Transmisión de vehículo por particular a empresario. STSJ de Madrid de 24 de noviembre de 2011.....

182

2) Transmisión de vehículo por particular a empresario. STSJ de Asturias de 12 de septiembre de 2006.

184

3) Transmisión de embarcación por particular a empresario. STSJ de Cataluña de 28 de junio de 2005.....

185

II. Doctrina administrativa sobre la transmisión de vehículos usados y embarcaciones por particulares a empresarios.

188

1) Transmisión de embarcación por particular. Consulta Núm. V2327-09 de fecha 19/10/2009.

188

2) Transmisión de vehículos industriales. Consulta Núm. 1445/2000 de 24/08/2000.....

188

III. Exenciones en las transmisiones de vehículos usados por particulares a empresarios que van a destinar dichos vehículos para su reventa.....

189

1) Criterio mantenido por la doctrina científica en relación con la exención del artículo 45 del T. R. del ITP Y AJD.....

190

2) Principio de reserva de ley en relación con las exenciones del artículo 45 del T. R. del ITP y AJD.....

191

CAPÍTULO VI

LA RELACIÓN ENTRE EL GRAVAMEN SOBRE TPO, LOS IMPUESTOS SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS Y EL RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS EN EL IVA

193

I. El IVA como impuesto armonizado.....	193
II. ¿Es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales un impuesto que recae sobre el volumen de negocios de acuerdo con la normativa y jurisprudencia comunitaria?.....	194
III. Jurisprudencia comunitaria relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios y su incidencia en el ITP y AJD.	195
1) Auto del TJCE de 27 de noviembre de 2008, Asunto C-151/08.....	196
2) Sentencia del TJCE de 15 de octubre de 1992, Asunto C-162/91.....	197
3) Auto del TJCE de 27 de noviembre de 2008, Asunto C-156/08.....	199
IV. Las relaciones entre el régimen especial de bienes usados en el IVA y el ITP y AJD.	201

CAPÍTULO VII

LA CONVENIENCIA DE UN RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA Y/O RECURSO DE CASACIÓN EN INTERÉS DE LA LEY QUE PROPORCIONE SEGURIDAD JURÍDICA EN LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS	209
---	------------

I. Recurso de casación para la unificación de doctrina.	211
1) Requisitos y finalidad del recurso de casación para la unificación de doctrina.....	212
A) Objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina.	213
B) Requisitos: identidad subjetiva, objetiva y causal.....	214
2) Contradicción entre Sentencias.....	215
II. Recurso de casación en interés de la Ley.	217
1) Objeto del recurso de casación en interés de la Ley y finalidad del recurso.	218
A) Objeto del recurso de casación en interés de la Ley.....	218
B) Finalidad del recurso de casación en interés de la Ley.....	219
2) Legitimación para la interposición del recurso de casación en interés de la Ley.	220
3) Análisis de las Sentencias del TSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2013 y de 26 de septiembre de 2013, sobre la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.	223
A) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de 27 de marzo de 2013 núm. 1175/2013 (JT\2013\1269).	224
a) Ratio decidendi de la Sentencia.	228

b) Comparación de la doctrina expuesta con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.....	229
B) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de 26 de septiembre de 2013, recurso núm. 904/2012.....	229
a) Ratio decidendi de la Sentencia.....	231
b) Comparación de la doctrina expuesta con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.....	232
C) Comparación de las fundamentaciones jurídicas de las Sentencias expuestas del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.....	232

CAPÍTULO VIII

LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS DESDE LA CONSIDERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.....

235

I. El principio de capacidad económica y las entregas de bienes por particulares a empresarios.....	239
1) Concepto de capacidad económica.....	240
2) La capacidad económica como fundamento de la imposición y como medida de la imposición.....	243
A) La capacidad económica como fundamento de la imposición.....	243
B) La capacidad económica como medida de la imposición.....	245
3) La capacidad económica en la imposición indirecta.....	247
A) La capacidad económica en el IVA.....	252
B) La capacidad económica en el ITP y AJD.....	252
a) La capacidad económica en el concepto transmisiones patrimoniales onerosas.....	255
b) La capacidad económica en el concepto Actos Jurídicos Documentados.....	256
II. El principio de igualdad tributaria y la transmisión de bienes por particulares a empresarios.....	257
1) Concepto de igualdad tributaria.....	259
2) Principio de igualdad en la Ley y en la aplicación de la Ley.....	259
3) Principio de igualdad tributaria en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.....	266

CONCLUSIONES	271
Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (RJ\1996\2655)	277
BIBLIOGRAFÍA	287

INTRODUCCIÓN Y OBJETO DEL TRABAJO.

La crisis económica que estamos viviendo es un problema que día a día está afectando con mayor intensidad a nuestra sociedad y desgraciadamente, no se vislumbra un final de la misma que palie los devastadores efectos que está produciendo en un número cada vez mayor de familias.

Llevamos más de un lustro en el que cada vez las familias están más empobrecidas, y en el que cada día que pasa se incrementa el número de personas que vive bajo el umbral de la pobreza, incluso en las personas que tienen un puesto de trabajo estable y un sueldo con el que sustentar a sus familias, cada vez las condiciones de trabajo son más precarias, los sueldos están disminuyendo y es más difícil llegar a fin de mes, circunstancia que también afecta a aquellos trabajadores que cuentan con un sueldo “estable”, según las últimas estadísticas oficiales. La crisis ha aumentado en España el índice de la llamada «pobreza laboral».

La crisis económica ha cortado de raíz la concesión de préstamos por las entidades financieras. Con anterioridad a la situación económica en la que nos encontramos, era habitual que las familias acudieran a una entidad financiera para que les concediera un préstamo para la compra de un coche, para pasar unas vacaciones o para la celebración de un determinado acontecimiento familiar.

En los momentos actuales, las entidades financieras prácticamente no conceden préstamos a las familias y éstas en muchos casos no disponen del dinero suficiente para poder llegar a final de mes. Esta situación está llevando a una serie de comportamientos que cada vez se están incrementando en nuestra sociedad, nos estamos refiriendo al incremento de negocios que se están dedicando al arreglo de prendas de vestir, zapatos y electrodomésticos usados; así como al incremento de negocios que se dedican a operaciones con productos de segunda mano. Las familias económicamente no se pueden permitir realizar compras de productos nuevos e intentan arreglar o transmitir los usados.

También es cierto, que para paliar la falta de crédito de las entidades financieras nos encontramos con anuncios de entidades que se dedican a proporcionar dinero rápido y fácil, ante la escasa o nula concesión de préstamos por las entidades financieras, pero a cambio del pago de unos intereses muy elevados o leoninos, y en la mayoría de los casos abusivos.

En el momento económico actual, hay negocios que desaparecen y otros muy antiguos que vuelven a resurgir. Aunque los Montes de Piedad y las casas de empeño han existido desde hace muchísimo tiempo, en los tiempos actuales ante la imperiosa necesidad de poder disponer de metálico para poder cubrir las necesidades básicas, hay economías familiares que se ven abocadas a la venta de piezas de oro por un simple motivo de subsistencia.

En España los Montes de Piedad surgieron en el año 1700 y nacieron para ayudar a las clases más necesitadas, en los tiempos actuales se ha producido un importante incremento de clientes, motivado por las cuestiones anteriormente apuntadas.

Considerando que la venta de oro es una forma rápida de obtener dinero, las ventas de dicho metal en épocas de crisis como la actual, se están incrementando considerablemente, como consecuencia de la falta de liquidez que produce el hecho de la escasa o nula concesión de préstamos por parte de las entidades financieras.

El presente trabajo va a tener como objeto de estudio la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (RJ\1996\2655), en recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que confirmó las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla, como consecuencia de las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por las compras efectuadas a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería, por un comerciante dedicado a la compra y venta de dichos objetos.

En dicha Sentencia el Tribunal Supremo entiende que las ventas efectuadas por particulares a empresarios de dichos objetos de oro no van a estar sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y considerando que los transmitentes en dichas transmisiones son particulares, tampoco van a estar sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas (Impuesto sobre el Valor Añadido, a partir de 1986), es decir, según la doctrina que mantiene dicha Sentencia, la transmisión realizada por particulares de los citados objetos de oro a empresarios, no van a quedar sujetas a gravamen en ninguno de los impuestos indirectos que conforman nuestro sistema tributario. Nos estamos refiriendo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante) y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD en adelante) y no a los Impuestos Especiales, que van a recaer sobre el consumo de determinados productos específicos y que, evidentemente, van a quedar al margen del presente trabajo, aún cuando tengan la consideración de impuestos indirectos.

En relación con lo anteriormente expuesto, creemos necesario hacer constar nuestro más profundo respeto a la Sentencia del Tribunal Supremo mencionada, así como a todas y cada una de las Sentencias, Resoluciones, consultas y comentarios que en el presente trabajo van a ser mencionados, en la mayoría de los casos, como tendremos ocasión de exponer, coincidimos con el criterio que se mantienen en las mismas, pero, sin embargo, en algunos otros casos, discrepamos de los postulados mantenidos y más concretamente de la doctrina que se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996.

Sólo hemos encontrado un único pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la transmisión efectuada por particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería a empresarios. No obstante, en la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia encontramos posturas contrapuestas, unas a favor de la sujeción de dichas transmisiones

por particulares a empresarios al ITP y AJD y otras en contra de la exacción por dicho impuesto.

El fin principal que nos ha guiado a realizar el modesto trabajo de investigación que nos ocupa, no se va a centrar única y exclusivamente, en los argumentos que se contienen en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 que contempla la transmisión de unos específicos bienes muebles, por un particular a un empresario, sino la extrapolación que se puede llevar a cabo al resto de las transmisiones de bienes en general, muebles e inmuebles, realizadas por particulares a empresarios y que aplicando la doctrina contenida en la citada Sentencia del Tribunal Supremo, quedarían exonerados de tributación en los dos impuestos indirectos que conforman nuestro sistema tributario. Pues creemos, que la falta de tributación de la transmisión de bienes llevada a cabo por particulares a empresarios no se desprende de la redacción dada por el legislador a los preceptos que regulan dicha transmisión de bienes en el ITP y AJD.

En este sentido, tendremos ocasión de exponer diversas Sentencias del Tribunal Supremo sobre la transmisión de bienes inmuebles realizadas por particulares a empresarios, en las que el Alto Tribunal entiende que las citadas transmisiones se encuentran sujetas al ITP y AJD, al considerar que en las transmisiones de bienes y derechos hay que estar a la condición del transmitente y no a la condición del adquirente.

Por ello, vamos a tener ocasión de exponer y comentar en el presente trabajo una amplia y variada colección de Sentencias, Resoluciones y consultas administrativas, que contienen transmisiones de bienes efectuadas por particulares a empresarios, donde vamos a tener ocasión de poder comprobar el criterio tanto jurisprudencial, como administrativo que se mantiene sobre dichas transmisiones. Y concretamente, tendremos ocasión de comprobar cómo a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, existen diversos pronunciamientos por parte de los Tribunales Superiores de Justicia en relación con la transmisión realizada por particulares de los citados objetos de oro. Es por ello que, entienden algunos Tribunales Superiores de Justicia, dichas transmisiones no se encuentran sujetas al ITP y AJD y, en otros casos, por el contrario, se considera que dichas transmisiones si están sujetas a gravamen en el citado impuesto, no obstante, encontrarnos, ante la misma situación subjetiva, objetiva y causal.

Disparidad de pronunciamientos, que creemos va en contra del principio de seguridad jurídica, actuando dicho principio aún con mayor fuerza, si cabe, ante el hecho de que en una misma Comunidad Autónoma nos encontremos con pronunciamientos jurisprudenciales en los cuales, en unos casos se considera que la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios se encuentra sujeta a gravamen por el ITP y AJD, y, en otros casos, en base a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, se considera que dicha transmisión no se encuentra sujeta al citado Impuesto, quedando consiguientemente exonerada de tributación.

Lo anteriormente expuesto, requiere, desde la consideración del principio de seguridad jurídica, a nuestro entender, una unificación de doctrina a nivel

jurisprudencial, en relación con la tributación de dichas transmisiones de bienes muebles, desde la consideración de las actuaciones que la Administración tributaria tiene que llevar a cabo y desde la consideración de las actuaciones que los obligados tributarios tienen que realizar para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, toda vez que nos encontramos en presencia de situaciones jurídicas que se encuentran en la misma situación procesal y en relación con hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales y que sin embargo, la doctrina jurisprudencial mantenida en relación con dichas transmisiones no es uniforme, creando con ello una evidente inseguridad jurídica.

No obstante, encontramos ante pronunciamientos jurisprudenciales distintos por parte de los Tribunales Superiores de Justicia. Sin embargo, creemos que a nivel normativo los preceptos que regulan la transmisión de bienes y derechos en el ITP y AJD son claros, precisos y no dan lugar a otra interpretación que la que se desprende del sentido literal de la norma. En este sentido, no tributando dicha transmisión por IVA, al ser el transmitente un particular, cabría preguntarse: ¿el legislador ha pretendido con la redacción de los preceptos que regulan dicha transmisión de bienes en el ITP y AJD, que éstas queden exoneradas de tributación?.

Pensemos, que el ITP y AJD es un impuesto estatal cedido en su gestión y recaudación a las Comunidades Autónomas, lo que nos llevaría a falta de dicha unidad de criterio jurisprudencial a distinto tratamiento en la tributación de la transmisión de bienes realizada por particulares, en función de la jurisprudencia mantenida por el Tribunal Superior de Justicia de la respectiva Comunidad Autónoma, quedando sometido a gravamen el tributo en función de la residencia habitual del adquirente, si es persona física, o de su domicilio fiscal si el adquirente es persona jurídica, en el supuesto de transmisión de bienes muebles, según las reglas de competencia del hecho imponible en el ITP y AJD, lo que nos llevaría a una deslocalización fiscal, para tratar de evitar la tributación por parte de aquellas personas físicas o jurídicas, empresarios, en ambos casos, hacia aquellas Comunidades Autónomas en las que el respectivo TSJ mantuviera el mismo criterio de no sujeción al ITP y AJD, que mantiene el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 para la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

El objeto del trabajo de investigación que vamos a llevar a cabo, parte del concepto de hecho imponible definido por el legislador en el artículo 7.1.A) del Texto Refundido del ITP y AJD, en el que se sujeta a imposición la transmisión onerosa por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Siendo objeto de imposición en el presente impuesto la circulación o tráfico de bienes o derechos, es decir, el impuesto tiene por objeto gravar la renta o riqueza del sujeto, cuando es gastada en la adquisición del bien o derecho.

Pues bien, de acuerdo con el citado precepto, el término toda clase de bienes, entendemos, abarca tanto los bienes muebles como los inmuebles, así como los derechos que recaen sobre los mismos. En este sentido, vamos a tener ocasión de

analizar como el Tribunal Supremo en relación con la transmisión de bienes inmuebles efectuada por particulares a empresarios que actúan en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, entiende el Alto Tribunal, están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no obstante, el pronunciamiento que se contiene en la Sentencia de 18 de enero de 1996, y que considera que la transmisión llevada a cabo por particulares a empresarios de objetos de oro, no está sujeta al citado impuesto, sin que de la lectura del artículo 7.1.A) que regula el hecho imponible en el ITP y AJD, pueda establecerse distinción alguna entre la transmisión de muebles o inmuebles.

Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 mantiene que la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios no se encuentra sujeta a ITP y AJD, por ser el adquirente de los bienes un empresario que los va a destinar a su actividad empresarial o profesional. Sin embargo, el precepto que regula en el citado impuesto el obligado al pago del impuesto, no establece distinción alguna, señalando al respecto que queda obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, el adquirente.

No obstante, la existencia de pronunciamientos jurisprudenciales de Tribunales Superiores de Justicia, a favor y en contra de la tributación de dichas transmisiones por el citado Impuesto. La doctrina administrativa mantiene un criterio unánime de sujeción de dichas transmisiones al ITP y AJD. En este sentido la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en contestación a diversas consultas planteadas a dicho Órgano directivo, sobre la tributación de las compraventas de objetos de oro, plata, plata, platino y joyería, no obstante, la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo objeto del presente trabajo, es clara e inequívoca, en el sentido de considerar que las transmisiones efectuadas por particulares, de dichos objetos van a quedar sujetas a gravamen en el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Estableciendo la Dirección General de Tributos, la sujeción a gravamen en el ITP y AJD, de todas aquellas transmisiones de bienes, muebles e inmuebles, llevadas a cabo por particulares con independencia de la condición del adquirente de los citados bienes, tenga éste la condición de empresario o no. Criterio, que es igualmente mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en varias Resoluciones, siendo una de ellas en unificación de criterio.

También tendremos ocasión de exponer el criterio que mantiene la doctrina científica, en relación con las transmisiones efectuadas por particulares de bienes en general y de bienes muebles en particular y su tributación por el ITP y AJD.

Igualmente nos proponemos investigar, si de acuerdo con los principios constitucionales que inspiran nuestro sistema tributario, contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución Española, la transmisión de bienes en general, muebles e inmuebles, y de objetos de oro, plata y otros metales, en particular, realizada por particulares a empresarios, al quedar exoneradas de tributación en la imposición indirecta, conculcan los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad, que en el citado precepto se contienen, y en definitiva, van en contra de un sistema tributario

justo en el reparto de la carga tributaria y en el que *todos* han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Por ello, si como anteriormente hemos tenido ocasión de exponer, entiende el Tribunal Supremo, en doctrina reiterada, que en la transmisión de bienes inmuebles efectuada por particulares a empresarios que los van a destinar a su actividad empresarial, dicha transmisión van a quedar sujeta al ITP y AJD, debiendo soportar el adquirente de dichos bienes el gravamen por el citado Impuesto, se estaría tratando de forma distinta, sin fundamento en base legal alguna, a las transmisiones inmobiliarias efectuadas por particulares a empresarios, de aquellas otras transmisiones efectuadas por particulares de objetos usados de oro, plata o platino a empresarios que igualmente van a adquirir dichos bienes para su actividad empresarial y que van a quedar exonerados de tributación. Pues, en este sentido, a nuestro entender, la norma es clara, quedando sometida a gravamen la transmisión de bienes, muebles e inmuebles, y derechos.

Pero, igualmente, tendremos ocasión de exponer, como de forma reiterada los Tribunales Superiores de Justicia y la doctrina administrativa, se pronuncian sobre la sujeción a gravamen en el ITP y AJD en aquellos supuestos de transmisión llevada a cabo por particulares a empresarios, de otros tipos de bienes muebles, distintos a los objetos de oro, como son los vehículos, así como bienes inmuebles y derechos.

El enfoque del presente trabajo no se va a llevar a cabo desde la consideración de lo justo o injusto de la exacción del impuesto, ni desde la óptica de la justicia material del tributo que pudiera plantearse en relación con dichas transmisiones, lo que nos llevaría a un amplio debate que se escapa del objeto del presente trabajo de investigación.

Sin embargo, creemos, que en los momentos actuales la necesidad de recursos del Estado y los entes territoriales es cada vez mayor y se hace necesario un mayor y mejor reparto de la carga tributaria, para que las familias más desfavorecidas vean sus necesidades vitales cubiertas, ya que los entes públicos cada vez disponen de menos recursos que garanticen el estado de bienestar, pues como dice el Tribunal Constitucional: «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar».

No hay que ser un avezado tributarista para poder predecir ya, que el presente estudio va a tratar un hecho imponible muy concreto en la imposición indirecta de nuestro sistema tributario, por ello la labor investigadora va a abarcar, como no puede ser menos, la tributación de determinadas operaciones que van a quedar sujetas al ITP y AJD, y la evolución jurisprudencial que el Tribunal Supremo viene manteniendo en relación con la tributación de determinados hechos imponibles que quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA y que el citado Tribunal entiende dentro del presupuesto de hecho del ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, al ser realizada por particulares, con independencia de la condición de la persona que adquiere el bien.

Igualmente tendremos ocasión de exponer, aquellos supuestos en los que el legislador expresamente deja fuera del ámbito de aplicación del presupuesto de hecho de los dos impuestos indirectos, determinadas transmisiones de bienes, y que consiguientemente, no van a quedar sometidos al gravamen en ninguno de los dos impuestos indirectos.

Como no puede ser menos, también será objeto de estudio, dada la íntima relación que presentan con el ITP y AJD, determinados preceptos del IVA que guardan una estrecha relación con el impuesto anteriormente mencionado. Igualmente serán objeto de comentario varias Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que tienen relación con la Sentencia del Tribunal Supremo objeto de estudio en el presente trabajo, y que vienen a establecer que el ITP y AJD no es un impuesto que recae sobre el volumen de negocios y por ello vienen a confirmar que la transmisión de bienes efectuada por particulares a empresarios, sujeta a gravamen en el ITP y AJD, no interfiere en el ámbito de aplicación de las Directivas Comunitarias y consiguientemente en el IVA.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS SOBRE LA TRANSMISIÓN DE BIENES EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA.

La propia Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, se refiere a la evolución histórica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, desde antes de la Ley de 2 de abril de 1900, hasta la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, pasando por el antiguo Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes.

Aunque, evidentemente, mucho han cambiado las cosas desde tal fecha, creemos necesario exponer, aunque sea brevemente, las principales reformas que se han llevado a cabo en nuestro sistema tributario en materia de imposición indirecta, desde las más remotas hasta las llevadas a cabo en fechas más recientes, reformas, que en la mayoría de los casos, como tendremos ocasión de comprobar están orientadas a la obtención de una mayor recaudación tributaria; no obstante, en otros muchos casos se imponen por cambios legislativos que demanda la sociedad y que a nuestro juicio, abundan en exceso. En este sentido, pensamos, se abusa en exceso, de los Reales Decretos para introducir modificaciones legislativas, lo que creemos va en contra de la seguridad jurídica que demanda la sociedad, primando por encima de los intereses de los ciudadanos, los intereses recaudatorios.

Consideramos que el sistema tributario de un país debe ir adaptándose a los cambios que la sociedad va demandando y a las exigencias y necesidades que imperan en las políticas económicas de cada momento histórico, no ya a nivel nacional, sino internacional, teniendo en cuenta el alto nivel de globalización que están alcanzando las economías desde hace algún tiempo y las exigencias que conlleva nuestro ingreso en la Comunidad Económica Europea.

El objeto del estudio que nos ocupa, no pretende determinar ningún hecho imponible en el ITP y AJD, mediante la creación de presunciones o ficciones legales, la cuestión objeto de estudio, no es un hecho imponible aislado que haya surgido esporádicamente y que deba plantear a nivel jurisprudencial y doctrinal un debate que nos lleve a poder determinar, si el supuesto concreto que nos planteamos es subsumible en el hecho imponible previsto en la Ley. El hecho imponible está claramente definido y así se recogía no sólo ya desde la Ley 41/1964, sino con anterioridad. En este sentido hay que decir que el Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de rancia raigambre en nuestro sistema impositivo, ha sido a lo largo de muchas décadas un impuesto fundamental en la imposición indirecta española. En este sentido, podemos señalar el alto nivel técnico que alcanzaba el Reglamento del mencionado Impuesto,

como se hace constar en la STS de 3 diciembre 1999 (RJ\1999\9606)¹ F D sexto, cuando analiza el Reglamento del citado Impuesto.

Los antecedentes que vamos a tener ocasión de exponer, a lo largo del presente trabajo, los vamos a centrar en dos apartados: los antecedentes remotos de la imposición indirecta y los antecedentes próximos de la imposición indirecta, que vamos a iniciar éstos últimos con la gran reforma llevada a cabo en nuestro sistema tributario a raíz de la publicación de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, y concluiremos la situación actual de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario, tal y como está regulada en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD y la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, ya que, aunque la transmisión de bienes y derechos por particulares no forman parte del presupuesto de hecho del IVA, dada la preeminencia de dicho impuesto en la imposición indirecta, una vez comprobado que no nos encontramos ante un hecho imponible del citado impuesto, será cuando debemos acudir al T. R. del ITP y AJD, para poder comprobar si la transmisión realizada por un particular forma parte del hecho imponible de este impuesto.

Igualmente, tendremos ocasión de pronunciarnos no sólo sobre la transmisión de bienes por particulares a empresarios, sino que las conclusiones expuestas en el presente trabajo se harán extensibles a la transmisión que lleven a cabo empresarios o profesionales de bienes que no se encuentren afectos a una actividad empresarial o profesional y que consiguientemente no estarán sujetos a gravamen en el IVA, así como a la transmisión de bienes que realicen las entidades mercantiles cuando no actúen como empresarios o profesionales, dada la nueva redacción del artículo 5. Uno b) de la Ley 37/1992 introducida por la Ley 4/2008, que establece la consideración de empresarios a las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, estableciéndose por ello una presunción a favor de dichas sociedades, en contraposición a la legislación anterior.

Es por ello que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo², podríamos encontrarnos ante la transmisión de bienes, llevadas a cabo por entidades mercantiles que no tuvieran la consideración de empresarios a efectos de IVA, no estando dichas transmisiones sujetas a IVA y, encontrándose sujetas, por el contrario, a ITP y AJD.

¹ «La exigencia de motivación de los tres dictámenes valorativos o avalúos, aparecía perfectamente regulado en el artículo 91 del antiguo Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes de 15 de enero de 1959 (RCL 1959\273, 484, 616 y NDL 16173), que fue durante muchos años un texto reglamentario de calidad técnica, no igualada, ni superada».

² En este sentido STJCE, de 29 de abril de 2004, Asunto C-77/01, EDM, sobre sociedades *holding* que no tienen la consideración de sujetos pasivos a efectos de IVA.

En el mismo sentido STS de 31 de octubre de 2007, en relación con sociedades que sólo realizan compras de bienes, sin realizar ventas durante un prolongado período de tiempo. Estableciendo el Alto Tribunal que dicha doctrina es admitida por la jurisprudencia comunitaria.

I. Antecedentes remotos sobre la transmisión de bienes en la imposición indirecta.

Siguiendo a BENÍTEZ DE LUGO es opinión generalmente aceptada la de que el primer vestigio del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se encuentra en la *vigesima hereditatum* (0,20 por 100), creado por el emperador Augusto, y que recaía sobre las herencias y legados con el fin de recompensar la fidelidad y desvelos de los soldados romanos, si bien sus productos iban destinados al Tesoro privado del Emperador (Fiscus) y no al Tesoro Público (A Erarium)³. También eran perfectamente conocidos en Roma –hacia el fin de la República, aún cuando no se desarrollan plenamente hasta Augusto–, el Impuesto sobre las ventas de cosas *mancipi* (*vigesima venalium mancipiorum*), de un 0,20 por 100, ampliado más tarde a todas las ventas, pero rebajado a una centésima (*centesima rerum venalium*).

En el año 1491, continúa Benítez de Lugo⁴, bajo el reinado de los Reyes Católicos se publicó el Cuaderno de Alcabalas, tributo del 10 por 100 que se pagaba por las compraventas y permutas, con determinadas excepciones.

La primera gran reforma tributaria en España se remonta a 1845 y fue impulsada por el Ministro de Hacienda Alejandro Mon, si bien el artífice de la Reforma fue D. Ramón de Santillán. El sistema tributario español con anterioridad a esta fecha, estuvo caracterizado por un sistema impositivo precario.

Cabe afirmar que en este período fue fundamental la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845, que como afirma Enrique Fuentes Quintana «no ha de considerarse como una disposición que Alejandro Mon, Ministro de Hacienda, preparó en tan sólo ocho meses, al frente de la cartera de Hacienda. Es, por el contrario, labor de un equipo de trabajo en el que formaron parte las mejores cabezas del partido moderado y que plasma sus reflexiones e ideologías fiscales en un documento»⁵.

Con la reforma de 1845, la imposición indirecta quedó estructurada sobre la base de los siguientes impuestos:

- 1) Derecho de hipotecas. Refundición de anteriores exacciones; este impuesto gravó la transmisión, *inter vivos* o *mortis causa*, de bienes inmuebles, su arriendo o subarriendo y la imposición sobre ellos de censos u otras cargas.
- 2) El impuesto sobre el consumo de especies determinadas⁶.

³ BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: «Evolución histórica del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1977, pág. 95.

⁴ Op. cita., pág. 96

⁵ FUENTES QUINTANA, E.: «Los principios del reparto de la carga tributaria en España». RDFHP, Madrid 1961, Vol. XI, pág. 165.

⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Curso de Derecho Financiero Español», Marcial Pons, Madrid 1994, pág. 187.

En este sentido, afirma el profesor FUENTES QUINTANA que si los principios racionales que inspiraron a los reformadores de 1845 miraban, fundamentalmente a la imposición directa de producto francesa como ideal fiscal lógico, comprendían, por otra parte, que sin el apoyo de una imposición indirecta generalmente establecida, no sería posible hacer frente a las necesidades de un Estado moderno⁷.

Un dato importante que hay que tener en consideración en este período, es el importante incremento de la Deuda Pública y que al no poderse corresponder con un incremento de los ingresos públicos, conlleva un déficit sistemático de la Hacienda Española⁸.

Con la Ley de 1867, dice BENÍTEZ DE LUGO, la técnica de la denominación del impuesto, varía notablemente, desapareciendo el antiguo nombre de «derecho de hipotecas» y surgiendo el nombre más apropiado, dado su contenido, de «impuesto sobre las traslaciones de dominio», que constituyó la más auténtica denominación del tributo que nos ocupa⁹.

En 1900 se lleva a cabo una nueva reforma tributaria impulsada por Raimundo Fernández Villaverde a la sazón Ministro de Hacienda, a través de la Ley de 27 de marzo de 1900.

El incremento de la Deuda Pública ya apuntada y los déficit crónicos y persistentes, demandaban una nueva reforma de nuestro sistema tributario, que aunque no explícitamente, requerían una mayor fuente de ingresos, que permitiesen la autonomía financiera del sector público.

Como afirma FUENTES QUINTANA al igual que en 1845¹⁰, la reforma tributaria de VILLAVERDE persigue la aplicación del principio de *capacidad de pago* a través de sus distintas manifestaciones: *producto, consumo y circulación de riqueza* y en estas tres direcciones ensaya el retoque de los impuestos existentes.

La siguiente gran reforma tributaria es la llevada a cabo en 1940 a través de la Ley de 16 de diciembre de 1940 por D. José Larraz, Ministro de Hacienda de aquella época. Dicha reforma estuvo influenciada por la insuficiencia de recursos del Estado, tras la guerra civil española. Pero también hay que hacer constar que el impulso de las modificaciones y reformas producidas en este período, son debidas al profesor Flores de Lemus en los años 1906 a 1936, que estuvo al servicio del Ministerio de Hacienda. Hasta tal punto esto es así, que del mismo modo que las reformas anteriores fueron

⁷ FUENTES QUINTANA, E., op. cita, pág. 168

⁸ FUENTES QUINTANA, E.: «La Deuda Pública se había desarrollado a un ritmo creciente, alcanzando en la última década del siglo valores que suponían la dedicación de más de un 60% del presupuesto de ingresos por impuestos a sus atenciones crecientes». Op. cita pág. 203.

⁹ Op. cita, pág. 99.

¹⁰ FUENTES QUINTANA, E., op. cita pág. 215

conocidas después por el nombre del Ministro de Hacienda que las impulsó, las reformas en este período pueden situarse bajo el título general, y así lo hacen Fuentes y Albiñana, de «la reforma continua, paciente y silenciosa del profesor Flores de Lemus»¹¹.

En relación con las reformas del sistema tributario que se han expuesto hasta esta fecha, hay que mencionar el siguiente comentario del profesor SAINZ DE BUJANDA: «Del sistema tributario, considerado como obra reflexiva, ajustada a un plan lógico y general de la imposición, sólo aparecen, en cambio, destellos importantes en algunas reformas legislativas esenciales, como las de MON-SANTILLÁN (1845), FERNÁNDEZ VILLAVERDE (1900), y LARRAZ (1940)»¹².

En cuanto a las modificaciones introducidas en la imposición indirecta, siguiendo FERREIRO LAPATZA, son muy numerosas, aumentando el número de actos sometidos al Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, se modifican sus tipos y se intenta, con una serie de disposiciones, llegar a un mejor conocimiento de las verdaderas bases imponibles.

Sin embargo, en este período, es necesario mencionar el incesante incremento que se produce del fraude, como señala FUENTES QUINTANA¹³, en particular en el período 1941-1951, una década que debe considerarse entre las peores de la historia de la Hacienda de España. Continúa el citado profesor manifestando, que la agudización de los tipos impositivos fue constante a lo largo de todos los años, al mismo tiempo que las actuaciones administrativas, las amnistías moratorias y las exenciones retroactivas, creaban un clima especialmente propenso para la generalización del fraude fiscal.

La siguiente gran reforma de nuestro sistema tributario se lleva a cabo mediante la Ley de 26 de diciembre de 1957, llevada a cabo por Mariano Rubio mediante ella se trata de acomodar nuestro sistema tributario a la situación económica existente en nuestro país, mediante un aumento de la recaudación y mediante un incremento de la lucha contra el fraude, sus efectos recaudatorios tuvieron efectos inmediatos.

Como afirma FUENTES QUINTANA¹⁴, las tres condiciones necesarias para la reforma tributaria –insuficiencia aguda de ingresos, regresividad en el sistema impositivo imperante e inflación de precios- se dieron en toda su plenitud en 1957.

Para aumentar la recaudación y combatir el fraude, que en aquél entonces se consideraba generalizado, se utilizaron para combatirlo las evaluaciones globales y los

¹¹ FERREIRO LAPATZA, J.J: «Curso de Derecho Financiero Español» Marcial Pons, Madrid 1994, pág. 191.

¹²«Estructura Jurídica del Sistema Tributario», RDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961. Volumen XI. pág. 16.

¹³ FUENTES QUINTANA, E.: op. cit. pág. 281.

¹⁴ FUENTES QUINTANA, E.: op. cit. pág. 289.

convenios con grupos de contribuyentes. La reforma tributaria puesta en marcha produjo un aumento de la recaudación impositiva.

En cuanto a la imposición indirecta, la Contribución de Usos y Consumos pasa a llamarse Impuesto sobre el Gasto dividido en tres grupos: Impuesto General sobre el Gasto, Impuesto sobre el Lujo e Impuesto de Compensación¹⁵.

Pero como se ha expuesto anteriormente, las medidas legislativas de este período estaban dirigidas a evitar el fraude y un aspecto fundamental en los criterios que impulsaron la reforma, era la colaboración de los contribuyentes, para que de esta forma el fraude disminuyera y los ingresos públicos pudieran sostener los gastos que la sociedad demandaba.

En este sentido, es muy ilustrativo el siguiente comentario de FUENTES QUINTANA, «Cabría, por lo tanto, basar la reforma tributaria en este fundamento: orientarla hacia la lucha contra el fraude por el camino de un *arbitrio* técnicamente discutible, pero adaptado a la realidad social del país y a las características de los contribuyentes»¹⁶.

Como señala MARTINEZ ESTERUELAS el Impuesto de Derechos reales y sobre transmisiones de bienes constituye, dentro del sistema fiscal español, el tributo característico sobre la circulación de la riqueza, tanto en los casos en que ésta obedece a negocios jurídicos *inter vivos*, como en los que está determinada por sucesiones hereditarias¹⁷.

Junto al Impuesto de Derechos reales y sobre transmisiones de bienes, hay que señalar en nuestro sistema de imposición indirecta, precedente del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre el Gasto.

El tratamiento de los Impuestos sobre el Gasto¹⁸, nos pone en contacto con el bloque esencial del grupo de los impuestos interiores sobre el consumo del sistema tributario español.

Todos los impuestos sobre el gasto se rigen por los preceptos reguladores de la Contribución de Usos y Consumos vigentes en el momento de promulgarse la Ley de Reforma de 1957.

15 FERREIRO LAPATZA, J.J., op. cit. pág. 193.

¹⁶ FUENTES QUINTANA, E.: op. cit. pág. 290.

¹⁷ MARTÍNEZ ESTERUELAS, C.: «El Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes». RDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961. Volumen XI. pág. 579.

¹⁸ MAÑAS LÓPEZ, F. J.: «Impuestos sobre el Gasto». RDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961. Volumen XI. pág. 639.

Como establece MAÑAS LÓPEZ en realidad el tributo está constituido por un conjunto de figuras impositivas diferentes e independientes que no cubre la integridad del gasto de los consumidores; sin embargo, no cabe duda que se trata de manifestaciones de imposición sobre el consumo, por lo que puede hacerse, a efectos presupuestarios y de estudio, agrupación con los mismos¹⁹.

La literatura científica señala que los Impuestos sobre el consumo son gravámenes percibidos en razón al hecho de que una persona consume un bien o gasta parte de su renta en su adquisición. Teóricamente ha destacado la doctrina que han de recaer sobre el consumo propiamente dicho y por ello no deben calificarse como tales los que gravan la adquisición de materias para su posterior elaboración. Sin embargo, ha de reconocerse que en el mundo de lo real esta exigencia científica es puramente ilusoria, ya que lo que se quiere fundamentalmente es gravar la adquisición de determinados bienes, sea cualquiera el destino que se haga de los mismos, y por ello quizá sea más correcto denominarlo «Impuesto sobre el Gasto», que pone de relieve el hecho de que el concepto tributable es la utilización de la renta.

Antes de pasar a comentar la reforma llevada a cabo en 1964, creemos conveniente hacer las siguientes consideraciones.

Como hemos tenido ocasión de exponer, la reforma tributaria de 1957 proporcionó a la Hacienda Pública un importante aumento de la recaudación. Pero también es significativo que en el período comprendido entre 1957 y 1964 la recaudación del Estado mediante los impuestos indirectos casi duplica a la de la imposición directa. Cuestión ésta, que en los ingresos hacendísticos modernos debería ser al contrario, es decir, deberían primar los ingresos de la imposición directa sobre los ingresos de la imposición indirecta.

La reforma llevada a cabo en 1964 tuvo una finalidad más sistemática que recaudatoria. Esto que puede parecer, en principio, un tanto sorprendente no lo es y no lo es por el hecho, como ya hemos tenido ocasión de exponer, de que dicha reforma estuvo precedida por la reforma de 1957, que sí tuvo una finalidad, entre otras, claramente recaudatoria.

II. Antecedentes próximos sobre la transmisión de bienes en la imposición indirecta.

Comenzaremos el presente apartado, partiendo de las modificaciones llevadas a cabo por la Ley 41/1964 en la normativa de ambos impuestos indirectos, para llegar a la normativa actual de los mismos y poder realizar un estudio comparativo, y de esta forma poder determinar, si efectivamente, la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, deben quedar exonerados de todo tipo de gravamen en nuestro sistema tributario. Igualmente iremos analizando en los distintos apartados que

¹⁹ MAÑAS LÓPEZ, F. J.: «Impuestos sobre el Gasto». Op. cita pág. 651.

van a ser objeto de estudio, los pronunciamientos existentes por la doctrina, científica y administrativa, así como por la jurisprudencia.

Como tuvimos ocasión de exponer en la introducción del trabajo, dado que los hechos imponible que trata la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, abarcan el período de tiempo comprendido entre enero de 1982 a diciembre de 1986, en dicho intervalo de tiempo es necesario analizar, no sólo la normativa reguladora del ITP y AJD, que en ese tiempo prácticamente no ha sufrido variaciones, sino también el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas (aunque sea de forma escueta, dado que éste lleva más de veinte años de haber pasado a mejor vida) y algunos preceptos del IVA, así como los preceptos que regulan la delimitación en el ámbito de aplicación de ambos impuestos indirectos, toda vez que un mismo presupuesto de hecho no puede ser gravado por ambos impuestos indirectos.

Los dos impuestos indirectos sobre los que va a gravitar el sistema de imposición indirecta en España tras la modificación llevada a cabo en 1964 por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario²⁰, van a ser el prelude de los comentarios de las siguientes páginas, pues hay que tener en consideración que el ITP y AJD, en su concepción fundamental, en relación con la transmisión de bienes en general y de muebles en particular que nos ocupa, no ha variado en grandes rasgos hasta nuestros días, ni en sus aspectos fundamentales, ni en los preceptos que principalmente van a ser de aplicación en el comentario de la STS de 18 de enero de 1996, y el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas que es el germen del actual IVA.

En relación con los dos impuestos indirectos que subsisten tras la reforma llevada a cabo en 1964, señala FERREIRO LAPATZA: «La separación entre ambos impuestos se hizo por medio de una doble línea divisoria.

En primer lugar, las operaciones típicas del tráfico mercantil, con el carácter de operaciones habituales y onerosas, se declararon sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas. Las operaciones de tráfico aislado que no constituyen manifestación de una actividad profesional habitual se gravaron por el Impuesto de Transmisiones.

En segundo lugar, la venta y demás transmisiones, arrendamientos y préstamos hipotecarios realizados sobre bienes inmuebles no se sujetaron al Impuesto de Tráfico en ninguna circunstancia, fuera cual fuera el carácter de la operación. Se sujetaron en todo caso al Impuesto sobre Transmisiones»²¹.

²⁰ Exposición de motivos de la Ley 41/1964: «La nueva regulación impone una alteración decisiva de la normativa actualmente vigente: Esta ordenación general de la imposición indirecta se estructura desde un punto de vista conceptual sobre dos impuestos principales: el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el de tráfico de las empresas».

²¹ FERREIRO LAPATZA, J. J., op. cita. pág. 200.

De la exposición de motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, podemos entresacar algunas ideas importantes que motivaron dicha reforma:

«La necesidad de un perfeccionamiento progresivo de las instituciones tributarias determina la constante evolución del ordenamiento jurídico por el que se rigen, [...] , Esta es la causa principal por la que el sistema tributario se ve sometido a una serie de continuas adaptaciones y reajustes para acomodar sus criterios básicos a las circunstancias de cada momento».

«De igual manera tal propósito sistematizador alcanza a la imposición indirecta que grava las operaciones propias de la actividad de las empresas y aquellos otros que recaen sobre las transmisiones y actos más solemnes de la vida jurídica, que no constituyen manifestación de una actividad profesional habitual. Se generaliza y deslinda el ámbito de aplicación de ambos impuestos».

Como tendremos ocasión de exponer, al comparar la normativa vigente del IVA y del ITP y AJD, el legislador ha mantenido o intentado mantener, en ocasiones no con mucho acierto, la delimitación de ambos impuestos, separando claramente la actividad mercantil, empresarial o profesional que llevan a cabo las empresas, de la actividad civil, no empresarial o no profesional que llevan a cabo los particulares y tratar de delimitar dichos ámbitos de aplicación.

1) Antecedentes del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD en relación con la transmisión de bienes.

Establece la exposición de motivos de la Ley 41/1964: «En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos, se refunden todos los actualmente existentes sobre transmisiones de bienes y derechos, sin más excepción que las que se produzcan dentro de la actividad ordinaria del tráfico de las Empresas mercantiles».

Igualmente se recoge en la exposición de motivos: «En la otra vertiente de la imposición indirecta se refunden en un solo tributo de carácter general los distintos conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de los impuestos de Derechos reales, Timbre y Gasto, que afectan de manera directa a las operaciones típicas en el tráfico de las empresas mercantiles».

A) Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

De acuerdo con la citada exposición de motivos se va a establecer un deslinde entre los dos impuestos indirectos, de un lado vamos a tener las operaciones propias de las actividades empresariales o mercantiles de las empresas y de otro lado nos vamos a encontrar aquellas operaciones que no constituyen actividades típicas o habituales de las empresas.

En materia de imposición indirecta desaparece el Impuesto de Derechos Reales, creándose en su lugar el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y junto a éste el Impuesto General sobre Sucesiones, que coexistirán hasta la aprobación de la Ley 29/1987, que configura al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas. Asimismo la Ley de 1964 suprime el Impuesto sobre el Gasto y crea en materia de imposición indirecta el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo, los Impuestos Especiales y la Renta de Aduanas.

Establece la exposición de motivos de la Ley 41/1964: «En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos, se refunden todos los actualmente existentes sobre transmisiones de bienes y derechos, sin más excepción que las que se produzcan dentro de la actividad ordinaria del tráfico de las Empresas mercantiles».

Por otra parte, igualmente se recoge en la exposición de motivos: «En la otra vertiente de la imposición indirecta se refunden en un solo tributo de carácter general los distintos conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de los impuestos de Derechos reales, Timbre y Gasto, que afectan de manera directa a las operaciones típicas en el tráfico de las empresas mercantiles».

El Capítulo Primero del Título II de la Ley 41/1964, regula el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estableciendo el artículo ciento cuarenta y uno: «Se crea el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se regirá por los preceptos de esta Ley y se exigirá a partir de uno de julio de mil novecientos sesenta y cuatro».

Estableciendo el artículo ciento cuarenta y dos, de la citada Ley 41/1964: «El impuesto gravará las transmisiones patrimoniales “inter vivos”, el aumento real de valor de las fincas rústica y urbanas y los actos jurídicos documentados».

Por su parte, el apartado a) del artículo ciento cuarenta y tres, establece: «El impuesto se exigirá: Por las transmisiones “inter vivos” de toda clase de bienes radicantes en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieren de cumplirse y por las que se efectúen de bienes muebles situados fuera de él cuando el adquirente y transmitente sean españoles o residentes en España». Aunque el citado precepto no es objeto de estudio, en el mismo se contiene reglas de localización del hecho imponible del impuesto que el profesor SAINZ DE BUJANDA²², al hablar de la estructura del hecho imponible, llama aspecto espacial del hecho imponible y que sujeta al citado impuesto la transmisión de toda clase de bienes y derechos realizados en el territorio nacional, así como la transmisión

²²«De donde se desprende que el aspecto espacial del hecho imponible es el elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio, y, por ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que ese poder corresponda». «Análisis jurídico del hecho imponible», RDFHP, Núm. 60, diciembre 1965, pág. 854.

de bienes muebles situados fuera del territorio nacional cuando adquirente y transmitente sean españoles o residentes en territorio español.

El artículo ciento cuarenta y cuatro de la Ley 41/1964, regula las operaciones sujetas, estableciendo su apartado Primero: «Las transmisiones por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». Estableciendo el apartado Segundo, que también están sujetas: «La constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción por contrato, acto judicial o administrativo de toda clase de derechos reales».

Como tendremos ocasión de comprobar el artículo ciento cuarenta y cuatro en su apartado Primero de la Ley 41/1964, contiene la misma redacción que el artículo 7.1.A) del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y AJD²³, con la excepción del término oneroso que en la redacción de la Ley 41/1964 no se contiene, es decir, nos vamos a encontrar en los dos preceptos fundamentales que van a regular el presupuesto de hecho del impuesto y la persona que queda obligada al pago del mismo, prácticamente en idénticos términos en los momentos actuales que los establecidos por el legislador en la Reforma llevada a cabo en 1964.

Por su parte, el artículo ciento cuarenta y cinco en su apartado Uno establece: «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 mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, ..., .Se presumirá en todo caso la habitualidad en los supuestos a que se refiere el artículo tercero del Código de Comercio o cuando para la realización de los actos o contratos a que se refiere este artículo se exija contribuir por el impuesto industrial». A diferencia del artículo ciento cuarenta y cuatro primero, que como hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, cuando se refiere a las operaciones sujetas no incluye el término oneroso, el artículo 145. Uno, al regular las operaciones no sujetas si incluye dicho término.

Por ello, creemos, que ya el legislador de 1964 contempla los dos ámbitos de aplicación de ambos impuestos, uno el realizado por empresarios que queda en el ámbito del IGTE y un segundo realizado por particulares que queda en el ámbito del ITP y AJD, cuestión ésta de delimitación de ambos impuestos indirectos muy importante y sobre la que tendremos ocasión de pronunciarnos reiteradamente, pero no en relación con el IGTE, sino en relación con el IVA.

El apartado Dos del citado artículo 145. Uno de la Ley 41/1964, establece: «En ningún caso un mismo acto u operación estará sujeto a este impuesto y al que grava el tráfico de las empresas». Cuestión ésta, a nuestro entender, bastante importante, un mismo presupuesto de hecho no puede ser gravado por los dos impuestos indirectos.

²³ Establece el artículo 7.1 del actual R. D. Legislativo 1/1993: «Son transmisiones patrimoniales sujetas: Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas».

Cuestión ésta de delimitación de ambos impuestos, que se vuelve a repetir en la normativa actual, tanto en la Ley 37/1992, como en el R. D. Legislativo 1/1993.

Otro precepto fundamental, para el trabajo que nos ocupa, es el artículo ciento cuarenta y ocho, que establece: «Estará obligado al pago del Impuesto, cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiera».

Si comparamos el citado precepto con la redacción actual del artículo 8.a) del R. D. Legislativo 1/1993, que aprueba el T. R. del ITP y AJD podemos comprobar que ambos preceptos tienen la misma redacción²⁴.

De los preceptos expuestos, creemos necesario hacer algunas consideraciones en relación con el ITP y AJD, que tendremos ocasión de desarrollar en las siguientes páginas:

En primer lugar existe una clara separación entre el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, es decir, un mismo hecho o acto sujeto no puede estar sujeto a gravamen en ambos Impuestos. En relación con dicha separación hay que hacer constar que el apartado 2 del artículo 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece los contornos o delimita los supuestos que quedan al margen del hecho imponible, como supuestos de no sujeción. Por tanto, el legislador entiende que no se dan los presupuestos fácticos que ponen de manifiesto capacidad económica para ser gravados, porque se realizan de hecho situaciones que el legislador no va a gravar²⁵; sin perjuicio, de que en otros supuestos, debido a situaciones de política económica, financiera, etc., el legislador entienda que determinados presupuestos de hecho no van a ser sometidas gravamen²⁶, dentro del amplio margen de que dispone para en cada momento optar por la decisión política y económica que crea más conveniente, dentro de los márgenes que la Constitución le permite adoptar.

En segundo lugar, no obstante lo anteriormente expuesto, cuestión bien distinta es que, considerando los supuestos de operaciones no sujetas a ambos impuestos, el ámbito de delimitación de los mismos nos vendría dado por la determinación positiva y negativa de sus respectivos hechos imponibles, pero no por una exclusión del presupuesto de hecho que al ser recíproca en ambos impuestos, nos llevara a un vacío normativo y por consiguiente a un vacío tributario, que conllevaría a un supuesto de

²⁴ Artículo 8: «estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere».

²⁵ Tendremos ocasión de volver sobre éste asunto cuando comentemos el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.

²⁶ En este sentido el artículo 45.I.B) del T. R. del ITP y AJD, establece como exentas: «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».

falta de exacción del impuesto al no quedar regulado por la normativa de cada uno de los dos impuestos indirectos. Supuesto que en el presente caso objeto de estudio, creemos no se produce, al estar totalmente definido y delimitado el supuesto de hecho que el legislador quiere gravar en el ITP y AJD, no obstante, no formar parte del hecho imponible del IVA al no tener el transmitente la consideración de empresario o profesional.

Dicho régimen de separación, delimitación o incompatibilidad entre ambos impuestos se va a estar sucediendo continuamente en todas las disposiciones legales, que vamos a tener ocasión de comentar y que tienden a delimitar claramente ambos impuestos indirectos.

En tercer lugar, el ITP y AJD va a gravar la transmisión por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos, que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, entendemos que la materia imponible es la circulación o desplazamiento patrimonial de bienes y derechos, efectuado por el transmitente y que de acuerdo con las reglas de delimitación de los impuestos que estamos estudiando, en ningún caso puede ser realizado por un empresario o profesional²⁷, todo ello, sin perjuicio de los hechos referidos a operaciones societarias y los actos jurídicos documentados, que no son objeto de estudio en el presente trabajo.

En cuarto lugar hay que hacer constar, de acuerdo con la normativa del impuesto, que va a quedar obligado al pago del mismo, en las transmisiones de toda clase de bienes y derechos, el adquirente de los bienes. De lo que podemos concluir que en toda transmisión han de existir, al menos, uno o más transmitentes e igualmente uno o más adquirentes. Siendo el adquirente la persona que va a poner de manifiesto capacidad económica en la renta gastada, como consecuencia de la adquisición del bien, quedando por ello obligado al pago del impuesto. No estableciendo la norma, y esto es fundamental a nuestro modo de ver, distinción de ningún tipo en relación con el adquirente de los bienes, es decir, puede ser persona física o jurídica, nacional o extranjero, residente o no residente; en fin, empresario o particular, quedando en todos los casos obligado al pago del impuesto sin excepción.

Pues bien, cuando el artículo 31.1 de la Constitución Española, contempla como fundamento de la imposición la contribución de *todos* el sostenimiento de los gastos públicos, habrá que analizar las distintas figuras tributarias y sus respectivos hechos imponibles para someter a tributación la capacidad económica puesta de manifiesto en su realización. En este sentido, los dos impuestos indirectos IVA e ITP y AJD van a gravar manifestaciones de capacidad económica puestas de manifiesto cuando la renta

²⁷ Como tendremos ocasión de exponer, cuando estudiemos el artículo 4 de la Ley 37/1992, aunque se encuentran dentro del hecho imponible del IVA, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, esta cuestión requiere aún una mayor concreción y determinación, para entender que las entregas de bienes, se encuentra sujeta a IVA, pues el citado precepto requiere la concurrencia de una serie de requisitos para que dichas entregas de bienes se encuentren sujetas al citado Impuesto. Todo ello en relación con el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.

que se ha obtenido, es gastada. Y con ello no nos estamos refiriendo, a que todo presupuesto de hecho no gravado por IVA, va a conllevar *per se* la tributación por el ITP y AJD, como tendremos ocasión de exponer, sino que habrá que determinar si la transmisión realizada, una vez delimitado negativamente el presupuesto de hecho en el IVA, dicho presupuesto de hecho es subsumible en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

B) Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que aprueba el T. R. de la Ley y las Tarifas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD.

El Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados²⁸, reguló la normativa existente en dicha materia. De la disposición mencionada arranca la actual denominación del Impuesto²⁹, así como su contenido, pues junto a un gravamen sobre el tráfico patrimonial o sobre la circulación económica de bienes apareció un gravamen documental que, aparte de complementar al anterior, albergó en su seno varias figuras tributarias procedentes de la legislación del Impuesto del Timbre y que perviven, algunas de ellas, en los momentos actuales. Posteriormente se separaron, como Impuestos independientes, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el citado Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. De tal forma que aquél tiene la consideración de impuesto de carácter directo y el ITP y AJD conforma junto al IVA, el núcleo fundamental de la imposición indirecta.

El Título primero del Libro segundo del Decreto 1018/1967, regula las transmisiones patrimoniales «inter vivos», estableciendo el artículo 54 las operaciones sujetas al Impuesto y regulando el apartado 1º el hecho imponible objeto de estudio del presente trabajo³⁰.

Por su parte el artículo 67 se encarga de regular los obligados al pago del Impuesto³¹, en los mismos términos que la Ley 41/1964 y en los mismos términos que la redacción

²⁸ Que en su exposición de motivos establece: «La Ley 41/1964, de 11 de junio, ordenó al Gobierno, en su artículo 241, apartado 1º la aprobación por Decreto, de los Textos refundidos, entre otros, de las Leyes y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, labor refundidora que asimismo previno la disposición transitoria primera de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre-Ley General Tributaria-».

²⁹ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Manuel del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996, pág. 22.

³⁰ Señala el citado artículo 54 que están sujetas: «Las transmisiones por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas».

³¹ Establece el citado artículo 67: «Estará obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere».

actual establece sobre el sujeto obligado al pago del impuesto en el artículo 8.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993.

De los preceptos anteriores podemos concluir que van a quedar dentro del ámbito del ITP y AJD las transmisiones inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, quedando obligado al pago del impuesto a título de contribuyente el adquirente de los citados bienes o derechos. Como tendremos ocasión de ir exponiendo en las siguientes líneas del presente trabajo y es una cuestión que tendremos ocasión de comentar en más de una ocasión; desde la aprobación por parte del legislador de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 y por ende de los dos principales impuestos indirectos de nuestro sistema tributario, ha sido y es una constante que se viene repitiendo continuamente, la separación o delimitación de los hechos imponibles de ambos impuestos, para que de esta forma no se puedan ver sometidos a gravamen hechos imponibles doblemente.

Pero expuesto lo anterior, también hay que hacer constar que el legislador ha procurado que no queden hechos imponibles sin gravar al socaire de haber quedado dentro del ámbito de aplicación del otro impuesto indirecto. En este sentido se pronuncia la Disposición Final Tercera de la Ley 6/1979³².

- a) La sujeción a ITP y AJD del traspaso de jugadores de fútbol. STS de 3 de marzo de 1997.

En relación con la transmisión de bienes y derechos que contempla el artículo 54.1º del Decreto 1018/1967, y en relación con el párrafo anterior expuesto, creemos necesario traer a colación la doctrina que se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997 (RJ\1997\1761)³³, que sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la adquisición, entre 1975 y 1977 por el Club Athletic de Bilbao, del derecho a utilizar en exclusiva los servicios profesionales de cinco jugadores de fútbol, estableciendo dicha Sentencia que dicho acto es una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Por último, señalar, como hace constar la anterior Sentencia del Tribunal Supremo en relación con el principio constitucional de igualdad en su vertiente de generalidad en la exigencia de los tributos, que «La circunstancia de que las aludidas transmisiones o cesiones no hayan sido tomadas en consideración por la Hacienda más que en contadas

³² «En todas las transmisiones de inmuebles se liquidará el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a menos que, al presentar el documento, se justifique en la forma que reglamentariamente se establezca, que se trata de una operación sujeta al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas».

³³ STS de 3 de marzo de 1997: «Es necesario convenir en que ese “traspaso de jugadores” o, mejor aún, esas cesiones y correlativa adquisición del derecho a utilizar en exclusiva los servicios profesionales de determinados jugadores de fútbol, mediante contraprestación pecuniaria y con el consentimiento y participación de esos mismos jugadores, constituye transmisión onerosa y realiza el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales».

ocasiones no vulnera el principio de igualdad -art. 14 de la Constitución- ni supone trato discriminatorio alguno tan pronto se tenga en cuenta que, como tiene declarado el Tribunal Constitucional -STC 21/1992, de 14 de febrero (RTC 1992/21) y ATC 115/1995, de 4 de abril, entre otros muchos- y la Jurisprudencia de esta Sala – Sentencias, entre otras muchas y por no citar otras que las más recientes, de 25 abril, 29 mayo y 28 junio 1996 (RJ1996\3309, RJ 1996\4432 y RJ 1996\5825)-, el principio de igualdad sólo puede reconocerse en la legalidad, sin que por mor del mismo puedan ampliarse a otros supuestos actuaciones o comportamientos no respaldados por la Ley. Por eso mismo aquél a quien se aplica la Ley –en el caso de este recurso, el club apelado- no puede considerar violado el citado principio por el hecho de que la misma no se aplique a otros que, asimismo, la han incumplido» FJ sexto.

b) Comparación de la doctrina expuesta en la STS de 3 de marzo de 1997 con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.

La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1997 analiza la cesión de derechos de futbolistas mediante contraprestación y concluye que en el caso juzgado concurren todos y cada uno de los presupuestos de hecho contemplados en el ITP y AJD, debiendo tributar por el citado Impuesto. Hay que tener en consideración que la Sentencia del Tribunal Supremo que estamos comentando, es de un año posterior a la STS de 18 de enero de 1997.

Manteniendo el Alto Tribunal en la Sentencia de 3 de marzo de 1997 como doctrina la de considerar el traspaso de jugadores de fútbol como operación sujeta al ITP y AJD, debiendo tributar dicha cesión de jugadores como transmisión patrimonial onerosa, no obstante la existencia de la STS de 18 de enero de 1996³⁴, pues hay que tener en cuenta que la transmisión objeto de pronunciamiento por parte del TS se lleva a cabo vigente el IGTE.

C) Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD.

La entrada en vigor del IVA, motiva la adecuación de determinados preceptos de la imposición indirecta a las directivas comunitarias. Este hecho motiva la aprobación de

³⁴ En este sentido establece la STS de 18 de enero de 1996: «La línea fronteriza entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados es clara, y viene marcada por la naturaleza económico-jurídica de las operaciones de que se trate, a saber: si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por el contrario, si no pertenecen a tráfico de las empresas, el tributo será el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». FJ segundo.

la Ley 32/1980, de 21 de junio, que entró en vigor el 1 de julio de 1980 y que no supone una ruptura con la regulación anterior del impuesto, recogida en el Decreto 1018/1967.

Entre las modificaciones sustantivas introducidas por la nueva Ley, podemos señalar la supresión de varios hechos imponibles, bien por remitir su regulación a otros impuestos, bien por quedar excluidos de gravamen. Entre los primeros hay que señalar que las transmisiones empresariales onerosas de bienes inmuebles, pasan a tributar por el ITE, recordemos líneas arriba, que con la aprobación de la Ley 41/1964 éstas entraban dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e igualmente hay que hacer constar que la primera entrega de un inmueble una vez terminada su construcción, siempre va a estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta, tras la entrada en vigor de la normativa de dicho impuesto.

Igualmente hay que señalar como hechos imponibles que pasan a formar parte de otros impuestos, como las donaciones, que tributan por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo tercero. Uno de la Ley regula las transmisiones sujetas en el mismo sentido que venimos exponiendo en el presente trabajo e igualmente se regula en el artículo cuatro el obligado al pago del impuesto³⁵.

La disposición final primera de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del ITP y AJD, establece que los preceptos de ésta comenzarán a regir el día 1 de julio de 1980, quedando derogados, a partir de su entrada en vigor, los preceptos anteriores que la contradigan.

Por su parte, la disposición final tercera de la Ley, establece que el Gobierno elaborará y aprobará, en el plazo máximo de seis meses, desde la entrada en vigor de la misma, el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

D) Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que aprueba el T. R. del ITP y AJD.

En ejecución de la disposición final tercera de la Ley 32/1980, se aprueba el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD. Como corresponde a su naturaleza y a los límites impuestos por la Constitución, el nuevo Texto Refundido del ITP y AJD, contiene la

³⁵ «Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

Estando obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: «a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere».

compilación del articulado de la Ley 32/1980, así como los preceptos estimados vigentes del Texto Refundido de 1967.

El Texto Refundido del ITP y AJD aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, va a constituir el precedente del Texto Refundido del ITP y AJD vigente en la actualidad.

El citado Texto Refundido de 1980 establece en su artículo 1.1 que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es un tributo de naturaleza indirecta, que, en los términos establecidos en los artículos siguientes gravará:

1º- Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2º- Las operaciones societarias

3º- Los Actos Jurídicos Documentados

Estableciendo el artículo 7.1, que son transmisiones patrimoniales sujetas:

- a) Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- b) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.

Si comparamos el artículo 7.1.a) del Texto Refundido del ITP y AJD de 1980 con el apartado primero del artículo 144 de la Ley 41/1964, de Reforma del Sistema Tributario, podemos concluir que los presupuestos de hecho establecidos en ambos preceptos, son idénticos.

Una vez comprobado que el presupuesto de hecho regulado en ambas normas es el mismo y considerando que el objeto del presente trabajo es la transmisión onerosa de bienes por particulares, podríamos preguntarnos ¿qué sentido tiene la mención del apartado b) del artículo 7.1 anteriormente expuesto?. Pues bien, como tendremos ocasión de comprobar, a lo largo del presente trabajo, es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que en las operaciones sujetas a gravamen en el ITP y AJD hay que estar a la condición de la persona que entregue el bien, con independencia de la condición que tenga el adquirente del bien transmitido.

Dicha doctrina mantenida por el Tribunal Supremo, que es reiterada por el Alto Tribunal en recurso de casación en interés de la Ley, no sólo en relación con la transmisión de un bien por un particular, sino también en relación con la constitución de una fianza por un particular, aunque el acreedor afianzado en este caso sea un empresario, estando por ello, la constitución de una fianza sujeta al ITP y AJD si quien constituye la fianza es un particular, aunque el sujeto pasivo del Impuesto (el acreedor afianzado) sea un empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, doctrina ésta que es contraria a la mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de

18 de enero de 1996. Tendremos ocasión de volver sobre estas cuestiones que serán analizadas ampliamente.

Una vez alcanzado el presente estadio del trabajo, creemos necesario hacer algunas consideraciones sobre las siguientes cuestiones. En primer, lugar hay que hacer constar que en ningún momento, y ya en la introducción tuvimos ocasión de exponerlo, se está tratando de acreditar que una misma manifestación de capacidad económica quede gravada doblemente por dos impuestos indirectos. El objeto de estudio del presente trabajo pretende llegar a la conclusión de que la manifestación de capacidad económica puesta de manifiesto en la transmisión llevada a cabo por un particular de un bien en general, o de un bien mueble en particular, cuando el adquirente del citado bien, sea empresario (persona física o jurídica) o profesional, no debe quedar exonerada de tributación, estando dicha transmisión sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como transmisión patrimonial onerosa.

En nuestro sistema tributario, nos podemos encontrar con situaciones de doble imposición o sobreimposición, que por las circunstancias que el legislador crea conveniente, determinadas manifestaciones de capacidad económica soporten un incremento de la carga fiscal, pensemos por ejemplo en la imposición que recae sobre los inmuebles³⁶. Pero, no por ello, podemos concluir que existan manifestaciones de capacidad económica ínsitas en el presupuesto de hecho del tributo que vayan a quedar exoneradas de tributación y consiguientemente no contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos.

Lo anteriormente expuesto, viene a colación por la circunstancia, que venimos comentando, de la delimitación, separación o incompatibilidad, entre ambos impuestos de la imposición indirecta³⁷. Viniendo regulado en la normativa de cada uno de los impuestos, la incompatibilidad o exclusión que existe entre ambos impuestos indirectos, y estableciéndose ya desde la reforma introducida por la Ley 41/1964 dicha separación o incompatibilidad de forma clara.

Habiéndose pronunciado la doctrina y la jurisprudencia, sobre si nos encontramos ante un único impuesto o nos encontramos ante tres impuestos distintos³⁸. Pero no sólo

³⁶ En «Propuestas sobre la pluriimposición inmobiliaria». LOPEZ ESPADAFOR, C. M., C.E.F., núm. 336, marzo 2011, pág. 80 y siguientes. En el mismo sentido «La concurrencia y articulación del impuesto sobre bienes inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible». VICENTE DE LA CASA, F., C. T., núm. 131, 2009.

³⁷ En este sentido establece la STS de 27 de mayo de 1991 (RJ\1991\4190): «Hay que partir, ante todo, de que los Textos, legales y reglamentarios, establecen un principio, que tiende a evitar la doble imposición, y esto es que un mismo acto, contrato u operación, no puede estar gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y por el Tráfico de Empresas». FJ tercero.

³⁸ En este sentido «Tal vez la nota más caracterizadora de la actual regulación de este Impuesto sea que bajo su denominación se contienen tres figuras bien diferenciadas. En realidad nos encontramos antes tres Impuestos distintos». ESCRIBANO LÓPEZ, F. en «Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Ed. Tecnos 2009, pág. 586. En el mismo sentido, VARONA ALABERN, J. E. en «IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible». RDFHP, Núm. 65, enero/marzo 1990, pág. 36.

la doctrina ha tenido ocasión de pronunciarse sobre ésta cuestión, también el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre esta misma cuestión, pronunciándose la STS de 13 de febrero de 1987 (RJ\1987\551) en los siguientes términos: «La Ley 32/1980, de 21 de junio (RCL 1980/1445) pretende ofrecer la imagen unitaria de un tributo que sin embargo se intitula ya desde el principio dicotómicamente: impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: En la regulación posterior no se describe un hecho imponible común, sino tres, uno para cada una de las tres modalidades mencionadas en el artículo 1º. Idéntica estructura presenta, por supuesto, el texto refundido contenido en el Real Decreto 3.050/1980, de 30 de diciembre (RCL 1981/275). Ello pone de manifiesto que se está en presencia de tributos distintos, al menos dos, como por otra parte enseña la evolución histórica. En efecto, las normas antes aludidas se limitaron a yuxtaponer, sin confundirlos, dos impuestos preexistentes, el llamado de derechos reales y el del timbre». FJ primero.

Pues bien, expuestos los comentarios anteriores, sobre la consideración de un único impuesto con tres conceptos impositivos distintos o hechos imponibles distintos, que es lo que recoge su regulación legal, hay que hacer constar que el estudio que vamos a llevar a cabo, va a estar referido única y exclusivamente a un supuesto concreto de manifestación de capacidad económica, subsumible en el concepto transmisiones patrimoniales onerosas, toda vez que los conceptos Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, no van a ser objeto de estudio.

E) Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, en relación con las transmisiones de bienes y el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.

La Ley 29/1991, como establece en su exposición de motivos³⁹, va a tratar principalmente el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos y canjes de valores regulados en el Título Primero de la citada Ley. No obstante, también introduce modificaciones, tanto en el ITP y AJD, como en el IVA.

Si bien para el presente estudio, las modificaciones introducidas por dicha Ley no van a tener incidencia ni al artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, que regula el hecho imponible objeto de estudio, ni en el artículo 8.a) del mismo, que regula la persona obligada al pago por la realización de dicho hecho imponible. Si introduce la Ley

³⁹ «El Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas obligó a adaptar nuestra legislación fiscal a las normas comunitarias y a las modificaciones que de las mismas se vayan produciendo en el tiempo. Por ello, la presente Ley regula un conjunto de materias cuyo lazo de unión es, precisamente, la necesidad de adecuar nuestra normativa tributaria a las normas de armonización emanadas de la Comunidad Económica Europea».

29/1991, una modificación importante al proporcionar una nueva redacción del apartado 5 del artículo 7º del Real Decreto Legislativo 3050/1980⁴⁰.

Recordemos, que el citado artículo 7 en su apartado 5 regula la separación o incompatibilidad entre el ITP y AJD y el IVA. Siendo prácticamente idéntica la redacción dada por la Ley 29/1991 al citado precepto, que la redacción actual del mismo, salvo en el inciso referente a: «así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos».

Aunque el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, en la redacción actual, va a ser objeto de comentario en otro capítulo del presente trabajo, creemos necesario hacer los siguientes comentarios al citado precepto, que serán desarrollados posteriormente.

En primer lugar, el artículo 7.5 establece que las operaciones realizadas por empresarios o profesionales (se refiere a ambos tipos de actividades) en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no van a estar sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el citado precepto está aplicando la delimitación negativa del hecho imponible en el ITP y AJD, respecto de aquellas operaciones realizadas por empresarios o profesionales, que de acuerdo con la Ley 37/1992, van a quedar sujetas a IVA y que al ser realizadas por empresarios o profesionales, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en ningún caso van a estar sujetas a ITP y AJD.

Sin embargo, siguiendo con la lectura del citado precepto, establece el último párrafo del mismo que van a quedar sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, la transmisión de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio, no quede sujeto a IVA. Es decir, una lectura atenta del último párrafo del mencionado artículo 7.5, nos lleva a concluir que sólo van a quedar sometidos a gravamen en el ITP y AJD los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes dicha transmisión no quede sujeta a IVA; pero, en ningún caso van a quedar sometidos a gravamen en el ITP y AJD, la transmisión de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio profesional cuando por las circunstancias concurrentes dicha transmisión no quede sujeta a IVA.

En segundo lugar, el artículo 7.5 sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, la transmisión de los bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, pero en ningún caso somete a

⁴⁰ «No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no que sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

tributación por dicho concepto la transmisión de los bienes muebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, es decir, la transmisión de bienes muebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional, no van a quedar sujetos, en ningún caso, ni al ITP y AJD, ni a IVA.

Por último hay que hacer constar, de acuerdo con lo expuesto con anterioridad en relación con el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, que dicho impuesto contempla las operaciones realizadas por fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas, así como los arrendamientos de bienes, realizados con carácter habitual. Sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar, el IVA no regula la habitualidad de las operaciones, sino que se refiere a las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional⁴¹. En este sentido el urbanizador de terrenos, aunque lo sea a título ocasional, la Ley 37/1992 lo considera empresario, a efectos del citado impuesto, como ya lo estableciera el artículo cuatro. 4.1º de la Ley 30/1985.

La disposición adicional novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados concepto impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, establecía que el Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de un año, a partir de la entrada en vigor de la presente Ley un nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dado el incumplimiento del plazo por parte del Gobierno para la elaboración del citado Texto Refundido, la disposición adicional tercera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴², proroga hasta el 31 de diciembre de 1993 el plazo concedido al Gobierno para la elaboración de un nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En virtud de la autorización concedida al Gobierno por la citada disposición adicional novena de la Ley 29/1991, prorrogada para el año para el año 1993, como hemos expuesto, se aprueba por el Consejo de Ministros el Real Decreto Legislativo 1/1993, con fecha 24 de septiembre de 1993, norma que va a regular el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, vigente en la actualidad.

⁴¹ En el mismo sentido se pronuncia la STS de 31 diciembre 2001 (RJ\2002\1009) en su F. D. Tercero: «En que regía ya la modificación introducida por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985 (RCL 1985, 1984, 2463 y ApNDL 7277) en el art. 7º. 5 del Texto Refundido del ITP y AJD, de 30 de diciembre de 1980, que suprimió las notas de tipicidad y habitualidad para caracterizar las operaciones no sujetas a dicho Impuesto y las sustituyó por las de pertenecer a la actividad empresarial o profesional de empresarios o profesionales o por la sujeción al IVA».

⁴² Disposición Adicional Tercera: «Se proroga, hasta el 31 de diciembre, la autorización concedida al Gobierno por la disposición adicional novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de Determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, para elaborar y aprobar un nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con inclusión en el mismo de la totalidad de las disposiciones legales vigentes que se refieren al impuesto, haciéndola extensiva a la regularización, aclaración y armonización de su contenido».

La exposición de motivos del R. D. Legislativo 1/1993, establece que en él se recogen los preceptos aprobados por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, con las modificaciones que se han ido introduciendo por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, por la Ley 14/1985, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, por la Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido [...] y en fin, por la citada Ley 29/1991.

2) Antecedentes del IGTE en relación con la transmisión de bienes.

El Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas (en adelante ITE) gravaba las operaciones que con carácter habitual llevaban a cabo las empresas en el ámbito de su actividad mercantil.

Sin embargo, tendremos ocasión de comprobar cómo el Tribunal Supremo entiende que determinadas transmisiones de bienes llevadas a cabo por empresas no se encuentran sujetas al ITE, encontrándose, por el contrario, sujetas al ITP y AJD, concepto TPO.

Establece la exposición de motivos de la Ley 41/1964: «En la otra vertiente de la imposición indirecta se refunden en un solo tributo de carácter general los distintos conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de los impuestos de Derechos reales, timbre y Gasto, que afectan de manera directa a las operaciones típicas en el tráfico de las empresas mercantiles.

Con la supresión de los demás impuestos indirectos y con la reconducción de todas las figuras impositivas antes dispersas a este impuesto y al de transmisiones patrimoniales».

Como escribía el profesor SAINZ DE BUJANDA⁴³, el Impuesto general sobre el gasto, no es tampoco, a pesar de su nombre, un solo impuesto, ni tienen, los que lo componen, el carácter de generalidad que legalmente se le atribuye. Continúa estableciendo el citado profesor que, con la rúbrica que nos ocupa se designa, en realidad, un conglomerado de impuestos reales sobre el consumo de determinados productos y servicios.

Pues bien los impuestos sobre el gasto, precedentes del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, se inician con la Reforma llevada a cabo por la Ley de 26 de diciembre de 1957.

⁴³ SAINZ DE BUJANDA, F., «Estructura Jurídica del Sistema Tributario». RDFHP. Volumen XI. Madrid 1961, pág. 126.

A) Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

El Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, nacido con esta denominación de la reforma operada mediante la citada Ley 41/1964, tuvo desde su origen grandes críticas por parte de la doctrina, al entender que no atendía a las últimas novedades que en materia de imposición sobre el volumen de ventas circulaba por aquél entonces a nivel europeo, ya que las legislaciones de la mayoría de los países estaban enfocadas hacia la figura del IVA.

El capítulo II del Título II de la Ley 41/1964, regulaba el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, estableciendo el artículo ciento ochenta y cinco de la citada Ley 41/1964: «Se crea un Impuesto General sobre el tráfico de las empresas que gravará las ventas, obras, servicios y demás operaciones específicas que aquéllas realicen y que aparezcan sometidos a dicho tributo por normas de rango legal, que se exigirá a partir del uno de julio de mil novecientos sesenta y cuatro de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley».

Estableciendo el artículo ciento ochenta y seis en su apartado Uno: «Están sujetas al Impuesto:

- a) Las operaciones por las que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas transmitan o entreguen por precio, bienes mercancías o productos de su fabricación, industria o comercio, cualquiera que sea la forma que adopten. No estarán sujetas, en ningún caso, las operaciones realizadas por los comerciantes minoristas.
- b) Las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas efectúen para destinarlos al comercio en sus establecimientos abiertos al público. ... , ».

El Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas es, como su propio nombre indica, un impuesto que grava la actividad de determinadas empresas, por ello para que se dé la sujeción al mismo, ha de tratarse de un acto o actividad propia del tráfico o giro de las empresas y van a quedar gravadas las actividades desarrolladas por determinadas empresas, toda vez que, como tendremos ocasión de comprobar, van a quedar excluidas del citado impuesto las operaciones realizadas por los comerciantes minoristas.

- a) La habitualidad en las operaciones de tráfico mercantil.

El acto, operación o actividad gravada ha de realizarse por una empresa con carácter de habitualidad. Ésta habitualidad se presume cuando se cumplen los supuestos que exige el artículo 3 del Código de comercio.

En relación con la habitualidad por la que se pronuncia el precepto VARONA ALABERN⁴⁴, se plantea la duda de sobre quién debe predicarse la habitualidad. Según el citado autor, dicha duda está claramente resuelta en los textos legales, que expresamente señalan que la habitualidad debe predicarse del transmitente, luego a *sensu contrario*, podemos decir, que si las operaciones no se realizan con carácter habitual, no nos encontramos en el ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas.

Igualmente podríamos plantearnos, si dicha habitualidad, lo es con carácter subjetivo u objetivo. Si dicha habitualidad lo es con carácter subjetivo, para VARONA ALABERN, significa centrar ésta calificación en el transmitente, lo que equivale a exigir la cualidad de comerciante a quien efectúa la transmisión. Por el contrario si hablamos de una habitualidad objetiva, se trata de que la persona que realiza la transmisión se dedique habitualmente a efectuar, no cualquier actividad, sino aquella a que se refiere la transmisión.

Llegados a este estadio del trabajo, creemos necesario ir perfilando algunos conceptos que entendemos importantes para nuestra investigación y que en algunas ocasiones, como tendremos ocasión de exponer, pueden plantear dudas, confusiones o errores en el planteamiento de las cuestiones que intentamos llevar a cabo. Para VARONA ALABERN la habitualidad en el sujeto, de acuerdo con los preceptos legales, que realiza la operación se tiene que predicar del transmitente, para que dicha operación quede en el ámbito del Impuesto sobre Tráfico de las Empresas, o lo que es lo mismo, para que la operación quede en el ámbito del Impuesto anteriormente mencionado, la tiene que llevar a cabo un comerciante. Luego si el transmitente no es comerciante, no nos encontramos en el ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas. Criterio éste de VARONA ALABERN que compartimos y que como tendremos ocasión de exponer en el presente trabajo, comparte el Tribunal Supremo en recursos de casación para la unificación de doctrina y en interés de la Ley.

Es decir, esta habitualidad se tiene que dar en el transmitente y éste tiene necesariamente que desarrollar una actividad mercantil, ante lo cual, toda transmisión que no tenga la consideración de mercantil, queda excluida del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas.

b) La sujeción a ITP y AJD de la transmisión de bienes muebles por una entidad mercantil. STS de 30 de enero de 1989.

Pues bien, en este orden de cosas, creemos necesario traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1989 (RJ\1989\552), que aún siendo de fecha posterior a la STS de 18 de enero de 1986, en ella, los hechos que se enjuician se

⁴⁴ VARONA ALABERN, J. E.: «El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido ». Ed. Lex nova. Valladolid 1991.

corresponden con la transmisión de bienes muebles por parte de la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petr6leos, S.A. (CAMPSA) a una sociedad an6nima, estableciendo la *ratio decidendi* de la Sentencia que la transmisi6n de dichos bienes quedan gravados por el ITP y AJD.

En este sentido, podemos leer en la Sentencia de 30 de enero de 1989: «El acta de la Inspecci6n T6cnica Fiscal del Estado de 23 de junio de 1971, en que tienen su origen las actuaciones, claramente refleja que, en determinado momento, la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petr6leos, S.A. procedi6 a la enajenaci6n de una serie de bienes integrantes de su patrimonio (inmovilizado) (buques, vagones de ferrocarril, material de prospecciones, autom6viles, furgonetas, camiones y hasta m1quinas de escribir), y, por tanto, sobrantes o in6tiles para el cumplimiento de su objeto social. Dicho acto o actos de enajenaci6n de elementos inservibles de su patrimonio, en ning6n caso pueden revestir el car1cter de operaciones propias y habituales del giro o tr1fico mercantil de ninguna empresa, y, por ende, dif6cilmente pueden hallarse sujetos al Impuesto de Tr1fico de las Empresas (que, asimismo, tampoco se ha justificado haber sido pagado), por lo que, ciertamente, quedan gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jur6dicos Documentados» FJ tercero.

De la lectura del citado fundamento jur6dico de la Sentencia, creemos, a nuestro entender, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

En primer lugar, nos encontramos ante la transmisi6n llevada a cabo por una entidad mercantil (CAMPSA), cuya entrega de bienes, en principio, debería estar sujeta al ITE.

En segundo lugar, el adquirente de los bienes es una entidad mercantil, pues consta en la Sentencia que el recurso se interpone por la representaci6n procesal de la Sociedad An6nima C.

En tercer lugar, nos encontramos ante la transmisi6n de unos bienes llevados a cabo por una entidad mercantil (CAMPSA), respecto de los cuales habría que determinar si la transmisi6n realizada reviste o no el car1cter de habitual del giro o tr1fico que realiza la entidad CAMPSA, para de esta forma poder determinar si nos encontramos ante un hecho imponible del ITE, cuesti6n 6sta que queda despejada en la propia Sentencia al establecer la misma que la transmisi6n de los bienes integrantes del patrimonio de CAMPSA, no reviste el car1cter de operaciones habituales del tr1fico mercantil.

Por 6ltimo, en cuarto lugar, la *ratio decidendi* de la STS de 30 de enero de 1989 concluye que la transmisi6n de los elementos inservibles (bienes muebles) de la entidad transmitente, no tiene el car1cter de operaciones habituales del tr1fico mercantil de 6sta, no encontr1ndose sujetas, por ello, al ITE, quedando gravadas, por el contrario, por el ITP y AJD.

De las consideraciones anteriormente expuestas, podemos concluir, desde nuestra consideraci6n, que la *ratio decidendi* de la STS de 30 de enero de 1989, no se corresponde con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, toda vez que si

aplicásemos la doctrina mantenida en ésta última a la transmisión llevada a cabo por la entidad mercantil CAMPSA, la entrega de bienes muebles llevada a cabo no estaría sujeta al ITP y AJD, dado que el adquirente de los bienes muebles transmitidos, es un empresario y consiguientemente dicha transmisión no estaría sujeta al ITP y AJD.

En este sentido, creemos necesario traer a colación la STS de 18 de enero de 1996, donde podemos leer: «En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario, dentro de su tráfico típico, y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, ni siquiera de unidades productivas, sino de personas particulares, actuando mediante contraprestación, pero sin carácter habitual, es decir, adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados, 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, con destino a un nuevo y distinto consumo, la Ley 41/1964, de 11 de junio, las excluyó del ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas precisamente porque los vendedores no eran empresarios, ni actuaban con habitualidad. [...]».

Ahora bien la exclusión mencionada, ha de contemplarse y tenerse en cuenta a los solos efectos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de donde se deduce que no hay 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» FJ cuarto.

c) Comparación de la doctrina expuesta en la STS de 30 de enero de 1989 con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.

Aunque los términos de comparación de ambas Sentencias no sean similares, ya que en la STS de 30 de enero de 1989 tanto transmitente como adquirente son dos entidades mercantiles y en la STS de 18 de enero de 1986 el transmitente es un particular y el adquirente es un empresario, no obstante, en ambas Sentencias se transmiten bienes muebles.

Es por ello que, de las Sentencias expuestas, podemos extraer, desde nuestra consideración algunas consideraciones importantes para el presente trabajo de investigación:

En primer lugar, los hechos que se enjuician, se corresponden con hechos impositivos vigentes el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, como sabemos ya derogado hace casi tres décadas.

En segundo lugar, aún desconociendo la fecha de la transmisión de los bienes que lleva a cabo CAMPSA, la única fecha que consta en la Sentencia de 30 de enero de 1989 es la fecha del acta de Inspección de 23/27/1971, es por ello que, creemos, a la

citada transmisión le es de aplicación al no estar sujeta a ITE el T. R. del ITP y AJD de 1967⁴⁵.

En tercer lugar, la doctrina que se contiene en la STS de 18 de enero de 1996 es de no considerar la sujeción a ITP y AJD de la transmisión realizada cuando el adquirente de los bienes sea un empresario, esté o no sujeta dicha transmisión a ITE o a IVA. Pues bien, si la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996 fuese aplicada a transmisión realizada y enjuiciada en la STS de 30 de enero de 1989 nunca hubiera tributado por ITP y AJD toda vez que el adquirente en dicha transmisión es un empresario, sin embargo en dicha Sentencia de 30 de enero de 1989 se considera que dicha transmisión de bienes muebles se encuentra sujeta a ITP y AJD, cuestión ésta que coincide con el criterio que mantenemos en el presente trabajo, de sujeción al ITP y AJD de la transmisión realizada por particulares a empresarios o, de aquellas transmisiones que se realizan por empresarios que actúen al margen de la actividad empresarial o profesional, con independencia de la condición que tenga el adquirente de los bienes transmitidos.

Cuestión ésta de sujeción a ITP y AJD, que ya hemos tenido ocasión de exponer en el presente trabajo, en la transmisión de derechos de jugadores de fútbol que según la jurisprudencia mantenida por el Tribunal Supremo dicha transmisión se encuentra sujeta a ITP y AJD.

d) Posición doctrinal en relación con las operaciones de tráfico mercantil en el IGTE.

En relación con la separación entre el ITP y AJD y el Impuesto sobre Tráfico de las Empresas, establece FERREIRO LAPATZA: «En primer lugar, las operaciones típicas del tráfico mercantil, con el carácter de operaciones habituales y onerosas, se declararon sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas. Las operaciones de tráfico aislado que no constituyen manifestación de una actividad profesional habitual se gravaron por el Impuesto de Transmisiones»⁴⁶.

Estableciendo el citado profesor el siguiente ejemplo: Así, la transmisión de un bien, X, estará sujeta al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas si en la operación interviene un empresario que se dedique habitualmente a realizar tal tipo de operaciones. La transmisión del mismo bien estará sujeta al Impuesto de Transmisiones si en ella no interviene nadie que se dedique habitualmente, profesionalmente, a realizar tal tipo de operaciones.

⁴⁵ Establece el artículo 54 del Decreto 1018/1967, están sujetas: 1º) Las transmisiones por actos <inter vivos> de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las persona físicas o jurídicas>.

⁴⁶ «Curso de Derecho Financiero Español». Marcial Pons. Madrid 1994, pág. 200..

Ya con anterioridad, hemos tenido ocasión de exponer, siguiendo a VARONA ALABERN, que la tributación de la operación, no depende de la intervención o no de un empresario, sino de la condición del transmitente del bien.

Sabemos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.445 del Código civil, que por el contrato de compraventa uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa y el otro a pagar por ella un precio cierto.

Es por ello que, siguiendo el ejemplo expuesto por el profesor FERREIRO, siendo el transmitente o el adquirente un empresario que realiza operaciones habitualmente, la transmisión del bien X estaría sujeta al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas. Sin embargo del comentario expuesto anteriormente por VARONA ALABERN, no se desprende tal conclusión, pues según el citado autor habría que estar a la condición del transmitente para poder delimitar la aplicación de un impuesto u otro, sin que para nada sea determinante en el presupuesto de hecho del tributo, la circunstancia de que el adquirente del bien en la citada compraventa sea empresario o no.

Sin embargo, si seguimos leyendo a FERREIRO LAPATZA en la citada obra, al exponer la modificación introducida por la Ley 41/1964, vuelve a comentar un nuevo ejemplo y expone: «Así, si un comerciante vende artículos de lujo, cada operación estará gravada por el Impuesto de Tráfico y el Impuesto de Lujo. Si un no comerciante vende un bien de lujo, la operación está gravada por el Impuesto de Transmisiones y por el Impuesto de Lujo»⁴⁷.

En este segundo ejemplo planteado por el profesor FERREIRO, con independencia de la tributación del extinguido Impuesto sobre el Lujo, señala el citado profesor que la transmisión se sujetará al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas si la transmisión la efectúa un comerciante, y, por el contrario, si la transmisión la realiza un no comerciante estará gravada por el ITP y AJD, es decir, en este último ejemplo expuesto, la tributación de la transmisión, ya no va a depender de que intervenga en la misma un empresario, la cuestión principal va a recaer en la condición del transmitente, siendo éste un particular, con independencia de que sea empresario o profesional el adquirente, la transmisión se encontrará sujeta a ITP y AJD.

Por ello, podemos concluir, que mientras que en el ejemplo de la transmisión del bien X, parece desprenderse, que con la sola intervención de un empresario, con independencia que lo sea a título de transmitente o de adquirente, la transmisión va a quedar en el ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas. Por el contrario en el ejemplo de la venta del artículo de lujo, si el transmitente no tiene la consideración de empresario, con independencia de que el adquirente del bien sea empresario o no, la

⁴⁷ «Por el contrario, el Impuesto sobre el Lujo, incluido asimismo en el sistema de 1964, dentro de nuestra imposición indirecta, no se declaró incompatible con estos dos impuestos generales, sino que se entendió debía superponerse a uno de los dos. Fue esta una forma de progresivizar la tributación indirecta». Op. cita, pág. 200.

transmisión del citado bien va a quedar gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En este orden de ideas, que venimos exponiendo, en relación con los comentarios de la doctrina científica en el sentido de considerar que la tributación de la transmisión de un bien va a estar sujeta al ITP y AJD, sólo en aquellos casos en que transmitente y adquirente sean particulares y en el supuesto de que intervenga un empresario ya no será de aplicación el citado impuesto, cuestión ésta que veremos es matizada y aclarada por la propia doctrina cuando tengamos ocasión de exponer el criterio que mantiene ésta sobre la tributación de la transmisión de bienes por particulares a empresarios y que será analizada cuando tratemos la figura del sujeto pasivo en el ITP y AJD, como obligado al pago del Impuesto.

No obstante, el comentario anteriormente expuesto, podríamos preguntarnos si la doctrina del Tribunal Supremo, como tendremos ocasión de exponer, va a hacer depender la tributación de la transmisión de bienes en función de la persona que realice la transmisión, con independencia de la condición que tenga el adquirente de los citados bienes, o, por el contrario, con el sólo hecho de que el adquirente de los citados bienes sea un empresario, nos encontramos fuera del ámbito de aplicación del ITP y AJD. En este sentido, tendremos ocasión de exponer en el presente trabajo, como se pronuncia, sobre ésta cuestión, no sólo el Tribunal Supremo, sino también la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, así como la doctrina administrativa y científica. .

Es por ello que, deberíamos hacernos la siguiente pregunta: ¿qué circunstancia o qué Sentencia ha motivado el hecho de que para poder determinar la tributación de la transmisión de bienes por particulares o por empresarios, se utilicen las expresiones <operaciones realizadas en el tráfico de carácter civil> u <operaciones realizadas en el tráfico de carácter empresarial>?, cuando dichas expresiones no son utilizadas ni en el T. R. del ITP y AJD, ni en el I.V.A. (Ley 37/1992 y Ley 30/1985), siendo el presupuesto de hecho del impuesto, en el primer caso, la transmisión onerosa por actos inter vivos de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, y, en el segundo, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesional en el ejercicio de su actividad empresariales.

Pues bien, en relación con las cuestiones anteriormente planteadas, creemos necesario traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1993 (RJ\1993\8480), que es anterior a la STS de 18 de enero de 1996, y que aunque referida a la exención en AJD de las escrituras de préstamos hipotecarios efectuadas en el ámbito de la actividad empresarial o profesional, podemos leer lo que sigue: «Es sabido que el ITP y AJD, abarca tres conceptos tributarios cada uno de los cuales tiene a su vez un hecho imponible desarrollado en una serie de presupuestos específicos.

Así el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava el tráfico patrimonial de carácter civil o entre particulares» FJ segundo.

De la lectura de este párrafo de la Sentencia, parece desprenderse que la sujeción a gravamen en el ITP y AJD se va a llevar a cabo, tan sólo en aquellos casos en que tanto transmitente como adquirente sean particulares.

Sin embargo, esta cuestión, a nuestro entender no se desprende de la normativa del ITP y AJD, que establece la sujeción al citado Impuesto en función de la condición del transmitente de los bienes y no del adquirente de los mismos, tampoco se corresponde con la doctrina que de forma reiterada mantiene el Tribunal Supremo, no sólo en Sentencia para la unificación de la doctrina y en interés de la Ley, sino en numerosas Sentencias del Alto Tribunal, como tendremos ocasión de exponer, sobre la transmisión de bienes efectuada por particulares a empresarios. En el mismo sentido, tendremos ocasión de comprobar, se pronuncian los Tribunales Superiores de Justicia sobre dichas transmisiones por particulares.

Pero, igualmente, tampoco se corresponde dicho criterio de entre particulares, con la doctrina administrativa, que de forma unánime y reiterada mantiene la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en relación con la sujeción al ITP y AJD, concepto TPO, de la transmisión de bienes por particulares a empresarios. Doctrina que igualmente es confirmada por Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central. En el mismo sentido, tendremos ocasión de comprobar, como se pronuncia la mayoría de la doctrina científica, entendiéndose que en la transmisión de bienes hay que estar a la condición de la persona que realiza la transmisión, con independencia de la condición del adquirente, sea éste particular o sea empresario o profesional.

B) La condición de empresario en el Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el T. R. del IGTE.

Como establece la exposición de motivos del Decreto 3314/1966, en base al artículo 241 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, mediante el citado Decreto se aprobó el Texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, no obstante la reciente creación y regulación del citado impuesto por los artículos 185 a 208 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario.

El artículo 1 del Texto refundido aprobado recoge el objeto de gravamen del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas⁴⁸. Recogiendo en su artículo 3 las operaciones sujetas al citado impuesto y las operaciones no sujetas⁴⁹, en su artículo 4,

⁴⁸ Estableciendo el citado precepto: «El Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas, grava las ventas, obras, servicios, exportaciones y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas, y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales y ganaderas o mixtas, así como las importaciones, en la forma y con la extensión determinada en ésta o posteriores leyes».

⁴⁹ Artículo 4. «Operaciones no sujetas al impuesto. 1: No están sujetas al impuesto:

a) Las ventas y demás transmisiones de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin ordenación.

respectivamente. Volviendo a repetir el apartado 2 del citado artículo 4 la separación o incompatibilidad entre ambos impuestos indirectos⁵⁰. Cuestión ésta que como venimos comentando se sucede en todas las modificaciones legislativas llevadas a cabo desde la Reforma de 1964.

Dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios, se tienen que realizar por fabricantes, industriales y comerciantes con carácter habitual. Estableciendo el artículo 2 del Texto Refundido del Impuesto una presunción de habitualidad. En relación con la habitualidad la STS de 31 de diciembre 2001 (RJ\2002\1009), se pronuncia en el siguiente sentido: «Y es que la propia sentencia de instancia, conforme se ha puesto de relieve en el fundamento que antecede, viene a recoger que la venta de motores y accesorios de parte de “Aviación y Comercio a Iberia, Líneas Aéreas de España” es una operación que puede calificarse de típica en sociedades de esa naturaleza. Si a eso se añade, además, que es dato admitido en la sentencia, como también se ha destacado, que la entidad vendedora estaba dada de alta en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales desde noviembre de 1977 y que el art. 2º del Texto Refundido del IGTE presuma la habitualidad “cuando para la realización de los contratos y operaciones a que se refieren los arts. 1 y 3 se exija contribuir por el Impuesto Industrial». FJ segundo.

Es por ello que, en relación con la separación de ambos impuestos y con las características esenciales que han de concurrir en el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, cabe señalar que ha de tratarse de operaciones típicas y habituales del tráfico de las empresas para que queden sujetas al citado mismo.

En este sentido, creemos conveniente traer a colación la STS de 23 diciembre 2000 (RJ\2001\2372) en relación con una liquidación tributaria girada por el ITP y AJD, correspondiente a operaciones de préstamo entre particulares realizadas en los ejercicios 1979 a 1982, en la que se plantea si las operaciones de préstamos de particulares a la entidad actora estaban sujetas al ITP y AJD, como sostenía la Administración, o al IGTE como pretendía la recurrente⁵¹. Estableciendo el Alto Tribunal, como así se viene reiterando en relación con el IGTE, por todos los textos legales aprobados desde su

-
- b) Los arrendamientos de los bienes a que se refiere el apartado anterior.
 - c) Las ejecuciones de obras cuando el dueño de la obra sea el propio ejecutor, sin perjuicio de la tributación que proceda en el caso de venta, entrega o transmisión posterior.
 - d) Las ventas de bienes muebles o semovientes realizadas por comerciantes minoristas».

⁵⁰ Establece el artículo 4.2: «En ningún caso un mismo contrato, acto u operación estará sujeto a este impuesto y al General sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto Transmisiones Patrimoniales inter vivos».

⁵¹ Establece la Sentencia lo siguiente: «Fue totalmente correcto el planteamiento que hizo la sentencia de instancia cuando centró el problema a resolver en determinar si las operaciones de captación de capitales que el acta inicial de la Inspección tuvo presente estaban o no sujetas al ITP y AJD o, entonces, al IGTE, como correcta fue la solución por ella adoptada de entender que dichas operaciones no podían ser consideradas materia propia de gravamen en concepto del último de los impuestos expresados -el IGTE- y que, por el contrario, estaban sujetas al ITP y AJD». FJ tercero.

creación por la Ley del Reforma del Sistema Tributario, que las operaciones sujetas al citado impuesto que realizan las empresas tienen que formar parte de las operaciones que integran el tráfico típico y habitual de las mismas⁵². Entendiendo el Tribunal Supremo al igual que así lo hizo la Sentencia de instancia, que las operaciones de captación de capitales estaban sujetas al ITP y AJD o al IGTE, en función de las características de tipicidad y habitualidad referidas a las entidades que las realizan, es decir, son operaciones típicas y habituales del comercio bancario o de intermediación en el mercado de capitales o en el financiero⁵³.

C) Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta en relación con la condición de empresario.

Tras la amplia reforma llevada a cabo en 1977, el legislador fue consciente de que era necesario llevar a cabo en materia de imposición indirecta modificaciones de gran calado que preparasen la entrada en vigor del IVA, por ello mediante la aprobación de la Ley 6/1979 se persiguen lograr varios objetivos, que podemos reconducirlos a los dos siguientes:

- Simplificar la proliferación de tipos impositivos existentes tanto en el Impuesto sobre el Lujo como en el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas.
- Simplificar y adecuar la normativa, para la posterior introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 6/1979 modifica determinados preceptos del Texto refundido aprobado por Decreto 3314/1966, introduciendo importantes modificaciones en relación con la transmisión de bienes inmuebles.

En este sentido la tributación de las operaciones sobre inmuebles, tanto en relación con la transmisión de los mismos como en relación con los arrendamientos de los citados bienes, que han estado tradicionalmente sujetos al ámbito de aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como se ha expuesto líneas arriba, va a

⁵² Estableciendo la citada STS de 23 de diciembre de 2000 (RJ\2001\2372): «En efecto, con arreglo a los arts. 62.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967 (para las operaciones anteriores al 1 de julio de 1980) y art. 3.5 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 21 de junio de 1980, y , después, art. 7.5 del Texto Refundido de dicho Impuesto de 30 de diciembre de 1980 (para las operaciones posteriores a la expresada fecha), el tan repetido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales había de ser considerado al margen de todas operaciones que integran el tráfico típico y habitual de las empresas, por estar las mismas -las referidas operaciones, se entiende- sujetas al IGTE desde la creación de éste Impuesto por la Ley 41/1964, de 11 de junio». FJ tercero.

⁵³ Continúa estableciendo la Sentencia: «Pues bien; la sentencia de instancia, como se ha apuntado en el primer fundamento jurídico de la presente, parte de que la entidad aquí recurrente, “como resulta evidente de los documentos obrantes en el expediente...”, ni encaja en las exigencias de las entidades cuyas operaciones están, por típicas y habituales del comercio bancario o de intermediación en el mercado de capitales o en el financiero, sujetas al IGTE, ni desarrolla una actividad crediticia que traspase los límites de una “insignificante entidad en relación con su actividad general”» FJ tercero.

suponer un cambio en la tributación de los mismos. La Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, preparando el camino para la entrada en vigor del IVA, altera la forma de tributación de dichas operaciones, estableciendo que se someten al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, las transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles realizados por quienes se dediquen habitualmente a esta actividad mediante contraprestación, con la excepción de las ventas y demás transmisiones de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin ordenación, así como el arrendamiento de los mismos.

D) Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la condición de empresario.

Con la adhesión de España a la CEE, se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico, toda la normativa comunitaria. España asume los Tratados constitutivos comunitarios, estableciendo el Acuerdo de Adhesión un período transitorio para la plena aplicación del Derecho comunitario.

El Tratado de Roma no contiene ninguna referencia al IVA, sin embargo, es fuente normativa porque de él emanan los principios básicos del funcionamiento de la Comunidad.

Establece la exposición de motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido: «La reforma de la imposición indirecta española viene exigida no sólo por imperativos de nuestra futura adhesión a la Comunidad Económica Europea, sino también por razones objetivas de indudable relevancia».

Una de las notas negativas que producía el ITE era los graves defectos distorsionadores que generaba el citado impuesto en el mercado interior. El ITE era un impuesto plurifásico acumulativo o «en cascada» que recaía sobre las transacciones de bienes y servicios, sin que en el mismo se pudieran practicar deducciones o compensaciones del impuesto soportado, lo que produce que el precio pagado por el consumidor final se viese incrementado en mayor medida, cuanto mayores fuesen las fases en el proceso de producción, característica ésta de los impuestos acumulativos.

La propia exposición de motivos de la Ley 30/1985⁵⁴, señala como motivo de la reforma en la imposición indirecta, la falta de neutralidad existente en el ITE. En este sentido, hay que hacer constar que el IVA es un Impuesto neutro. Su incidencia sobre el consumidor final es siempre la misma, con independencia de las fases en los procesos de producción o distribución de los bienes y servicios. El sistema de aplicación del IVA, permite cuantificar la carga tributaria soportada por un producto en cualquier fase del proceso productivo.

⁵⁴ «La acusada falta de neutralidad interior del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas constituye un importante factor de interferencia en la correcta asignación de los recursos económicos que impulsa a la utilización de ciclos productivos cortos, y a la concentración empresarial» (Exposición de motivos de la Ley 30/1985).

Con fecha 2 de agosto de 1985 se aprueba la Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que de acuerdo con su Disposición Final Primera, entrará en vigor el día 1 de enero de 1986, quedando derogado, entre otros, el Decreto 3314/1986, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y demás disposiciones reguladoras de dicho Impuesto.

En relación con la propia exposición de motivos de la Ley 30/1985, creemos necesario destacar algunas cuestiones importantes que la propia exposición de motivos de la Ley del IVA señala en relación con el citado Impuesto y con la imposición indirecta en general de nuestro sistema tributario. Se explica en ella el importante poder recaudatorio del Impuesto⁵⁵, aunque, como hemos tenido ocasión de comprobar más arriba, prácticamente la mayoría de las reformas tributarias llevadas a cabo, han tendido a éste objetivo.

El nuevo Impuesto creado va a ser el eje central sobre el que se va a vertebrar la imposición indirecta en España⁵⁶, coexistiendo el IVA junto con el ITP y AJD, y junto con los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero.

El IVA es un impuesto indirecto que va a recaer sobre el consumo y va a gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

El artículo 4 de la Ley, es el precepto que nos va a proporcionar el concepto de empresario o profesional, concepto que va a estar en concordancia con el concepto de empresario o profesional que contempla la Sexta Directiva y la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según se expone en la citada exposición de motivos de la Ley.

Establece igualmente la exposición de motivos, que en coherencia con el artículo 21 de la Sexta Directiva, estarán obligadas al pago del impuesto en las operaciones interiores, las personas que realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios, sin perjuicio de la repercusión obligatoria de las cuotas tributarias.

La Disposición Adicional 1ª de la Ley 30/1985, establece una nueva redacción del artículo 7.5 párrafo primero del T. R. del ITP y AJD, aprobado por R. D. Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre⁵⁷. Ya tuvimos ocasión de comprobar al exponer las

⁵⁵ «La neutralidad y generalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido determinan su gran capacidad recaudatoria, que permitirá obtener, si se considerase oportuno en el futuro, importantes incrementos en los ingresos públicos, sin producir distorsiones en el funcionamiento de la economía» (Exposición de motivos de la Ley 30/1985).

⁵⁶ «El Impuesto sobre el Valor Añadido se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española. Absorberá la totalidad de los tributos actualmente establecidos sobre la cifra de negocios de las Empresas, determinando la desaparición de los mismos y de los actuales mecanismos de ajustes fiscales en frontera» (Exposición de motivos de la Ley 30/1985).

⁵⁷ D. A. 1ª Ley 30/1985: «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

modificaciones introducidas por la Ley 29/1991, que la citada D. A. 1ª modificó igualmente el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.

E) Las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales no están sujetas al ITP y AJD (art. 7.5 T. R. ITP y AJD).

Como ya hemos tenido ocasión de exponer, desde la reforma operada en nuestro sistema tributario por la Ley 41/1964, de 11 de junio, ha sido y es una constante en el legislador la delimitación de ambos impuestos indirectos, de forma que un mismo presupuesto de hecho no se vea gravado doblemente por ITP y AJD, cuestión ésta que ha planteado gran cantidad de problemas en la delimitación de ambos impuestos y una gran litigiosidad.

En este sentido y como tendremos ocasión de exponer en las siguientes líneas, el IVA para el empresario o profesional es un impuesto neutro, no suponiendo para dicho empresario ningún coste fiscal, las cuotas que tenga que satisfacer por dicho impuesto. Por el contrario, las cuotas que tenga que satisfacer el empresario por el ITP y AJD, no serán deducibles, es por ello que fiscalmente al empresario le *conviene* soportar IVA en una operación, que será deducible posteriormente por éste, antes que la operación quede sujeta a ITP y AJD y tener que satisfacer la cuota de dicho impuesto que no tendrá para dicho empresario la consideración de deducible, suponiendo la cuota satisfecha por el ITP y AJD, un mayor coste de la operación. Contrariamente en el IVA, con el mecanismo de las deducciones, se consigue la característica esencial del IVA: su neutralidad fiscal.

Pues bien, el citado artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, tanto en la normativa anterior, como en la actual establece el ámbito de separación o delimitación entre el citado Impuesto y el IVA. Cuestión ésta que el legislador pretende o intenta delimitar ambos impuestos indirectos, para que un mismo presupuesto de hecho no se vea gravado doblemente.

En este sentido podemos leer en ESCRIBANO LÓPEZ: «La razón de estas tormentosas relaciones tanto del IVA con nuestro Impuesto, como de las tres modalidades de éste entre sí, hay que encontrarla en la relativa similitud de algunos de los hechos imponibles que constituyen el IVA en relación con TPO-ambos gravan el tráfico, aquél el tráfico *empresarial*, éste el que se opera en el ámbito civil, es decir, entre dos personas no dedicadas habitualmente a ello-»⁵⁸.

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.»

⁵⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F., en obra colectiva «Curso de Derecho Tributario. Partes Especial». Ed. Tecnos 2009, pág. 587.

Este comentario de ESCRIBANO LÓPEZ en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuando se refiere a que opera en el ámbito civil, o entre dos personas no dedicadas habitualmente a ello, creemos se refiere a dos personas no dedicadas al tráfico empresarial, cuestión ésta, sobre la que ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos.

No será ésta la primera vez que nos encontremos en la doctrina esta expresión, aunque en la mayoría de las ocasiones, la propia doctrina se encarga de matizarla y concretarla posteriormente. Y es que, de la dicción literal que se desprende de la misma, parece que sólo van a quedar sujetas a gravamen en el ITP y AJD las transmisiones realizadas por particulares cuando los adquirentes de los bienes transmitidos sean igualmente particulares. Problema éste que reiteramos, desde nuestra consideración, no se corresponde con lo dispuesto en la normativa de ambos impuestos indirectos. Siendo, única y exclusivamente el transmitente de los bienes, el que va a condicionar la sujeción a IVA o a ITP y AJD.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como tendremos ocasión de comprobar, es un impuesto que va a gravar la circulación o tráfico de bienes o derechos realizados por particulares o por empresarios o profesionales que actúen al margen de la actividad empresarial o profesional, con independencia de quien sea el adquirente del bien o derecho transmitido, la norma establece que será contribuyente el adquirente del bien o derecho, pero no establece que tiene que ser un particular. En este sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en consulta Núm. 0927-98 de 29 de mayo de 1998⁵⁹, consulta que se emite por la D. G. T. en fecha muy próxima a la fecha de la STS de 18 de enero de 1996.

En el mismo sentido se regula en la Ley del IVA, al establecer que los empresarios o profesionales son los sujetos pasivos del impuesto, con independencia de quien sea el destinatario de la operación gravada, empresario o particular.

Hay que tener en consideración, que dado que en el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, no existe el mecanismo de deducción de las cuotas, las cuotas tributarias repercutidas por los proveedores a los empresarios, se incorporan en cascada a los precios de todo el proceso productivo, siendo mayor cuanto mayor sea el número de fases de la cadena productiva.

⁵⁹ En la citada consulta se plantea quien es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de una compraventa de bienes inmuebles (terrenos) realizada en documento privado y que se liquidó inicialmente por IVA, determinándose posteriormente la sujeción a Transmisiones Patrimoniales y en la contestación el citado Órgano Directivo se pronuncia en los siguientes términos: «El artículo 8 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone que “estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere”».

Contrariamente en el IVA, con el mecanismo de las deducciones de la cuota de IVA soportado por los empresarios, se consigue la característica esencial del IVA: su neutralidad fiscal.

En relación con el IVA, y a efectos del trabajo que nos ocupa, creemos conveniente realizar las siguientes consideraciones: El funcionamiento normal del IVA y su neutralidad solo se producen cuando todas las operaciones de la cadena de producción estén sujetas y no exentas del impuesto. Consecuentemente, las exenciones interrumpen las deducciones en la cadena de producción-comercialización, consiguiendo, en definitiva, dichas exenciones una distorsión en el funcionamiento normal del impuesto y con ello se vulnera el principio de neutralidad del Impuesto.

Es por ello que, de no existir en las fases del proceso de producción del IVA ninguna operación exenta, el empresario que realiza operaciones sujetas y no exentas podrá repercutir y deducir todas las cuotas de IVA.

Sin embargo, en la adquisición de objetos de oro por empresarios de particulares, tendrán que soportar aquéllos las cuotas que deban satisfacer por ITP y AJD en la adquisición de dichos objetos de oro. En relación con la transmisión de objetos usados de oro, debe tenerse en cuenta que en el IVA el oro está excluido del régimen especial de bienes usados y no tiene la consideración de bien usado.

El citado régimen especial de bienes usados, tiene como objeto evitar la doble imposición que se produce en los bienes que ya han llegado al consumidor final, soportando la carga correspondiente de IVA, y que van a ser transmitidos por particulares o por empresarios o profesionales que no actúan como tales, sin que en dicha venta efectuada por particulares, los revendedores soporten IVA al no tener la consideración los transmitentes de empresarios.

En este sentido habría que preguntarse, ¿si la transmisión de los objetos de oro por el particular al empresario revendedor de los bienes usados, no tributa por IVA? ¿no estaría sujeta dicha transmisión al ITP y AJD, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD?, ¿si no estuviese dicha transmisión gravada por éste último Impuesto? ¿quedaría exonerada de tributación?.

Es por ello que, para resolver estas cuestiones, tendremos ocasión de poder comprobar en los siguientes capítulos del presente trabajo de investigación, cómo el Tribunal Supremo entiende que la transmisión de bienes inmuebles por particulares a empresarios se encuentran sujetas a gravamen en el ITP y AJD, ante ello, cabría preguntarse: ¿existe precepto legal alguno que ampare el distinto tratamiento dispensado a los bienes inmuebles en relación con los bienes muebles?, cuando en ambos casos el transmitente es un particular y el adquirente un empresario.

CAPÍTULO II

LA TRANSMISIÓN DE BIENES Y DERECHOS POR PARTICULARES EN LA NORMATIVA ACTUAL DEL ITP Y AJD.

En toda norma jurídica existe un presupuesto de hecho, dicho presupuesto acontece en la realidad social y es precisamente una norma jurídica la que se va a encargar de su regulación⁶⁰. La realización de dicho presupuesto de hecho va a conllevar una consecuencia jurídica, esto es, el efecto que la propia norma prefija para cuando se produce el acontecimiento previsto.

Las normas tributarias siguen este esquema general de toda norma jurídica, pero en las normas tributarias ese presupuesto de hecho va a recibir el nombre de hecho imponible⁶¹.

En relación con el hecho imponible podemos encontrar en la obra del profesor SAINZ DE BUJANDA: «Como resumen de todo lo expuesto en torno al presupuesto de hecho y al hecho imponible puede afirmarse que se trata de dos formas distintas de expresar una misma noción jurídica, a saber: el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse la obligación tributaria. Ese hecho constituye una situación más o menos compleja, según el tributo de que se trate, pero en la que, en todo caso, pueden distinguirse -junto a otros- un elemento objetivo y otro subjetivo»⁶², términos de presupuesto de hecho y de hecho imponible que son utilizados por la doctrina indistintamente.

Sobre los términos presupuesto de hecho y hecho imponible escribe FERREIRO LAPATZA: «Ambas expresiones son, pues, equivalentes; ambas se refieren a lo mismo, si bien cada una de ellas lo hace desde diferente perspectiva, resaltando distintos matices de aquel hecho al que se refieren»⁶³, si bien lo anterior, el citado autor se inclina por la preferencia de la utilización hecho imponible del tributo, en lugar de presupuesto de hecho, de esta forma establece: «La preferencia de nuestro Derecho positivo por la

⁶⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: «Lo que hay que recordar es que las normas jurídicas cumplan su cometido acotando partes de la realidad social (situaciones o supuestos de hecho) a los que dan nuevo valor (el de realidad jurídica) al atribuirles determinados efectos». «Estructura Jurídica del Sistema Tributario». REDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961, pág. 38.

⁶¹ «En los impuestos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos estos presupuestos dan lugar a una obligación impositiva y, sin embargo, son distintos entre sí. La causa radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simple hechos capaces o aptos para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho». SAINZ DE BUJANDA, F. «Análisis jurídico del hecho imponible». REDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Vol. XV, Núm. 60 Madrid, diciembre 1965, pág. 805.

⁶² SAINZ DE BUJANDA, F.: «Análisis jurídico del hecho imponible». REDFHP. pág. 794.

⁶³ Op. cita, pág. 354.

expresión hecho imponible es, sin embargo, plausible, ya que creemos se puede decir es más precisa y se presta a menos confusiones terminológicas que la dicción presupuesto de hecho del tributo. Y ello es así porque el presupuesto de hecho del tributo o, lo que es lo mismo, el hecho imponible es una especie de un género más amplio. Todo tipo de obligaciones, privadas o públicas, tributarias o no, pueden nacer cuando se realice un hecho previsto, presupuesto por la Ley o la voluntad de las partes. El presupuesto de hecho del tributo o hecho imponible, sólo a la obligación tributaria».

La consecuencia jurídica de la norma tributaria, o dicho de otra forma, el efecto jurídico, en este caso tributario, que conlleva la realización del hecho imponible va a tener como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

Hay que decir, ante todo, que el hecho imponible es siempre un hecho jurídico, en el sentido de acontecimiento cuya realización va a conllevar unos efectos jurídicos, como afirma en este sentido MARTIN QUERALT⁶⁴.

El legislador define unos supuestos de hecho, mediante los cuales las personas que los realicen van a poner de manifiesto un índice de capacidad económica, capacidad económica que va a quedar gravada mediante la definición de ese supuesto de hecho por una norma jurídica, norma a la que van a quedar obligados tanto el ente público acreedor, como sujeto activo de esa obligación tributaria, o ente acreedor de esa relación, como los destinatarios de dichas normas, como sujeto pasivo de la obligación tributaria o ente deudor de esa relación. En este sentido establece la Ley General Tributaria en su artículo 20.1: «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

Si hacemos una comparación del concepto actual de hecho imponible recogido en la Ley General Tributaria, con la regulación que del mismo se establecía en su redacción originaria de 1963, podemos comprobar que en la redacción actual ha desaparecido el término *económico*, término *económico* que fue muy criticado por la doctrina⁶⁵. No obstante lo anterior, creemos necesario advertir que aún cuando el presupuesto ha de tener naturaleza jurídica, es decir, ha de estar previsto en una norma, dicho presupuesto

⁶⁴ «Su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella. Cualquier hecho de la realidad, antes de su contemplación por la norma tributaria, es ajurídico, inexistente y sin relevancia para este sector del ordenamiento, no pudiendo calificarse como “imponible” hasta que una norma lo tipifica como tal, y le atribuye ese carácter y efecto generador de la imposición». En obra colectiva «Curso de Derecho Financiero y Tributario». Ed. Tecnos 2007, pág. 262.

⁶⁵ En este sentido se pronuncia MENÉNDEZ MORENO, A.: en «Reflexiones en torno al presupuesto de hecho de los impuestos, tasas y contribuciones especiales». «Constituyendo el hecho imponible la descripción legal de una situación dirigida a producir efectos jurídicos (fundamentalmente el nacimiento de una obligación pecuniaria), no podía decirse en ningún caso que tuviera naturaleza económica, sin perjuicio de reconocer que el sustrato de aquella situación juridificada tiene siempre una acusada dimensión o contenido económico, necesario por otra parte, puesto que el fundamento de su elección como tal hecho imponible se deberá, precisamente, a ser susceptible de reflejar la capacidad económica de sus protagonistas». REDF, núm. 137, enero/marzo 2008, pág. 35. En el mismo sentido MARTIN QUERALT, en obra colectiva : «Es inexacta la noción de una pretendida naturaleza “económica” del hecho imponible», op. cita, pág. 262.

puede consistir en un hecho de carácter económico, como puede ser el ingreso de una actividad empresarial llevado a cabo por una persona física o jurídica, con las repercusiones que aquél ingreso puede tener tanto en el IRPF, como en el IS.

En relación con el presupuesto de hecho establece SAINZ DE BUJANDA: «Para llevar a cabo la sistematización tributaria, el criterio sistematizador decisivo ha de ser el presupuesto de hecho del tributo –en su aspecto objetivo- definido en las normas jurídicas del Derecho tributario sustantivo»⁶⁶. Continúa estableciendo el citado profesor que el elemento material u objetivo del presupuesto de hecho, a cuya realización se conecta el nacimiento de la obligación tributaria, es, efectivamente, el elemento primordial de la relación jurídica tributaria.

I. Elemento objetivo y subjetivo en el ITP y AJD.

La doctrina suele distinguir dentro de la estructura del hecho imponible, dos elementos: el elemento objetivo y el elemento subjetivo⁶⁷, que son los dos elementos fundamentales sobre los que vamos a centrar nuestro trabajo de investigación. El elemento objetivo aparece representado por el hecho material en sí mismo, independientemente de cualquier otra vinculación, y que ha sido tenido en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo, y que como hemos dicho líneas arriba, mediante su realización se va a gravar una determinada capacidad económica. Las modalidades mediante las que se puede presentar dicho elemento objetivo, pueden ser variadísimas, desde un mero hecho jurídico hasta la realización de una actividad empresarial o profesional. Pero junto al elemento objetivo del hecho imponible, ha de concurrir el elemento subjetivo que tiene que concurrir para que se entienda realizado el hecho imponible⁶⁸.

⁶⁶ SAINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura Jurídica del Sistema Tributario». REDFHP. Madrid, 1961, volumen XI, pág. 37.

⁶⁷ En este sentido escribe SAINZ DE BUJANDA: «Toda la doctrina moderna está de acuerdo, ..., que la norma jurídica acota como presupuesto de la relación tributaria, dos elementos fundamentales, a saber: uno, material, consistente en la condición de las cosas o en el hecho, objetivamente considerado, a los que la ley vincula cada impuesto en particular, y otro, personal, constituido por la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo con aquel primer elemento, para que nazca a su cargo la deuda impositiva. El primero de esos elementos suele conocerse con el nombre de “presupuesto objetivo” o “hecho imponible”, y el segundo se denomina “aspecto subjetivo del hecho imponible” o “aspecto subjetivo del presupuesto”». «Estructura jurídica del sistema tributario». REDFHP. Madrid, 1961, op. cita, pág. 48.

⁶⁸ En relación con los elementos que integran el hecho imponible, establece FERREIRO LAPATZA: «Para proceder al análisis del hecho imponible es conveniente distinguir dentro de él dos partes o elementos diferenciados: el elemento objetivo y el elemento subjetivo del hecho imponible. O lo que es lo mismo, el presupuesto objetivo material y el presupuesto subjetivo o personal del presupuesto de hecho» y más adelante continúa el citado autor: «El elemento objetivo o material del hecho imponible está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente, aislado de cualquier vinculación personal» y a continuación establece: «El elemento personal o subjetivo es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo, y que según lo dispuesto por el legislador en cada caso determina en esa persona la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria». Op. cita, pág. 355.

En este sentido, establece el profesor SAINZ DE BUJANDA: «El objeto del tributo es el hecho o situación de la vida real que el legislador se propone someter a imposición, *verbi gratia*, la renta, la fortuna, la circulación de la riqueza o el consumo. Se habla, entonces, de impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio, sobre el tráfico, o sobre el gasto. Pero la ley, según vimos, necesita transformar esos hechos de la vida real en supuestos normativos del tributo, esto es, en presupuestos objetivos, que al producirse efectivamente generen el nacimiento de obligaciones tributarias»⁶⁹. A su vez dentro del elemento objetivo, distingue el citado profesor un aspecto material, un aspecto espacial, un aspecto temporal y un aspecto cuantitativo.

El objeto del tributo o materia imponible va a ser toda fuente de riqueza que el legislador va a someter a gravamen, siendo el hecho imponible una concreción de esa fuente de riqueza, que en atención a las circunstancias definidas por el legislador van a quedar sometidas a tributación. Decíamos anteriormente en palabras del profesor SAINZ DE BUJANDA que el objeto del tributo puede ser la circulación de la riqueza, pero esa circulación de la riqueza puede ser gravada de distintas formas, puede serlo mediante la transmisión de bienes a título oneroso o, también, en su caso, mediante la transmisión de bienes a título lucrativo. Pues bien, el hecho imponible cuando es definido por el legislador tiene que concretar que manifestaciones de capacidad económica van a quedar sometidas a gravamen.

En la normativa reguladora del ITP y AJD, a diferencia de lo que ocurre por ejemplo en el IVA, no se establece cuál es el objeto del tributo⁷⁰. La exposición de motivos de la Ley 30/1985, establece que el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo, exigiéndose con ocasión de las transacciones, entregas de bienes y prestaciones de servicios. Para más adelante establecer la citada exposición de motivos que la Ley distingue tres categorías de hechos imponibles. En igual sentido, se pronuncia el artículo 1 de la Ley 37/1992, con la introducción como operación gravada de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

A diferencia de lo que ocurre en el IVA, la normativa reguladora del ITP y AJD no establece cuál es el objeto del tributo o materia imponible, quizás la primera cuestión a determinar, es si en el ITP y AJD, nos encontramos ante un sólo impuesto, o, por el contrario, nos encontramos ante tres impuestos distintos; es ésta una cuestión sobre la

⁶⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura Jurídica del Sistema Tributario». REDFHP. Madrid, 1961, volumen XI, pág. 89.

⁷⁰ MARTÍNEZ LAFUENTE, A, establece que el legislador sólo menciona que se trata de un impuesto indirecto, en el que ni siquiera se hace alusión a su «objeto imponible», en «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Marcial Pons, 1996, pág. 36. Para más adelante establecer el citado autor: «Desde el punto de vista del concepto impositivo de que se trata ha de señalarse, con carácter general, que el impuesto de referencia, primera de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tiene como ámbito material u objetivo los desplazamientos o atribuciones patrimoniales que se producen en virtud de actos o negocios jurídicos de carácter oneroso» pág. 92.

que se ha escrito mucho, a nivel doctrinal y jurisprudencial⁷¹, sobre la que no vamos a detenernos. Incluso, sería objeto de debate si nos encontramos ante un impuesto directo o indirecto, simplemente nos inclinamos por lo que establece su normativa actual que lo define como un tributo de naturaleza indirecta que va a someter a gravamen:

1º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2º Las operaciones societarias.

3º Los actos jurídicos documentados.

Se ha considerado al ITP y AJD como un impuesto eminentemente jurídico, cuestión ésta que es refrendada por parte de la doctrina, en este sentido es descrito por BANACLOCHE PÉREZ el ITP y AJD como el «Impuesto jurídico», para más adelante establecer que su justificación fiscal es evidente, en cuanto que en dicho impuesto se emplea la renta para adquirir bienes, en los que se pone de manifiesto una capacidad económica. Estableciendo el citado autor la importancia del impuesto desde la consideración del sistema tributario en su conjunto y señala: «Y aún se hace más evidente cuando se considera todo el “sistema tributario” en el que en el ITP y AJD es la alternativa (del IVA) que cierra el gravamen sobre la renta gastada». Pero como el propio BANACLOCHE menciona, a pesar de tanto elogio fiscal no se puede dejar de señalar que se trata de una figura tributaria en decadencia en Europa»⁷².

1) Elemento objetivo. El hecho imponible del artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

Considerando que de los distintos hechos imponibles que somete a gravamen el ITP y AJD, el presente trabajo tiene como objeto de estudio exclusivamente la transmisión de bienes y derechos por particulares regulado en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, creemos que podemos decir que el objeto del tributo o materia imponible gravada va a consistir en la circulación o desplazamiento patrimonial de bienes y derechos.

En este sentido, establece PÉREZ ROYO: «Más que la transmisión, lo que se grava es la adquisición de un elemento patrimonial»⁷³.

⁷¹ En este sentido escribe ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Tal vez la nota más caracterizadora de la actual regulación de este Impuesto sea que bajo su denominación se contienen tres figuras bien diferenciadas. En realidad nos encontramos ante tres Impuestos distintos». En la obra «Curso de Derecho Tributario». Parte Especial. Ed. Tecnos 2009, pág. 586. En sentido contrario se pronuncia MARTINEZ LAFUENTE que establece: «El triple contenido o, como indica el Reglamento, las distintas “Modalidades” es susceptible de una consideración unitaria». Op. cita, pág. 34.

⁷² BANACLOCHE PÉREZ, J.: «La capacidad de tributar», Revista Impuestos, nº 21 – noviembre 2010, pág. 51.

⁷³ PÉREZ ROYO, F.: «Derecho Financiero y Tributario. Parte General». Ed. Thomson Reuters. Navarra 2011, pág. 165.

En relación con el objeto del impuesto, y más concretamente sobre el concepto transmisión patrimonial onerosa, podemos encontrar en la doctrina criterios parecidos⁷⁴, en este sentido escribe PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ y otros: «Supone una gran dificultad dar un concepto unitario de esta primera modalidad del ITP y AJD debido a la complejidad de su contenido, que tan sólo permite señalar, como elemento común a las diversas figuras que la integran, su consideración de transmisiones patrimoniales onerosas entendidas en sentido amplio, como desplazamientos patrimoniales de bienes y derechos en cuanto índices de capacidad económica»⁷⁵.

Pero, los conceptos de materia imponible y de hecho imponible, no solamente los encontramos a nivel doctrinal, también el Tribunal Constitucional, ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión, entre otras, en la STC 289/2000 de 30 de noviembre (RTC\2000\289)⁷⁶.

El ITP y AJD, como su propia norma establece y hemos tenido ocasión de exponer, es un impuesto indirecto, que grava una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica puesta de manifiesto por la persona (física o jurídica) que realiza el hecho imponible, como consecuencia de la transmisión de un bien o derecho, también llamada *adquisición derivativa*⁷⁷.

Es un impuesto real, pues el lado objetivo del presupuesto de hecho es autónomo, es decir, puede ser definido por la norma sin referencia a ninguna persona⁷⁸.

⁷⁴ En este sentido podemos leer: «Puede decirse que por la modalidad de TPO se grava el tráfico patrimonial civil, que se proyecta en una amplia variedad de negocios jurídicos», GARCÍA GIL, J. L. y otros en «Nuevo Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». DAPP, 2011, pág. 138. En relación con el objeto del impuesto escribe FERREIRO LAPATZA: «En líneas generales podemos decir que el impuesto tiene por objeto la circulación o tráfico de la riqueza, entendiendo estas expresiones en su sentido más amplio». Op. cita, pág. 252.

⁷⁵ PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, J.J. y otros en «Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Ed. CISS, 2007, pág. 103.

⁷⁶ Establece la Sentencia: «El hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 14 y 186/1993, de 7 de junio [RTC 1993,186], F.4), es decir, es el acto o presupuesto previsto por la Ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria. Por el contrario, «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico». De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al «hecho imponible» -creación normativa- le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza que sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto». FJ 4.

⁷⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: en «Curso de Derecho Tributario. Parte especial», Ed. Tecnos. Madrid 2009, pág. 596.

⁷⁸ «El impuesto que analizamos es real en tanto en cuanto el legislador no configura el tributo pensando previamente en determinados sujetos a los que hay que gravar, sino teniendo en cuenta exclusivamente la circulación de la riqueza

Es un impuesto objetivo, ya que las circunstancias personales del sujeto pasivo, que como hemos dicho con anterioridad, manifiesta capacidad económica en su realización, no se tienen en cuenta para la determinación de la base imponible y de la deuda tributaria⁷⁹. En relación con la capacidad económica puesta de manifiesto en el ITP y AJD, establece MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: «Ya que las alteraciones en la titularidad de los bienes inmuebles constituyen una de las manifestaciones de capacidad económica más primitivas»⁸⁰.

Por último hay que señalar que es un impuesto instantáneo, que se agota en el momento de su realización y que queda al margen de cualquier periodicidad temporal⁸¹.

Es por ello que, podemos concluir, que el ITP y AJD, es un tributo cuyo objeto imponible es la circulación o desplazamiento patrimonial de bienes y derechos. En este sentido afirma FERREIRO LAPATZA que: «El Impuesto tiene por objeto la circulación o tráfico de la riqueza, entendiendo estas expresiones en su sentido más amplio. Entendiendo que para que haya circulación o tráfico basta que aumente o disminuya la riqueza de un individuo, que se asegure o proteja mejor la que ya tenía o que se delimiten más claramente sus contornos. En este sentido, y precisando más la expresión, podemos decir que el tributo tiene por objeto la riqueza en cuanto es materia de circulación o tráfico»⁸².

Desplazamiento patrimonial que puede ser de un bien mueble, inmueble o de un derecho, siempre y cuando el transmitente, según las reglas de delimitación, que venimos comentando, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, sea un particular o un empresario o profesional que no actúe como tal. Por ello van a tener la consideración de operaciones sujetas al ITP y AJD, entre otras, la compraventa, la permuta o la cesión de bienes o derechos.

La doctrina, cuando se refiere a la delimitación del ámbito de aplicación del IVA y del ITP y AJD, suele establecer la distinción entre ambos impuestos, atendiendo al ámbito de aplicación del tráfico en el que se desarrollen las operaciones gravadas, estableciendo que el primero de ellos va a gravar las operaciones que se realizan dentro del tráfico empresarial-mercantil, que es el llevado a cabo por empresarios o profesionales. Por el contrario el segundo de los impuestos va a gravar las operaciones

de forma mediata o inmediata». MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Manuel del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996, pág. 38.

⁷⁹En este sentido MUÑOZ DEL CASTILLO, J. J. en obra colectiva «Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», Thomson-Civitas 2008, pág. 41, establece: «Es un impuesto objetivo porque no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente».

⁸⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. J. y otros, op. cita. pág. 29.

⁸¹ En este sentido MUÑOZ DEL CASTILLO, J.J. y otros, op. cita, pág. 41: «Atendiendo al aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible el impuesto es *instantáneo* pues carece de período impositivo devengándose el día en que se realiza el acto jurídico gravado o cuando se lleva a cabo su formalización».

⁸² «Curso de Derecho Financiero Español». Marcial Pons. Madrid 1994, pág. 252.

que se realizan en el tráfico civil-particular, realizado por aquellas personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales.

Creemos, que cuando el artículo 4. Uno de la LIVA regula como hecho imponible del citado impuesto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, ... , en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, está estableciendo como presupuesto de hecho del impuesto aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, sin que el citado precepto, establezca consideración alguna en relación con el destinatario de la entrega del bien o prestación del servicio. En este mismo sentido el artículo 84 de la LIVA establece como sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios a dichos empresarios o profesionales que realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios. De lo cual, podemos concluir que con independencia de que el destinatario de la entrega del bien o prestación de servicio, sea otro empresario o un particular, dicha operación va a quedar inexorablemente sujeta a gravamen en el IVA.

Por otro lado, el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, establece como hecho imponible del citado impuesto, las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, y al igual que en el supuesto anterior del IVA, el legislador al establecer el hecho imponible en el ITP y AJD va a gravar la entrega de un bien o derecho, sin que el precepto establezca distinción alguna en relación con el adquirente del bien o derecho, que va a quedar obligado al pago del impuesto, como sujeto pasivo del mismo a título de contribuyente y que va a coincidir con la persona que adquiere el bien o derecho transmitido.

No obstante, los comentarios anteriormente expuestos en relación con las operaciones realizadas en el tráfico civil-particular, o, por el contrario, las operaciones que se llevan a cabo en el ámbito empresarial-mercantil, encontramos en BENAVIDES ALMELA, el siguiente comentario, que parece aclara y matiza los términos empleados, estableciendo el citado autor lo que sigue: «Constituye así tráfico civil la venta por un particular de una vivienda usada, de un vehículo de segunda mano o la entrega de dinero en concepto de préstamo; por el contrario será mercantil -y vendrá sujeto a IVA- la venta por un promotor de una vivienda, por un concesionario de un vehículo o el otorgamiento por el Banco de un préstamo»⁸³.

Éste último comentario, creemos, es el que se corresponde con los hechos imponibles de los dos impuestos indirectos, que acabamos de exponer, pues en ellos hay que estar a la condición de la persona que realiza la entrega del bien, **sin que la condición del adquirente vaya a condicionar la sujeción al gravamen de uno u otro**

⁸³ BENAVIDES ALMELA, J. en obra colectiva: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa comentada». Centro de Estudios. 2005, pág. 29.

impuesto, o que, como recoge la STS de 18 de enero de 1996, van a quedar sin gravar en ninguno de los dos impuestos indirectos.

En este sentido, podemos leer en la doctrina que cuando se trata de delimitar ambos impuestos indirectos y las normas que regulan ambos hechos imposables, hay que tener en consideración que no se vea gravado un mismo hecho imponible por IVA y por ITP y AJD: «La modalidad de transmisiones patrimoniales es excluyente con el IVA. Un negocio está sujeto a uno u otro tributo, pero no a los dos. La distinción radica, en principio, en el carácter de la transmisión: si se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica estará sujeto a IVA, en otro caso, la transmisión se someterá al ITP»⁸⁴.

Antes de continuar con la exposición del trabajo, creemos conveniente ir exponiendo, aunque sólo sea una parte de la misma, el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, e ir desgranando los principales argumentos que se contienen en dicha Sentencia⁸⁵. No obstante, el resto de la Sentencia será objeto de exposición a lo largo del presente trabajo, así como los comentarios críticos que tendremos ocasión de exponer sobre la misma.

El argumento jurisprudencial que late en la ratio decidendi de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, que contempla la transmisión llevada a cabo por un particular a un empresario de objetos de oro, plata, platino y joyería, viene marcada por la naturaleza económico-jurídica de la transmisión que se realice, entendiendo la doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en dicha Sentencia, que si en transmisión realizada interviene como adquirente un empresario que va a destinar los bienes adquiridos para su actividad empresarial, dicha transmisión se entiende realizada

⁸⁴ MARTIN QUERALT, J.: en obra colectiva «Curso de Derecho Financiero y Tributario». Op. cita pág. 711.

⁸⁵ Establece el F. D. segundo de la sentencia: «La línea fronteriza entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados es clara, y viene marcada por la naturaleza económico-jurídica de las operaciones de que se trate, a saber: si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por el contrario, si no pertenecen a tráfico de las empresas, el tributo será el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La idea esencial 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. Conviene analizar la evolución seguida en la redacción de los preceptos delimitadores del campo de aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, pudiendo anticipar que esta idea esencial ha alcanzado su pleno reconocimiento gramatical y conceptual en la redacción dada al apartado 5, del artículo 7º del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales aprobado por Real Decreto 3050/1980, de 30 de diciembre (RCL 1981\275, 651 y ApNDL 7268), por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de agosto (RCL 1985\1984, 2463 y ApNDL 7277), reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas».

en el ámbito empresarial del adquirente y por ello dicha transmisión queda fuera del presupuesto de hecho del ITP y AJD, toda vez que las adquisiciones que realiza un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial forman parte de su tráfico mercantil y por tanto dichas adquisiciones se hallan al margen del ITP y AJD, quedando por ello no sujetas al citado impuesto.

Estableciendo a continuación la Sentencia del Tribunal Supremo, como dicha transmisión la efectúa un particular tampoco está sujeta al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas⁸⁶, es decir, de la ratio decidendi de la STS de 18 de enero de 1996, se desprende que la transmisión de objetos de oro y otros metales por un particular a un empresario, no van a quedar sujetas a ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, estableciendo en este sentido la STS: «En conclusión, las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc. realizadas por don Rafael R. de los R. con carácter habitual y como actividad típica de su tráfico empresarial, sujeta a la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, desde el 1 de enero de 1982 a 31 de diciembre de 1985, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». FJ sexto.

No obstante, hay que hacer constar que las compras efectuadas por el empresario al particular, abarcan desde 1 de enero de 1982 a 31 de diciembre de 1986, con lo cual hay que distinguir dos períodos claramente diferenciados, desde 1 de enero de 1992 a 31 de diciembre de 1985, según establece la Sentencia, y el segundo período que abarca el ejercicio 1986, siendo objeto de comentario, en el presente trabajo, sólo el último de los ejercicios en el que ya se encontraba en vigor el IVA.

En este sentido, la STS de 18 de enero de 1996, también analiza las compras llevadas a cabo por el empresario al particular en el período comprendido entre 1 de enero de 1986 a 31 de diciembre de 1986, estableciendo la Sentencia que las compras llevadas a cabo en este período forman parte del tráfico empresarial del adquirente⁸⁷, cuestión ésta, que tanto durante la vigencia del IGTE, como en el período que está vigente el IVA, no se discute.

Es por ello que, la STS de 18 de enero de 1996, en relación con este segundo período vigente ya la normativa del IVA, igualmente se pronuncia en relación con la tributación de la transmisión llevada a cabo por el particular en dicho período, en los siguientes términos: «Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7º del Texto refundido

⁸⁶ «No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas». FJ segundo.

⁸⁷ «Lo cierto es que las compras de tales objetos por el empresario (revendedor) no están sujetas al IVA, no obstante, huelga decir que integran el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente, en este caso don Rafael R. de los R., cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio». FJ séptimo

del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de 30 de Diciembre de 1980, dado por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas desde el 1 de Enero a 31 de Diciembre de 1986 por D. Jesús Carlos no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». F J séptimo.

De la ratio decidendi de Sentencia se establece que la transmisión de objetos de oro, plata, platino y joyería por un particular a un empresario que adquiere los bienes para su actividad empresarial no se encuentra sujeta al ITP y AJD, pero también hay que tener en consideración que dado que el transmitente de los bienes es un particular, dicha transmisión tampoco va a quedar sujeta al antiguo IGTE y al vigente IVA, estableciendo en este sentido la STS de 18 de enero de 1996: «aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas». FJ segundo.

Consiguientemente, podemos concluir, según se desprende de la STS de 18 de enero de 1996 que la transmisión de objetos de oro y otros metales por un particular a un empresario que adquiere los bienes para su actividad empresarial no va a estar sujeta a gravamen en ninguno de los dos impuestos indirectos que conforman nuestro sistema tributario, quedando exonerados de tributación.

Ante ello, debemos plantearnos las siguientes preguntas:

Primera: ¿El legislador al configurar el presupuesto de hecho en TPO ha querido que la transmisión de objetos de oro, plata, platino y joyería por particulares a empresarios quede exonerada de tributación? Si la respuesta fuese afirmativa, habría que concluir, al establecer el impuesto como hecho imponible: «Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas», que todas las transmisiones de bienes, muebles e inmuebles, ya que el legislador no establece distinción, y derechos por particulares a empresarios van a quedar exoneradas de tributación en el ITP y AJD.

Segunda: Si el legislador establece que queda obligado al pago del Impuesto en el ITP y AJD, a título de contribuyente el adquirente de los bienes y no establece distinción entre personas físicas o jurídicas, particulares o empresarios, residentes o no residentes ¿en base a qué precepto la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 establece que los empresarios no quedan obligados al pago del Impuesto?.

Tercera: ¿La doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de enero de 1996, es confirmada en Sentencias posteriores del Alto Tribunal?, o, ¿dicha Sentencia confirma la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencias anteriores?.

Cuarta: ¿Qué sentido tiene que el T. R. del ITP y AJD declare exenta la transmisión por un particular a un empresario de un vehículo, si la doctrina que se contiene en la

STS de 18 de enero, declara no sujeta la transmisión de un objeto de oro por un particular a un empresario?.

Quinta: ¿Si el artículo 31.1 de la Constitución Española establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, la falta de exacción en el ITP y AJD de la transmisión de bienes por particulares a empresarios de objetos de oro, iría en contra de los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica proclamados en el citado artículo; incluso del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución?.

Sexta: ¿En qué sentido se pronuncia la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia sobre la sujeción a ITP y AJD de la transmisión de bienes en general, y de objetos de oro en particular, llevada a cabo por particulares a empresarios?.

Séptima: ¿Qué consideración hace la doctrina científica y la doctrina administrativa sobre la sujeción a ITP y AJD de la transmisión de bienes en general, y de objetos de oro en particular, llevada a cabo por particulares a empresarios?.

Todas estas preguntas y algunas más serán desarrolladas a lo largo del presente trabajo de investigación, que nos permita llegar a poder determinar si la doctrina que se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, es una doctrina aislada del Tribunal Supremo que no vincula, o, por el contrario, la doctrina contenida en la misma es ratificada por otras Sentencias posteriores del Alto Tribunal, ante lo cual debería pronunciarse el Tribunal Constitucional sobre si la falta de exacción del tributo en las transmisión de bienes por particulares a empresarios va en contra de lo establecido en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española.

Como tendremos ocasión de exponer, es cuando menos llamativo que en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, que trata de determinar si la transmisión de bienes por un particular a un empresario de objetos de oro, no se mencione en un solo párrafo de la Sentencia el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, cuestión ésta que como veremos llevan a cabo todos los pronunciamientos del Alto Tribunal, de los Tribunales Superiores de Justicia, de la doctrina administrativa y científica, una vez comprobado que la transmisión que se ha realizado no se ha efectuado por un empresario o que aún habiéndose realizado por un empresario éste no actúa en el desarrollo de su actividad empresarial y consiguientemente dicha transmisión nunca va a estar sujeta a IVA.

En este sentido, dispone el artículo 7.1.A): «Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». De la redacción de dicho precepto, podemos extraer algunas características importantes que analizaremos a continuación, y que creemos deben concurrir para que se produzca el presupuesto de hecho contemplado en la norma y que el legislador va a someter a gravamen.

En relación con el hecho imponible del ITP y AJD escribe MENÉNDEZ HERNÁNDEZ: «Cuando queremos delimitar el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, con frecuencia se esgrime una definición complaciente: es el que grava los actos de circulación de riqueza»⁸⁸.

En relación con los requisitos que deben concurrir en el hecho imponible del Impuesto podemos leer en GARCIA GIL, J.L.: «El elemento configurador principal de este hecho imponible consiste en una “transmisión”, en torno a la cual giran el resto de los elementos que la cualifican; así, la transmisión debe ser “onerosa” (segundo elemento configurador), por “actos inter vivos” (tercer elemento) y tener por objeto “bienes y derechos de contenido patrimonial” (cuarto elemento).

Faltando cualquiera de estos cuatro elementos no se realiza el hecho imponible definido en el art. 7.1. A) del TR»⁸⁹.

Estableciendo la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 octubre de 2002 (RJ\2002\9602): «Es menester precisar que la no sujeción al IVA no comporta “per se” la sujeción al ITP, pues, para que la operación esté sujeta a este último impuesto, debe, de acuerdo con sus normas reguladoras, subsumirse en su propio hecho imponible». FJ tercero.

No obstante, lo anteriormente expuesto, continúa estableciendo la STS de 22 de octubre de 2002: «Pero, deducida de lo que hasta aquí llevamos dicho la no sujeción del supuesto de autos al IVA, la consecuencia inmediata, a tenor de las circunstancias conformadoras del caso, es que la operación cuestionada queda abiertamente enfrentada a la aplicación del RDLeg. 3050/1980 y entra de lleno en el marco del hecho imponible del ITP, modalidad “Transmisiones Onerosas”, tanto desde un análisis positivo del contenido del artículo 7.1.A) del citado Texto como desde la delimitación negativa dimanante del apartado 5 de ese mismo artículo (según la redacción dada por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985), en cuanto la transmisión inter vivos en bloque del patrimonio empresarial es ajena a la actividad empresarial del transmitente” (y, por ello, no sujeta a IVA), como se infiere, asimismo, de lo declarado reiteradamente en las tres sentencias antes citadas» FJ tercero.

De la doctrina expuesta en la Sentencia del Alto Tribunal de 22 de octubre de 2002, podemos extraer a nuestro entender, la forma de actuación para delimitar el ámbito de aplicación del IVA o del ITP y AJD, procediendo de la siguiente forma:

En primer lugar, dada la primacía del IVA, es necesario determinar si estamos ante una entrega sujeta a IVA, por ser realizada por un empresario en el ejercicio de su

⁸⁸ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José.: «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». Centro de Estudios Hipotecarios. 1985, pág. 15.

⁸⁹ GARCÍA GIL, J. L.: y otros en «Nuevo Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» DAPP, Publicaciones Jurídicas 2011, pág. 107.

actividad empresarial, determinada la sujeción a IVA, no procede ITP y AJD, concepto TPO.

En segundo lugar, puede suceder, que aún realizándose la entrega por un empresario (supuesto contemplado en la anterior STS de 22 de octubre de 2002) ésta no quede sujeta a IVA, por la excepción contemplada en el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD en relación con los inmuebles contenidos en dicha transmisión, todo ello de acuerdo con el artículo 5.1º de la Ley 30/1985, actual artículo 7.1º de la Ley 37/1992, quedando en este supuesto sujeta a ITP y AJD, concepto TPO⁹⁰.

En tercer y último lugar, comprobado que la entrega del bien se realiza por un particular o, por un empresario que no actúa en el ejercicio de su actividad empresarial y concurriendo los requisitos previstos en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, la transmisión queda sujeta a gravamen por el citado Impuesto. Cuestión ésta que es confirmada no sólo por el Tribunal Supremo en las Sentencias que tendremos ocasión de exponer, sino por los Tribunales Superiores de Justicia, por la doctrina administrativa (TEAC y Dirección General de Tributos) y la doctrina científica. Y que sin embargo, no se mantiene en la STS de 18 de enero de 1996 al no encontrar en toda la Sentencia un solo párrafo que contemple el presupuesto de hecho del Impuesto previsto en el artículo 7.1.A) como transmisión patrimonial onerosa.

Entendemos, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, tanto a nivel jurisprudencial, como doctrinal, es requisito necesario e imprescindible, el hecho de que concurran los requisitos mencionados en el citado artículo 7.1.A) para que se produzca la sujeción al gravamen del citado impuesto, requisitos que van a ser tratados a continuación.

A) Teoría del título y el modo.

No obstante, creemos necesario señalar, que toda transmisión conlleva la adquisición de un bien o derecho por parte del adquirente, por lo que es necesario determinar cuando se produce dicha transmisión. A estos efectos, hay que señalar que nuestro Código civil, se inclina por la teoría del título y el modo, como forma de adquisición de la propiedad, es decir, el contrato junto con la *traditio*, conlleva la transmisión y adquisición de los bienes.

En relación con los modos de adquisición, establece el profesor DIEZ-PICAZO: «La llamada teoría del título y el modo, que es tradicional en nuestra doctrina jurídica y que puede decirse que en muy buena medida inspira la regulación de nuestro Código civil, nace de una interpretación causalista de la *traditio* romana. La *traditio* por sí sola no

⁹⁰ En este sentido, establece el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE: «Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación, a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posible el fraude o la evasión fiscales».

sirve para transmitir el dominio, si no va precedida de un negocio jurídico antecedente, que justifica la transmisión, ... , . La conjunción de ambos elementos determina la transmisión»⁹¹.

Pues bien, es necesario determinar cuando se produce la transmisión de los bienes y derechos en relación con el ITP y AJD, de acuerdo con lo previsto, en el ámbito civil, por la teoría del título y el modo, o, en su caso, se debe seguir otro criterio.

En este sentido, establece BENAVIDES ALMELA, J. en obra colectiva: «Tradicionalmente ha existido una discusión en relación a cuál es el concepto de transmisión que se emplea en el artículo 7, pudiendo distinguirse tres teorías:

- La teoría civil: entiende que el artículo 7 utiliza el concepto civil de transmisión, por lo que sólo se habrá producido ésta y, por ende, sólo nacerá la obligación tributaria cuando concurra el título y el modo o tradición;
- La teoría fiscal: entiende que el artículo 7 utiliza el concepto fiscal de transmisión, por lo que ésta se producirá con la celebración del contrato (el título) aunque no haya tenido lugar la tradición;
- La teoría integradora: entiende que el artículo 7 utiliza el concepto civil de transmisión, pero considera que el concepto de devengo que emplea el TR es el que la doctrina fiscal denomina “devengo anticipado”»⁹².

Concluyendo en el siguiente sentido: «En la actualidad tanto doctrina como jurisprudencia parece que se inclinan por la doctrina civil».

Por su parte, GARCIA GIL, J. L. y otros⁹³, establecen la “teoría civil” y la “teoría fiscal” para entender cuando se entiende producidas las transmisiones contempladas en el artículo 7.1 del T. R. del ITP y AJD. En este sentido afirman: «Frente al concepto civil de transmisión, otros Tribunales emplean un concepto fiscal de transmisión, que es diferente. Por lo demás, el propio Tribunal Supremo, que no ha seguido una línea uniforme en esta cuestión, a veces utiliza el concepto civil, otras el fiscal, obteniendo conclusiones diferentes». Junto a dichas tesis, los citados autores aluden a una tercera tesis a la que llaman “integradora” y establecen: «Precisamente, con la admisión del devengo anticipado del Impuesto surge la tercera tesis, además de la “civil” y “fiscal”, que podemos denominar “integradora”, porque integra o conjuga el concepto civil de transmisión con el fiscal de devengo y que es seguida por el TEAC en Resolución núm. 1521 de 23-9-1987». Concluye GARCIA GIL: «Hasta aquí, como puede observarse, sólo hemos invocado preceptos contenidos en el TR y hemos llegado a la conclusión,

⁹¹ DIEZ-PICAZO, L. y GULLON A., en «Sistema de Derecho Civil». Vol. III, Ed. Tecnos 1992, pág. 70.

⁹² BENAVIDES ALMELA, J. y otros, op. cita, pág. 104.

⁹³ GARCIA GIL, J. L. y otros, op. cita, pág. 108.

con fundamento en los mismos y en el Código Civil, que, de las tres tesis, la más adecuada es la “civil”».

En relación con las transmisiones formalizadas en documentos públicos, señala PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Dispone el artículo 1.462 del Código Civil en relación con el contrato de compraventa que “se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario”; es decir, que, en términos generales, el otorgamiento de la escritura pública, al suponer la concurrencia del título y el modo, implica la realización del hecho imponible y , en consecuencia, el devengo del impuesto»⁹⁴.

B) Requisitos que deben concurrir en el presupuesto de hecho del artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

Como anteriormente tuvimos ocasión de mencionar, vamos a tener ocasión de exponer todos y cada uno de los requisitos en la realización del hecho imponible, para que se lleve a cabo la sujeción al gravamen por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas, requisitos contemplados en el artículo 7.1.A), a saber:

a) Onerosidad.

En primer lugar el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD establece qué tipo de transmisiones se van a gravar por el Impuesto las transmisiones onerosas, para diferenciarlas de las transmisiones lucrativas que van a quedar gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de personas físicas o por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de personas jurídicas. Por consiguiente la onerosidad de la operación es una cuestión importante para la calificación del hecho imponible del impuesto⁹⁵. También hay que tener en consideración que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es un impuesto eminentemente jurídico, pues como indica

⁹⁴ PÉREZ-FADÓN MARTINEZ, J. J. en obra colectiva: «Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Op. cita, pág. 81.

⁹⁵ «En definitiva son las transmisiones a cambio de una contraprestación las que se someten a gravamen y que comportan dos flujos económicos de sentido contrario, pues junto al elemento patrimonial hay que tener presente la carga que ello supone para el adquirente, que se ve obligado a satisfacer la contraprestación precisamente para que pueda seguir predicándose la condición de “transmisión onerosa” y no se incida en caso contrario en el ámbito del gravamen sobre adquisiciones gratuitas, constituido actualmente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996, pág. 93.

el apartado 1 del artículo 2 del T. R. del ITP y AJD⁹⁶, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato. Por ello es una cuestión fundamental en el Impuesto la contraprestación percibida como consecuencia de la realización del hecho imponible.

En relación con la onerosidad de los actos sujetos a gravamen y el distinto tratamiento que tienen las transmisiones lucrativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, escribe PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ en la obra colectiva anteriormente citada: «Actualmente, las relaciones entre ambos impuestos derivan de las zonas de confluencia de la aplicación de los mismos, es decir, en los casos de actos, negocios u operaciones en las que existan dudas sobre su onerosidad o gratuidad, puesto que el ISD grava las transmisiones lucrativas o gratuitas, mientras que este impuesto grava las transmisiones onerosas. Esta conexión se pone de manifiesto en algunos casos tales como los excesos de adjudicación producidos en las adjudicaciones de la herencia, en los que se establece la tributación por ITP; en las liquidaciones de las sociedades de gananciales; en las donaciones remuneratorias, etc.»⁹⁷.

Debemos plantearnos en relación con el carácter oneroso del hecho imponible del impuesto, una cuestión expuesta por MARTINEZ LAFUENTE⁹⁸. Del carácter oneroso del acto o contrato sujeto a gravamen deviene que existe una prestación recíproca, se entrega un bien o derecho a cambio de algo, generalmente de un precio, toda vez que si se entrega un bien a cambio de otro bien, nos encontramos ante una permuta. Pues bien, el hecho imponible del impuesto consiste en la entrega de un bien o derecho, estableciendo el T. R. del ITP y AJD, como operación exenta la entrega de dinero que constituya el precio de los bienes⁹⁹. Cabría plantearse ante esta cuestión ¿estamos ante dos hechos imponibles, uno la entrega de un bien y otro la entrega de dinero? O por el contrario, en la compraventa, arquetipo del hecho imponible que estamos tratando, sólo existe un hecho imponible.

No es objeto del presente estudio la diferenciación de las operaciones sujetas, no sujetas y exentas al impuesto, cuyo concepto lo podemos encontrar en los artículos 20 y 22 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Creemos más acorde, toda vez que el hecho imponible que se va a gravar consiste en las transmisiones de bienes y derechos efectuadas por el transmitente, que la contraprestación que lleva a cabo el adquirente del citado bien o derecho, es decir, el pago en dinero, se considerase

⁹⁶ Establece el artículo 2.1 del R. D. Leg. 1/1993: «El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia».

⁹⁷ Op. cita, pág. 34.

⁹⁸ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Op. cita.

⁹⁹ Establece el artículo 45. I. B) apartado 4, como operaciones exentas del Impuesto: «Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones».

por la norma del Impuesto como operación no sujeta, en lugar de tener la consideración de operación exenta, como establece en su artículo 45 el citado T. R. del ITP y AJD. En este sentido, se establece en el artículo 7.12 de la Ley del IVA, como operaciones no sujetas al citado impuesto, las entregas de dinero a título a contraprestación o pago.

En cualquier caso, la consecuencia última, en relación con el pago en metálico de la contraprestación realizada en la compraventa, va a ser la misma, toda vez que de acuerdo con la redacción del artículo 45. I. B). 4 del T. R. del ITP y AJD, el pago del precio como contraprestación va a estar exento, estando por el contrario, según lo dispuesto en el artículo 7.12 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujetas las entregas de dinero a título de contraprestación o pago. Es decir, creemos que en una compraventa de un bien a cambio de un precio, no existe una doble transmisión por la que se entrega un bien, y a cambio se recibe el precio acordado, de lo contrario nos encontraríamos ante una permuta de bienes.

b) Transmisión “inter vivos”.

Hemos tenido ocasión de exponer, con motivo de la separación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre Sucesiones, que son dos Impuestos diferentes, éste de carácter directo y aquél indirecto, siendo una de las principales características de separación entre dichos impuestos, la forma de adquisición de los mismos, inter vivos o mortis causa¹⁰⁰.

Por consiguiente, hay que hacer constar que quedan excluidas del ITP y AJD las transmisiones patrimoniales mortis causa, lo que es coherente con el carácter gratuito de las mismas.

c) Transmisión de toda clase de bienes y derechos.

Para centrar el estudio del presente apartado, creemos necesario recordar dos preceptos del propio T. R. del ITP y AJD, que tienen una incidencia directa sobre la materia que vamos a tratar, nos estamos refiriendo a los artículos 3 y 6.1 A)¹⁰¹.

Dichos preceptos nos remiten al código civil, para poder delimitar la naturaleza de un bien, a diferencia de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que, aunque no

¹⁰⁰ «La coherencia interna del sistema implica la no sujeción a este gravamen de las transmisiones lucrativas, que deben quedar sometidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones». FERREIRO LAPATZA, J. J., «Curso de Derecho Financiero Español». Marcial Pons. Madrid 1994, pág. 252.

¹⁰¹ Establece el artículo 3: «Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.

Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos».

establece el concepto de inmuebles, si establece en su artículo 6, el concepto de edificación, regulando igualmente el apartado 22º del artículo 20. Uno, como operaciones exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones. Sin embargo el último párrafo del artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD¹⁰², como ya hemos tenido ocasión de comprobar, sí se refiere a los inmuebles.

El apartado 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

El Código Civil no nos proporciona un concepto de bien inmueble, limitándose el artículo 334 a establecer una enumeración de los mismos. Por el contrario el artículo 335 establece un concepto eliminatorio o negativo de lo que pueden considerarse bienes muebles, estableciendo que se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo del inmueble al que estuviese unido. En este sentido la consulta del Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en consulta Núm. 1552-02 de fecha 15/10/2002, establece en relación con la naturaleza jurídica de unos derechos de replantación, después de señalar lo establecido en los artículos 334 y 335 del Código civil: «Cabe concluir que los llamados derechos de replantación deben calificarse jurídicamente como bienes muebles, puesto que no se encuentran incluidos entre los bienes inmuebles relacionados en el artículo 334 del Código Civil»

A estos efectos establece el artículo 61 del R. D. Leg. 3/2004, de 8 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, en relación con el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el concepto de inmueble¹⁰³.

Hay que hacer constar que tradicionalmente han tenido mayor consideración o importancia los bienes inmuebles sobre los muebles, y desde el punto de vista del Impuesto que nos ocupa hay que señalar la aplicación de un tipo impositivo superior en el gravamen de los inmuebles (actualmente, en algunos supuestos más del doble), al tipo impositivo aplicable a los bienes muebles. Igualmente hay que hacer constar la mayor facilidad para escapar del control de la Hacienda Pública de la transmisión de los bienes muebles que con relación a la transmisión de bienes inmuebles, aunque ésta última

¹⁰² Al establecer: «También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

¹⁰³ «A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario». Estableciendo los artículo 6 a 8 del R. D. Leg. 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Catastro Inmobiliario, el concepto y las distintas clases de inmuebles.

afirmación requiere algunas matizaciones o comentarios que quedarían fuera del objeto de estudio del presente trabajo. Baste simplemente comentar las obligaciones de comunicar a la Administración tributaria por parte de órganos judiciales, notarios, funcionarios, etc., los actos que contengan entregas de bienes o adjudicaciones sujetas al Impuesto.

Pues bien, el comentario expuesto anteriormente, sobre el concepto de bienes muebles¹⁰⁴, o inmuebles, viene a colación por la circunstancia de que el hecho imponible del Impuesto somete a gravamen la transmisión de toda clase de bienes y derechos y el artículo 6.1 A) del Impuesto establece que el Impuesto se exigirá por la transmisión de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza. Es por ello, que debemos concluir, que el hecho imponible del Impuesto está constituido por la transmisión de bienes muebles e inmuebles¹⁰⁵, siempre y cuando se den el resto de requisitos que expondremos a continuación.

Igualmente la distinción entre bienes muebles e inmuebles, es importante, para nuestro estudio, desde el punto de vista del distinto tratamiento que ambos tipos de bienes van a tener en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, que tendremos ocasión de comentar cuando veamos el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.

En relación con la expresión de bienes y derechos que van a ser objeto de gravamen por el citado Impuesto, establece MARTÍNEZ LAFUENTE. «La expresión “bienes y derechos” es lo suficientemente amplia como para someter a gravamen todo aquello que puede ser objeto de tráfico jurídico a cambio de una contraprestación»¹⁰⁶.

Para una mayor exhaustividad de los bienes y derechos que integran el patrimonio de las personas físicas, nos remitimos a los artículos 9 y siguientes de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que en su Exposición de Motivos, establece: «Se trata de un tributo cuyo hecho imponible recae sobre la titularidad de bienes y derechos».

¹⁰⁴ Sobre el concepto de bien muebles a efectos fiscales, establece la STS de 27 noviembre 1981: «Que si del examen de la norma singular que atribuye al buque carácter inmobiliario pasamos a la norma fiscal, el art. 10 del Texto Refundido de Transmisiones Patrimoniales, tributo que se pretende aplicar por la Administración, expresamente se remite al C. Civ. O, en su defecto, al Derecho Administrativo “para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación” y conforme a los artículos 333 y 334 del C. Civ., es clara la calificación del buque como bien mueble, razón por la que el buque no puede estar comprendido en los préstamos con garantía hipotecaria sobre inmuebles».

¹⁰⁵ «La clasificación entre bienes muebles e inmuebles es considerada por el Código Civil como la clasificación por excelencia por ser determinante de tratamientos jurídicos distintos». BENAVIDES ALMELA, J. en obra colectiva, op. cita, pág. 52.

¹⁰⁶ MARTINEZ LAFUENTE, A.: op. cita pág. 94.

- d) Transmisión de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

En el presente apartado vamos a profundizar aún más en la traslación patrimonial de bienes y derechos sujeta al ITP y AJD, en su modalidad TPO. En este sentido, cuando el artículo 7.1.A) regula la transmisión de bienes y derechos que forman parte de un patrimonio, entendemos que el precepto se está refiriendo al patrimonio del transmitente. Por ello, consideramos, habría que analizar el patrimonio que se transmite, en relación con la condición y características que concurren en la persona que realiza la transmisión.

En relación con el patrimonio que se transmite el citado artículo 7.1.A) establece con claridad que abarca la transmisión de toda clase de bienes y derechos, por ello, entendemos deben incluirse en el mismo tanto los bienes muebles, como los bienes inmuebles, así como los derechos que recaen sobre los mismos.

En segundo lugar, la titularidad de dicho patrimonio debe corresponder a una persona física o jurídica, que no debe ser empresario o profesional, o, que aún siéndolo dicho patrimonio no esté afecto a una actividad empresarial o profesional. Recordemos que la sujeción a gravamen en el IVA debe reunir el doble requisito subjetivo y objetivo, de ser realizado por un empresario o profesional y que esté actuando en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Ahora bien, expuesto lo anterior, ¿Qué debemos entender en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, cuando se pronuncia en el siguiente sentido: «La línea fronteriza entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es clara, y viene marcada por la naturaleza económico-jurídica de las operaciones de que se trate, a saber: si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por el contrario, sino pertenecen al tráfico de las empresas, el tributo será el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales».

Creemos, que al ser dos partes distintas las intervinientes en la compraventa, cada una de ellas actuará en función de las circunstancias particulares que le afecten. Evidentemente, desde la consideración del transmitente la transmisión tendrá una consideración distinta de la consideración que pueda tener dicha transmisión para el adquirente, éste puede adquirir los bienes para su actividad empresarial o no, si adquiere los bienes para su actividad empresarial, éstos se incorporarán a su empresa y cuando el empresario los transmita deberá repercutir IVA. Por el contrario, si el empresario adquiere bienes que no se integran en su actividad empresarial, cuando los transmita no deberá repercutir IVA.

Pero ello no conlleva, desde nuestra consideración, que por el hecho de que un particular transmita un bien a un empresario, dicha transmisión constituya una operación empresarial-mercantil para el transmitente, lo podrá ser para el adquirente pero no para el transmitente.

Pensemos un instante en la última fase de la cadena de IVA, en la que el empresario realiza la entrega un bien al consumidor final, cuando el empresario entrega el bien está actuando en el ámbito de su actividad empresarial y para éste la naturaleza económico-jurídica de la operación será empresarial-mercantil. Sin embargo, ello no obsta, para que desde la posición del consumidor final, dicha operación tenga, inexorablemente, la condición de empresarial-mercantil, ni es empresario el adquirente, ni la adquisición la realiza para una actividad empresarial.

Precisamente, el IVA grava la entrega de un bien realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial, cuando dicho empresario adquiere un bien que no está destinado a su actividad empresarial o profesional, está actuando como consumidor final y si transmite dicho bien no podrá repercutir IVA, ya que el bien no ha llegado a integrarse en su actividad empresarial-mercantil.

Por ello, compartimos totalmente los postulados mantenidos en la Sentencia de 18 de enero de 1996, en el sentido de considerar que si el adquirente de los bienes transmitidos es empresario o profesional y adquiere los bienes para su actividad empresarial, evidentemente, la naturaleza de la operación será empresarial desde el ámbito de actuación de dicho adquirente, ahora bien, ello no conlleva, que si el transmitente es un particular, desde la posición de éste, la transmisión tenga la consideración de empresarial, pues de la lectura de los preceptos que estamos comentando en el ITP y AJD aplicables a la transmisión de bienes muebles o inmuebles realizados por particulares, no se desprende a nuestro entender, tal conclusión.

En este sentido, cuando se afirma por parte de la doctrina: «El IVA es el impuesto que grava las ventas o los arrendamientos realizados por empresarios mientras que TPO es un impuesto que grava las ventas o los arrendamientos hechos por particulares»¹⁰⁷, solo se está teniendo en cuenta para la sujeción a gravamen en uno u otro impuesto la condición de la persona que realiza la venta o el arrendamiento, sin que en ningún caso se condicione la sujeción a gravamen en función de la condición del adquirente de los bienes o del arrendatario de los mismos. Es decir, tanto en IVA como en ITP y AJD hay que estar a la condición del transmitente.

Cuando el legislador define el hecho imponible del impuesto, el elemento objetivo del mismo, entendemos, está claramente delimitando que va a someter a tributación la circulación o desplazamiento patrimonial de bienes y derechos, siempre y cuando en dicha transmisión concurren las características anteriormente señaladas en la configuración del hecho imponible, y que vienen establecidas en la propia regulación del mismo, contemplada en el artículo 7.1.A). Por ello el significado de transmisión de bienes y derechos, creemos, no debe plantear mayores problemas de interpretación, sin que tengamos que acudir para ello al artículo 3.1 del Código civil.

¹⁰⁷ CUBERO TRUYO, A.: en «Curso de Derecho Tributario. Parte especial». Ed. Tecnos. Madrid 2009, pág. 681.

No obstante, si el precepto comentado regula la transmisión de bienes y derechos, hay que señalar que deben existir, al menos, dos partes en dicha transmisión. En nuestra exposición, creemos conveniente, de momento, no centrarnos en la figura del adquirente, no porque sea menos importante, ni muchos menos, es un elemento esencial en la configuración del tributo, siendo el obligado al pago de dicho Impuesto, el contribuyente, el que va a manifestar capacidad económica como consecuencia de la adquisición del bien, puesta de manifiesto como consecuencia del gasto realizado. El elemento subjetivo del hecho imponible. Figura que vamos a tratar en un siguiente epígrafe del presente trabajo.

Ahora bien, si el hecho imponible del impuesto es la transmisión de bienes y derechos, o, lo que es lo mismo la circulación de bienes, habrá que estar a la persona que transmite el bien y si el IVA sujeta a gravamen la entrega de bienes realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y una vez comprobado que el transmitente del bien, no tiene la consideración de empresario o profesional, habrá que colegir que nos encontramos ante una transmisión cuyo presupuesto de hecho se encuentra incardinado en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

Es por ello que, la consideración que tiene el adquirente del bien o derecho desde la configuración del hecho imponible del ITP y AJD, nos estamos refiriendo a la circunstancia de que si el adquirente del bien o derecho es un empresario o profesional, ello vaya a condicionar la sujeción o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al entender el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 que nos encontramos en el ámbito de la actividad empresarial o profesional del adquirente y de ello se pueda concluir que no se realiza el hecho imponible previsto en el artículo 7.1 A) del ITP y AJD.

En el apartado correspondiente a la delimitación o separación del ITP y AJD y el IVA, hemos tenido ocasión de exponer que va a quedar fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, las entregas de bienes efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. También hay que hacer constar que no toda transmisión de bienes y derechos va a quedar sujeta al ITP y AJD, pensemos en una adquisición lucrativa *inter vivos* o pensemos en una adquisición mortis causa.

¿Qué quiere decir la STS de 18 enero 1996, al establecer la línea fronteriza entre ambos impuestos indirectos, e indicar que ésta es clara y viene marcada por el ámbito de las operaciones de que se trate: si pertenecen al ámbito de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el IGTE, sino pertenecen al ámbito de las empresas, el tributo aplicable es el ITP y AJD?.

Creemos, que se infiere de la STS que si el adquirente del bien o derecho es un empresario, al pertenecer la operación realizada al ámbito empresarial de éste, la operación no va a quedar sujeta al ITP y AJD, aunque el transmitente sea un particular. Cuestión ésta, que creemos se confirma con el siguiente párrafo de la Sentencia: «No es

necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil». FJ segundo

De lo que podemos concluir, según se desprende de la Sentencia, a nuestro entender, que la transmisión de un bien o derecho solo va a estar sujeta al ITP y AJD si el transmitente es un particular y el adquirente igualmente es otro particular, cuestión ésta que no compartimos toda vez que no se desprende de los preceptos que regulan las transmisiones patrimoniales onerosas en el ITP y AJD.

En este sentido, creemos necesario traer a colación la STS de 22 de octubre de 2002 (RJ\2002\9602), ya comentada en parte y aunque referida a la transmisión de un patrimonio empresarial (transmisión no sujeta a IVA y sujeta a ITP y AJD como la propia Sentencia establece), se hace necesario exponer una cuestión trascendente en relación con las operaciones realizadas en el ámbito empresarial.

Establece la STS de 22 de octubre de 2002: «Por lo que afecta al segundo motivo casacional, es obvio que toda la argumentación de la entidad recurrente gira en torno al concepto de lo que denomina “mundo de la empresa”, que reputa que está todo él, situado en la órbita del IVA y al que, por tanto, pertenecen las operaciones como la aquí examinada (de transmisión del patrimonio empresarial), pero tal argumentación resulta incorrecta por identificar de manera absoluta el hecho imponible del IVA con “cualquier operación relacionada con la actividad de los empresarios o comerciantes”» FJ tercero.

De la lectura del párrafo anterior de la STS, a nuestro entender, se desprenden las siguientes cuestiones:

Primera: El hecho imponible del IVA no se identifica con cualquier operación realizada por empresarios o comerciantes.

Segunda: Sólo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, en el ejercicio de su actividad, constituyen el hecho imponible del IVA.

Tercera: Hay actividades empresariales que no forman parte del hecho imponible del IVA (operaciones no sujetas).

Luego, de lo anteriormente expuesto, podemos colegir que no son términos unívocos “mundo de la empresa” e “IVA”. Por ello, todas las compras y ventas que realice una empresa afectan a la actividad de ésta. Sin embargo, desde la consideración del IVA, el presupuesto de hecho del impuesto sólo grava las entregas de bienes, no las adquisiciones que el empresario lleve a cabo.

Es por ello que, de acuerdo con lo que establece la STS de 22 de octubre de 2002 y en contra de lo que establece la STS de 18 de enero de 1996, «no se puede identificar de manera absoluta el hecho imponible del IVA con “cualquier operación relacionada con la actividad de los empresarios o comerciantes”» FJ tercero.

En este sentido, es necesario recordar, que en la STS de 18 de enero de 1996, podemos leer lo siguiente: «No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyerías se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares» FJ segundo.

Lo anteriormente expuesto, nos lleva a realizar un análisis de lo que debemos entender se desprende del artículo 7.1.A) del TR del ITP y AJD cuando establece: Están sujetas: «Las transmisiones, ..., de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas» ¿Qué transmisiones quiere gravar el legislador?, ¿Está pensando en los desplazamientos patrimoniales civiles o empresariales?. ¿Tiene incidencia en el hecho imponible del Impuesto, la condición del adquirente del bien o derecho, cuando éste es empresario o profesional?, ¿Sólo se van a gravar por el ITP y AJD las transmisiones de bienes y derechos cuando el transmitente y el adquirente son particulares, o empresarios que actúen al margen de la actividad empresarial o profesional?.

Vamos a responder, a nuestro entender, a las preguntas planteadas anteriormente y que creemos debemos realizar analizando el concepto de hecho imponible definido en el artículo 7.1.A) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD.

El precepto mencionado pretende gravar toda circulación de bienes o desplazamientos patrimoniales realizados, de forma que el legislador mediante la realización de éstos entiende que en el hecho imponible realizado se pone de manifiesto capacidad económica por parte de la persona que adquiere dichos bienes, considerando la doctrina el consumo o el gasto de la renta obtenida como una de las manifestaciones de capacidad económica que el legislador al establecer el hecho imponible del tributo debe gravar. Por ello, entendemos que tanto en el IVA, como en el ITP y AJD, se producen desplazamientos patrimoniales que el legislador quiere gravar al poner de manifiesto el adquirente del bien capacidad económica en la adquisición del mismo, de forma que el IVA grava las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales¹⁰⁸, y el ITP grava las entregas de bienes realizadas por particulares o por empresarios que no actúen en el ejercicio de la actividad empresarial.

En este sentido, el hecho imponible del ITP y AJD va a gravar los desplazamientos patrimoniales no gravados en el IVA, y considerando que éste último tiene como ámbito de aplicación las actividades mercantiles o empresariales realizadas por empresarios o profesionales, el ITP y AJD va a gravar las transmisiones de bienes de carácter civil o

¹⁰⁸ Establece el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992: «Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional».

no empresarial realizadas por particulares¹⁰⁹. En este sentido entiende CERVELLÓ GRANDE: «Son particulares, a sensu contrario, quienes no pueden ser calificados, objetiva o subjetivamente, como empresarios o profesionales y quienes siéndolo efectúen operaciones con su patrimonio personal»¹¹⁰.

De la lectura del artículo 7.1.A), creemos se desprende, a nuestro juicio, que el legislador quiere gravar todo desplazamiento patrimonial llevado a cabo por aquellas personas, particulares o empresarios o profesionales que no actúen como tal, **sin que tenga la más mínima incidencia en la calificación del hecho imponible la figura del adquirente del bien o derecho**, como así se desprende del artículo 8 del T. R. del ITP y AJD, cuando establece como obligado al pago, a título de contribuyente **al adquirente del bien o derecho**.

Transmitente que de la lectura del precepto puede ser, tanto una persona física o jurídica, con la única delimitación negativa que establece el apartado 5 del citado artículo 7, del T. R. del ITP y AJD, es decir, que no se trate de la entrega de un bien efectuada por un empresario o profesional, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Vamos a tener ocasión de exponer en relación con la transmisión de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, cómo la doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996, no se corresponde con la doctrina que mantiene el Alto Tribunal, los Tribunales Superiores de Justicia, la doctrina administrativa, mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, así como la doctrina científica, en relación con la transmisión de bienes y derechos en general y de objetos de oro en particular, llevada a cabo por particulares a empresarios.

¹⁰⁹ En este sentido establece PEREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. : «El término “particulares” debe entenderse en contraposición al de empresarios o profesionales, en cuanto sujetos pasivos de IVA, por lo que tendrán tal consideración:

- a) Los que no tengan la consideración de empresarios o profesionales conforme a la Ley del IVA.
- b) Los que teniendo dicha condición actúen fuera del ámbito o ejercicio de su actividad empresarial o profesional, a cuyos efectos no serán sujetos pasivos del citado impuesto, sino que estarán actuando en el ámbito de su vida privada o “particular”.

En relación con lo anterior, no debe caerse en el error de identificar a las personas físicas con el concepto de particulares en contraposición a las personas jurídicas, pues así como éstas últimas no son susceptibles de tener vida privada o particular, las personas físicas pueden tener la doble condición de empresario o profesional cuando actúen en el ejercicio de su actividad y de particulares cuando actúen fuera de dicho ámbito», op. cita pág. 106.

¹¹⁰ CERVELLÓ GRANDE, J. M.: «Algunas consideraciones sobre las relaciones entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD» Revista Impuesto tomo I. 1986, pág. 192.

2) Elemento subjetivo. El sujeto pasivo del impuesto. Artículo 8.a) del T. R. del ITP y AJD.

En la estructura del hecho imponible podemos distinguir un elemento objetivo, representado por el hecho material en sí mismo y un elemento subjetivo que vincula indefectiblemente ese hecho imponible o presupuesto de hecho, a la persona que lo realiza¹¹¹, y que en la estructura del tributo va a quedar vinculado al pago del mismo.

Como tendremos ocasión de exponer en otro apartado del presente trabajo, la realización del hecho imponible previsto en la Ley, va a poner de manifiesto una determinada capacidad económica en la persona que lo realiza y por ello de acuerdo con los principios constitucionales, inspiradores de nuestro sistema tributario, va a quedar sometida al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en base a esa capacidad económica¹¹². Ese deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conlleva, mediante el pago del tributo, una disminución del patrimonio del sujeto que lo realiza.

Por ello, tanto el elemento objetivo, como elemento subjetivo, esenciales en la estructura del tributo, han de quedar regulados por Ley, como así se establece en el artículo 8 de la Ley General Tributaria.

En relación con el elemento subjetivo del tributo escribe LÓPEZ ESPADAFOR¹¹³, «El instituto del elemento subjetivo del hecho imponible a veces parece confundirse por el legislador y por algunos autores con el del sujeto pasivo. Existen cuestiones que nuestras leyes y nuestra doctrina a veces incluyen o tratan en sede de sujeto pasivo, cuando más correctamente deberían hacerlo en sede de elemento subjetivo del hecho imponible, produciéndose, así, un error en los esquemas dogmáticos de nuestra disciplina. Ello sin perjuicio, no obstante, de la natural relación que se debe dar entre el estudio de la figura del sujeto pasivo y el estudio del elemento subjetivo del hecho imponible, eso sí, como cuestiones diferenciables, aunque sólo fuese para distinguirlas».

Continúa el citado autor: «El elemento subjetivo del hecho imponible hace referencia a las circunstancias, cualidades y características que debe reunir un sujeto para que se pueda entender que un acto realizado por él o una situación en que se encuentre puedan

¹¹¹ En este sentido establece FERREIRO LAPATZA: «Cuando se realiza el hecho imponible nace la obligación tributaria y esta obligación nace siempre referida inicialmente, en su lado pasivo, a una persona: precisamente a la persona que, según la Ley, lo realiza, al realizador del presupuesto de hecho del tributo.

Sólo así el mecanismo jurídico de la obligación tributaria es coherente con los fines del tributo. El tributo se impone para gravar la capacidad económica de quien realiza el hecho o para provocar en él un cierto comportamiento. Sólo refiriendo la obligación tributaria al realizador del hecho imponible pueden ser lógicamente alcanzados estos fines».

¹¹² En este sentido afirma FERREIRO LAPATZA: «El tributo se impone para gravar la capacidad económica de quien realiza el hecho o para provocar en él un cierto comportamiento. Sólo refiriendo la obligación tributaria al realizador del hecho imponible pueden ser lógicamente alcanzados estos fines». Op. cita, pág. 375.

¹¹³ LOPEZ ESPADAFOR, C. M., «Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible», REDF, n° 150, abril-junio 2011, pág. 368.

representar la realización de un determinado hecho imponible. Es decir, se trata de cualidades o características que debe reunir un sujeto para que pueda realizar un determinado hecho imponible».

En relación con las personas obligadas al pago del impuesto, establece el artículo 8 del T. R. del ITP y AJD: «Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere».

En este sentido, establece BENAVIDES ALMELA, J. en obra colectiva: «El legislador establece en este apartado una regla general sobre el sujeto pasivo de este impuesto, el adquirente del bien o derecho. En este apartado el legislador se está refiriendo a los negocios jurídicos establecidos en el artículo 7.1.A, es decir, al comprador, a los permutantes y a los adquirentes del derecho real transmitido»¹¹⁴.

El precepto es claro y no establece distinción alguna en la persona que queda obligada al pago del impuesto, desde nuestra consideración. Si como hemos tenido ocasión de exponer supra, el artículo 7.1. A) del T. R. del ITP y AJD va a gravar la circulación o tráfico de bienes o derechos, el obligado al pago del Impuesto, va a ser la persona que los adquiere, teniendo en cuenta que el adquirente puede ser persona física o jurídica, empresario o profesional, residente o no residente, la norma no establece distinción alguna. En este sentido el adquirente va a ser aquella persona que manifieste capacidad económica mediante la adquisición del bien o derecho y precisamente porque pone de manifiesto capacidad económica en la adquisición, el legislador va a someter a gravamen dicha adquisición¹¹⁵.

Por ello, el artículo 8.a) establece que el obligado al pago del Impuesto va a ser el beneficiario del desplazamiento patrimonial, la persona que adquiere el bien o derecho, sin que al respecto, el citado precepto establezca distinción alguna en la persona beneficiaria del bien o adquirente del mismo. En relación con el sujeto pasivo del impuesto, escribe PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ en obra colectiva¹¹⁶.

Hay que hacer constar, en relación con la persona obligada al pago del Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.a), que la redacción actual del precepto no es

¹¹⁴ BENAVIDES ALMELA, J. en obra colectiva, op. cita, pág. 143.

¹¹⁵ En este sentido, establece ESCRIBANO LÓPEZ, F: «El fundamento del tributo residirá en la capacidad económica que se pone de manifiesto como consecuencia de esa adquisición» «Curso de Derecho Tributario. Parte especial», pág. 596.

¹¹⁶ «Con carácter general, será sujeto pasivo del impuesto aquel a cuyo favor se realice el desplazamiento patrimonial que constituye el hecho imponible del impuesto, afirmación inexacta si se tiene en cuenta que, tratándose de operaciones onerosas, no se puede decir que se realicen a favor de una u otra de las partes intervinientes, sino que, al ser prestación y contraprestación equivalentes, ninguna de las dos resultará favorecida. En este sentido sería más preciso decir que será sujeto pasivo del impuesto el nuevo titular que surja del desplazamiento patrimonial que constituye el hecho imponible». Op. cita, pág. 135.

una innovación del legislador de 1993, ya la Ley 41/1964, como hemos tenido ocasión de exponer, establecía en el capítulo primero del Título II, que regulaba los impuestos indirectos, en su artículo ciento cuarenta y ocho¹¹⁷, el obligado al pago del Impuesto. Por ello podemos concluir que el legislador desde 1964 hasta nuestros días, establece que la persona obligada al pago del tributo en todas las transmisiones de bienes y derechos sujetos al gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, va a ser el adquirente de tales bienes o derechos, sin que la norma establezca distinción alguna en la persona del adquirente¹¹⁸.

En relación con la figura del sujeto pasivo en el ITP y AJD y referido a la condición del adquirente de los bienes o derechos, podemos leer en la obra de VARONA ALABERN: «La sujeción a TPO se produce con independencia de si el adquirente es otro particular o se trata en ambos de un empresario o profesional. Ahora bien, en este último caso se podría considerar paradójico que el sujeto pasivo de TPO fuese un empresario y no un particular, dado que el sujeto pasivo de este impuesto es el adquirente. Sin embargo, esta aparente contradicción desaparece si tenemos en cuenta que no existe ningún precepto en el Impuesto de TPO que excluya de su aplicación a los empresarios y profesionales (cfr. Art. 8º del Texto Refundido del ITPAJD)»¹¹⁹.

Siguiendo la terminología utilizada por VARONA ALABERN y en relación con el IVA, que es un impuesto que va a afectar al ámbito mercantil o empresarial de las personas que lo realizan y que los sujetos pasivos, de acuerdo con el artículo 84 de la LIVA, van a ser las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales, podría parecer paradójico que un particular, o una persona que no tenga la consideración de empresario o profesional, por actuar al margen de dicha actividad, pudiera tener la consideración de sujeto pasivo del IVA.

Sin embargo, éste supuesto lo encontramos en el IVA, en los sujetos pasivos en las importaciones de bienes, que de acuerdo con el artículo 86 de la LIVA, establece que son sujetos pasivos en las importaciones de bienes, quienes realicen la importación, sin embargo dicho precepto debe complementarse con el artículo 17 LIVA, que establece como hecho imponible del impuesto las importaciones de bienes, es decir, va a ser

¹¹⁷ «Estará obligado al pago del Impuesto, cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario.

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase. El que los adquiere».

¹¹⁸ En este sentido establece la Resolución del TEAC de 7 noviembre 1995 (JT\1995\1667), que tendremos ocasión de exponer seguidamente: «No planteando dudas la plena sujeción a este impuesto de las adquisiciones efectuadas es preciso dilucidar sobre quién recae la obligación económico-tributaria. En este sentido, el artículo 8 del mismo Cuerpo Legal establece que ser sujeto pasivo y estar obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere. En el caso concreto, es adquirente con independencia del destino que haya de darse al género comprado, el reclamante, ... , lo que lleva a concluir que las actas incoadas por la Inspección lo fueron conforme a derecho y ajustadas con la legislación aplicable en su momento».

¹¹⁹ VARONA ALABERN, J. E.: «IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible». REDF, nº 65 enero-marzo 1990, pág. 40.

sujeto pasivo del impuesto el importador de bienes, aunque no tenga la condición de empresario o profesional, lo cual, según palabras de VARONA ALABERN podría parecer paradójico, sin embargo, la norma no distingue en este caso que el importador de bienes tenga que tener la consideración de empresario o profesional, a diferencia de lo que establece el artículo 84 LIVA, en la regulación de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Por ello, al no establecer distinción el legislador, no podemos distinguir, debiendo aplicar la normativa prevista en el impuesto.

Antes de pasar a comentar algunas Sentencias sobre la figura del obligado al pago en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, así como exponer que entiende la doctrina administrativa y científica sobre el obligado al pago, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en el artículo 7.1. A) del Impuesto, creemos conveniente realizar las siguientes consideraciones en torno a la STS de 18 de enero de 1996.

En la STS de 18 de enero de 1996, se argumenta para determinar la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de todas aquellas transmisiones de bienes por particulares, que: «El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas plantea el hecho imponible desde la perspectiva de colocación de los productos y servicios en su dirección o proyección normal que es la producción, distribución y consumo [...]. Sin que se mencionen los “inputs”, en términos jurídicos, las adquisiciones de primeras materias, productos suministros o servicios recibidos,[...], o lo que es lo mismo, las partidas que contablemente integran los costes de producción». FJ cuarto.

Más adelante, podemos leer en el mismo fundamento de la STS que las adquisiciones realizadas por un empresario a un particular, fueron excluidas por la Ley 41/1964 del ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, sin que esta exclusión no implique en absoluto, que las adquisiciones a particulares llevadas a cabo por empresarios, queden fuera del concepto “tráfico empresarial”. Y concluye el citado fundamento jurídico: «Ahora bien la exclusión mencionada (creemos se está refiriendo a la compra a particulares) ha de contemplarse y tenerse en cuenta a los solos efectos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (al ser el vendedor un particular nunca pueden estar sujetas a gravamen por éste Impuesto), de donde se deduce que no hay 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» FJ cuarto.

De la lectura de la anterior fundamentación jurídica expuesta en la STS de 18 de enero de 1996, podemos concluir que la falta de sujeción al ITP y AJD en la transmisión por el particular al empresario, va a radicar en la circunstancia de que el adquirente de los bienes tiene la consideración de empresario. Sin embargo, tal fundamentación no encuentra amparo, a nuestro entender, en precepto legal alguno que así lo establezca. Pero, incluso, en este estado de cosas, podemos señalar que hemos tenido ocasión de exponer Sentencias del Tribunal Supremo referidas a transmisiones de bienes muebles o

derechos, siendo el adquirente de tales bienes o derechos, un empresario o una entidad mercantil que actúa como tal, y que han quedado sujetas al ITP y AJD, concepto TPO¹²⁰; sin perjuicio, de todas aquellas Sentencias del TS que se expondrán a continuación y que igualmente van a quedar sujetas al citado Impuesto, siendo el adquirente de los bienes un empresario o una entidad mercantil.

De esta forma, si el criterio del legislador hubiese sido el de no gravar las entregas de bienes efectuadas por particulares a empresarios o profesionales que actúen en el ámbito de su actividad empresarial o profesional y considerando que la Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su Disposición Adicional, introdujo varias modificaciones en el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales vigente en esa fecha (Real Decreto Legislativo 3050/1980), entre otras, modificó el artículo 7.5 (incompatibilidad entre ambos impuestos indirectos) y varios apartados del artículo 48 (exenciones), nos preguntamos ¿porqué dicha Disposición Adicional no modificó el artículo 8 en el sentido de quedar obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyentes: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, los particulares o los empresarios o profesionales que actúen al margen de su actividad empresarial o profesional?.

Ante lo cual quedarían excluidos de tributación por el citado Impuesto los empresarios que compren objetos de oro, plata, platino y joyería a particulares, siempre y cuando actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

O bien, aún realizado el hecho imponible del Impuesto (artículo 7.1 A), porqué en el citado artículo 48, anteriormente mencionado, el legislador no introdujo un apartado que dejara exentas estas compras efectuadas a particulares, ante lo cual, dichas compras por empresarios o profesionales a particulares, quedarían exoneradas de tributación. En este sentido se establece una exención en el artículo 45.I. B) apartado 17 del T. R. ITP y AJD en relación con las transmisiones de vehículos usados, cuando el adquirente sea un empresario que los adquiera para su reventa dentro del plazo establecido en el citado precepto, sin embargo, no se establece exención alguna para las adquisiciones por empresarios de objetos de oro.

A) Sujeto pasivo del ITP y AJD en la jurisprudencia, en la doctrina administrativa y en la doctrina científica.

Vamos a tener ocasión de exponer una Sentencia del Tribunal Supremo, que es traída a colación en relación con la figura del sujeto pasivo en el ITP y AJD, para poder comprobar que en el propio período de aplicación del ITE, el Alto Tribunal ya mantenía la doctrina de que en las transmisiones realizadas por particulares a empresarios, éstos

¹²⁰ STS de 30 de enero de 1989 (RJ\1989\552) de venta de determinados bienes muebles por la entidad mercantil CAMPSA a otra entidad.

STS de 3 de marzo de 1997 (RJ\1997\1761) de traspaso de jugadores de fútbol.

son sujetos pasivos en el ITP y AJD aunque tengan la consideración de empresarios o profesionales y actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, doctrina que se contradice con la mantenida en STS de 18 de enero de 1996 de acuerdo con lo anteriormente expuesto en el FJ cuarto de la citada Sentencia.

a) Cesión de inmuebles de particular a empresario. STS de 18 julio 1998.

La Sentencia anteriormente mencionada del Tribunal Supremo, en relación con el sujeto pasivo en las operaciones sujetas al gravamen en el ITP y AJD, concepto TPO, es la STS de 18 julio 1998 (RJ\1998\7881), en recurso de apelación núm. 4133/1992¹²¹, que contiene, entre otra cuestión, la cesión de inmuebles llevada a cabo mediante escritura pública de 4 de noviembre de 1985, en pago de deuda, efectuada por un persona física, que no tiene la consideración de empresario, a favor de una entidad mercantil¹²².

Como consecuencia de dicha cesión de inmuebles a favor de la entidad mercantil, ésta presentó declaración-autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al tipo impositivo del 6 por 100 por la «cesión del inmueble en pago de la deuda», que ingresó. Recordemos que el tipo impositivo del 6% se corresponde con el concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Practicándose por la Oficina Liquidadora, además del ingreso realizado como consecuencia de la declaración-autoliquidación presentada por el concepto TPO, una nueva liquidación por el concepto reconocimiento de deuda, que fue recurrida por la entidad mercantil.

Luego, nos encontramos en primer lugar, con una transmisión de inmuebles realizada por un particular a favor de una entidad mercantil, que se sujeta a gravamen en el ITP y AJD siendo sujeto pasivo del Impuesto la entidad mercantil que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial, pero además, nos encontramos según la Oficina Liquidadora, ante un nuevo hecho imponible, consistente en el reconocimiento de

¹²¹ Estableciendo el segundo párrafo del F. D. primero: «La escritura pública de fecha 4 de noviembre de 1985 añadía textualmente: “Quinto. Que como consecuencia de la ejecución de dichas obras, la entidad mercantil Cubiertas y Mzov, Sociedad Anónima, ostenta en la actualidad un crédito contra el señor L. F., ... , las partes han llegado a un acuerdo, cuyas líneas generales se recogen en las siguientes cláusulas: Primera. Don Gabriel L. F., cede en pleno dominio, a la entidad mercantil Cubiertas y Mzov, SA representada por (...), para pago de los créditos de ésta señalados en el hecho expositivo sexto de esta escritura, la finca especial número uno, las fincas especiales números tres a la veinticuatro (...).».

¹²² Estableciendo la citada Sentencia en relación con los sujetos pasivos, en el F. D. sexto: «El reconocimiento de deuda lo hace el que se declara deudor, en este caso don Gabriel L. F., y, en principio, como se trata de un negocio jurídico abstracto, es evidente que no le produce aumento patrimonial alguno, antes al contrario dicha declaración implica su empobrecimiento, por el contrario el que en tal reconocimiento de deuda aparece como acreedor es el que ve aumentado su patrimonio, por ello el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es este último, o sea, en el caso de autos, “Cubiertas y Mzov, SA”, pronunciamiento que concuerda con el principio general que preside el artículo 8º del Texto Refundido, de que es sujeto pasivo el que adquiere, o aquél a cuyo favor se realice el acto».

deuda. Sobre éste establece el último párrafo del F. D. séptimo: «Concluyendo, existe un reconocimiento de deuda gravable por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales¹²³, como préstamo, al tipo del 1 por 100, el sujeto pasivo es “Cubiertas y Mzov, SA”, y esta operación no está sujeta al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por lo que procede desestimar el recurso de apelación».

b) Transmisión por particular de bienes muebles. Consulta D.G.T. de 10/02/2000.

En relación con el sujeto pasivo en la transmisión por particular de bienes muebles, ha tenido ocasión de pronunciarse la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en numerosas ocasiones, habiéndose pronunciado en fecha próxima a la STS de 18 de enero de 1996, el citado Órgano directivo.

Dicha consulta fue planteada a la D. G. T. hace más de una década, y en ella, junto a las que se expondrán a continuación, aunque no estén referidas exclusivamente al sujeto pasivo en el ITP y AJD, no obstante, la STS de 18 de enero de 1996, la doctrina administrativa mantenida por la D.G.T. del Ministerio de Hacienda, establece que estarán obligados al pago del Impuesto en todas aquellas transmisiones de bienes y derechos efectuadas por particulares, el adquirente de los bienes, con independencia de que éste tenga la condición de empresario o no, cuestión ésta que coincide con lo dispuesto en la normativa del Impuesto y que venimos mantenido en el presente trabajo de investigación.

La consulta a la que nos referimos es la Núm. 0207-00 de fecha 10/02/2000, los hechos que se describen en la misma son:

«Dos profesores de la Orquesta de RTVE, pertenecientes a la plantilla fija (no profesionales) y que van a jubilarse, pretenden vender a dicho Ente Público sus instrumentos musicales de trabajo». Planteando al Órgano directivo la siguiente cuestión: «Si dicha transmisión debe tributar por transmisiones patrimoniales y, en su caso, cuál sería el tipo aplicable, y quien estaría obligado a abonar dicho impuesto y realizar su ingreso en la Hacienda Pública».

Pues bien, en relación con el obligado al pago del impuesto, establece la D. G. T.: «En cuanto al sujeto pasivo, conforme el artículo 8 a) estará obligado al pago del Impuesto, a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, el adquirente en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase».

¹²³ A estos efectos, establece el artículo 4 del TR ITP y AJD: «A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa».

c) Sujeto pasivo en el ITP y AJD según la doctrina científica.

Igualmente la doctrina científica, ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con la persona obligada al pago del impuesto en el ITP y AJD, en este sentido y en relación con la figura del sujeto pasivo del impuesto, se pronuncia ESCRIBANO LÓPEZ en los siguientes términos: «La regla general que es posible formular consiste en que será sujeto pasivo, a título de contribuyente, el adquirente de los bienes o derechos; aquél que ve incrementado su patrimonio en cuanto se constituye en su favor un derecho real o, en general, aquél en cuyo favor se realizan los actos sujetos que acabamos de estudiar». Igualmente y en relación con los sujetos pasivos del ITP y AJD, podemos leer en el citado autor: «En los supuestos de transmisiones de bienes y derechos de todas clases será sujeto pasivo a título de contribuyente el adquirente. Por consiguiente, en la compraventa lo será el comprador»¹²⁴.

Dicho pronunciamiento, coincide con lo establecido en la norma reguladora del impuesto, y aunque el citado autor al referirse a la relación existente entre el IVA y el ITP y AJD tuvo ocasión de pronunciarse sobre la relación existente entre dichos impuestos¹²⁵, no hemos encontrado en ESCRIBANO LÓPEZ ningún pronunciamiento que establezca distinción alguna en el sujeto pasivo del ITP y AJD, en función de que dicho sujeto pasivo sea empresario o no.

B) Incidencia en el ITP y AJD de la condición de empresario del adquirente.

La norma del impuesto regula como obligado al pago del impuesto al adquirente de los bienes, sin que establezca distinción en la figura del obligado tributario, en este sentido, entendemos que si el legislador hubiera querido que los empresarios cuando adquieren bienes de particulares no quedaran obligados al pago del impuesto así lo hubiera establecido, o, de otro lado, si hubiese querido favorecer a un determinado grupo de contribuyentes, hubiese establecido una exención. Sin embargo, no encontramos en la norma reguladora del impuesto ninguna exención que ampare la compra de objetos de oro por empresarios que se dediquen a dicho tipo de actividad.

A mayor abundamiento, y como tendremos ocasión de comprobar, el propio Tribunal Supremo entiende que la compra por empresarios a particulares de inmuebles se encuentra sujeta y no exenta en el ITP y AJD.

Es por ello que, la consideración que tiene el adquirente del bien o derecho desde la configuración del hecho imponible del ITP y AJD, nos estamos refiriendo a la

¹²⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Curso de Derecho Tributario. Partes Especial» Op. cita pág. 602.

¹²⁵ «La razón de estas tormentosas relaciones tanto del IVA con nuestro Impuesto, como de las tres modalidades de éste entre sí, hay que encontrarla en la relativa similitud de algunos de los hechos imposables que constituyen el IVA en relación con TPO», «Curso de Derecho Tributario. Partes Especial» Op. cita pág. 587.

circunstancia de que si el adquirente del bien o derecho es un empresario o profesional, ello vaya a condicionar la sujeción o no al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al entender el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 que nos encontramos en el ámbito de la actividad empresarial o profesional del adquirente y de ello se pueda concluir que no se realiza el hecho imponible previsto en el artículo 7.1 A) del ITP y AJD.

II. El artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD y la delimitación negativa del hecho imponible en la transmisión de bienes por particulares.

De acuerdo con los principios de legalidad y de reserva de ley tributaria ínsitos en los artículos 31.3 y 133.1 y 2 de nuestra Constitución, así como en la legislación ordinaria regulada en el artículo 8 de la Ley 58/2003, el hecho imponible del impuesto, debe estar delimitado y configurado en la norma. En este sentido escribe FALCÓN Y TELLA: «En efecto, con unas u otras fórmulas, tanto la doctrina como la jurisprudencia constitucional consideran, siguiendo el pensamiento de SAINZ DE BUJANDA, que por establecimiento de un tributo ha de entenderse la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos que afectan a la identidad y a la entidad –el *an* y el *quantum*- de la prestación. Según lo expuesto, la ley debe determinar que categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo, así como cuánto van a pagar»¹²⁶.

Igualmente hemos tenido ocasión de exponer, como el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, establece la no sujeción al ITP y AJD de aquellas operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con determinadas excepciones, que, siendo realizadas por empresarios o profesionales, no van a quedar sujetas al IVA, quedando por el contrario sujetas al gravamen del ITP y AJD.

Llegados a este estadio del trabajo, resulta necesario para el presente trabajo de investigación, analizar el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, dada la delimitación que establece el mismo entre ambos impuestos indirectos. Vamos pues a comprobar, analizando lo dispuesto en el citado precepto, que determinadas transmisiones no van a quedar sujetas a ninguno de los dos impuestos indirectos que conforman nuestro sistema tributario. Por ello, y de acuerdo con los dos principios anteriormente comentados, de legalidad y de reserva de ley, el legislador no ha querido o no ha previsto, gravar determinadas manifestaciones de capacidad económica en ninguno de los dos impuestos indirectos.

Al comentar la delimitación entre el IVA y el ITP y AJD, que establecen los artículos 4. Cuatro de la Ley de IVA y el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, hemos

¹²⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley». REDF, Núm. 104, octubre/diciembre 1999, pág. 715.

expuesto que las operaciones empresariales o profesionales, como regla general, van a quedar sometidas al gravamen del IVA y por ello quedan al margen del concepto transmisiones patrimoniales onerosas. Igualmente hemos tenido ocasión de exponer que la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte de un patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, no van a quedar sujetas al IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1º de la LIVA.

Pues bien, el último párrafo del artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, establece que no obstante, las transmisiones realizadas por empresario, estarán sujetas al ITP y AJD concepto transmisiones patrimoniales onerosas, las entregas de bienes inmuebles que se encuentren incluidas en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial o de una rama de actividad, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la LIVA, dicha transmisión no esté sujeta al IVA.

Es una cuestión muy discutida en la doctrina, que la transmisión de los inmuebles contenidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial queden sujetos a gravamen en el ITP y AJD concepto transmisiones patrimoniales onerosas, pues si lo que se persigue es facilitar las transmisiones de empresas y se gravan los inmuebles contenidos en dicha transmisión, se está soportando un tributo como el ITP y AJD, que supone un mayor coste en la adquisición. No siendo objeto de estudio en el presente trabajo dicha cuestión, no va a merecer un mayor comentario.

En este sentido, establece FALCÓN Y TELLA: «La nueva regulación extiende expresamente la regla de no sujeción a todos los casos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad [...] . Por cierto, en relación con esto último conviene precisar que la aplicación de TPO cuando entre la universalidad que se transmite figuran inmuebles resulta muy discutible desde la perspectiva comunitaria [...]. Es más, el propio tenor de la Directiva permite entender que la opción es entre sujetar a IVA toda operación o considerar que no existe transmisión (que el adquirente “continúa la personalidad del cedente”), por lo que de optar por esta última alternativa, como ha hecho el legislador español, no puede aplicarse, en mi opinión, ningún tributo indirecto, pues fiscalmente no hay transmisión»¹²⁷.

- 1) Excepción, la transmisión de inmuebles contenidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial se encuentra sujeta a ITP y AJD. STS de 22 de octubre de 2002.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 octubre de 2002 (RJ\2002\9602), en relación con la transmisión de unos inmuebles contenidos en la transmisión de un

¹²⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: «Editorial Quincena Fiscal». Núm. 22 – Diciembre 2008. pág. 9.

patrimonio empresarial, documentados en escritura pública de compraventa, establece: «Respecto al primer motivo casacional, es lo cierto que la Administración tuvo en consideración la verdadera naturaleza del hecho imponible, considerando la operación como lo que es, o sea, como una “transmisión de empresa”, y no como un aislado contrato de “asunción de deudas”, transmisión que, por tanto, quedaba sujeta al ITP, según la cláusula definitoria de su hecho imponible contenida en el artículo 7.1 del RDLeg 3050/1980 (en cuanto es una transmisión patrimonial onerosa en que parte de la contraprestación viene constituida por la asunción de deudas), y, frente a ello, nada importan las razones del legislador para mantener la precisión normativa expresa sobre la sujeción al ITP de las adjudicaciones de bienes en pago o para pago de deudas» FJ tercero.

El segundo motivo casacional que se expone en el citado fundamento se refiere a que las operaciones realizadas por la recurrente, se encuentran dentro del ámbito empresarial de la entidad y, por ende, en la órbita del IVA, si bien más adelante se refiere al a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

Para a continuación establecer: «Es menester precisar que la no sujeción al IVA no comporta “per se” la sujeción al ITP, pues, para que la operación esté sujeta a este último Impuesto, debe, de acuerdo con sus normas reguladoras, subsumirse en su propio hecho imponible.

Pero, deducida de lo que hasta aquí llevamos dicho la no sujeción del supuesto de autos al IVA, la consecuencia inmediata, a tenor de las circunstancias conformadoras del caso, es que la operación cuestionada queda abiertamente enfrentada a la aplicación del R. D. Leg. 3050/1980 y entra de lleno en el marco del hecho imponible del ITP, modalidad “Transmisiones Onerosas”, tanto desde un análisis positivo del contenido del artículo 7.1.A) del citado Texto como desde la delimitación negativa dimanante del apartado 5 de ese mismo artículo (según la redacción dada por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985), en cuanto la transmisión inter vivos en bloque del patrimonio empresarial es “ajena a la actividad empresarial del transmitente” (y, por ello, no sujeta al IVA), como se infiere, asimismo, de lo declarado reiteradamente en las tres sentencias antes citadas». F J tercero.

2) Sujeción a ITP y AJD de la transmisión llevada a cabo por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial.

De lo expuesto en la Sentencia, podemos concluir, a nuestro entender, que la transmisión de bienes inmuebles contenidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, realizada por un empresario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, en relación con lo dispuesto en el artículo 7.1 de la LIVA¹²⁸, va a quedar sujeta a gravamen en el ITP y AJD, concepto transmisiones

¹²⁸ El citado precepto establece como operación no sujeta a IVA: «La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo,

patrimoniales onerosas, no obstante, encontrarnos ante la transmisión llevada a cabo por un empresario.

Por ello, de acuerdo con los preceptos expuestos, toda transmisión realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesión, como regla general, va a quedar al margen del ITP y AJD concepto TPO. No obstante, va a quedar sujeta a dicho concepto la transmisión de los inmuebles contenidos en la transmisión de un patrimonio empresarial. El TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse en Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, Zita Modes, que los supuestos de no sujeción en la transmisión de un patrimonio empresarial tienden a permitir a los Estados miembros facilitar la transmisión de empresas con el fin de evitar una carga desmesurada. En este sentido, no logramos entender muy bien como dicha transmisión se ve incrementada al someterla a tributación por TPO, mediante una sobreimposición que no se va a recuperar por el adquirente.

III. El artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD en relación con la transmisión de bienes que quedan sin gravar tanto en ITP y AJD como en IVA.

Ahora bien, el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, se refiere a la transmisión de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial¹²⁹, luego en relación con dicho precepto, podemos plantearnos las siguientes cuestiones:

La primera cuestión es: ¿Cómo tributa la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, realizada por un empresario, en el que el activo de su patrimonio sólo está constituido por bienes muebles?.

La segunda cuestión que nos planteamos, es: ¿Cómo tributa la transmisión de la totalidad de un patrimonio profesional, que su activo está constituido por un bien inmueble?.

La tercera cuestión se centra en determinar: ¿Cómo tributa la transmisión de un patrimonio profesional, cuando su activo solamente está constituido por bienes muebles?.

constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios».

¹²⁹ Esta cuestión que pudiera parecer baladí, no lo es en absoluto, dado que la Ley de IVA no se refiere únicamente al empresario o, a la actividad empresarial, las dos Leyes de IVA que han regulado el citado impuesto, se han referido conjuntamente al empresario o profesional o, a las actividades empresariales o profesionales, es decir, los términos empresario y/o profesional en la Ley del IVA, han ido unidos de la mano. Y sin embargo, en el precepto que estudiamos no.

- 1) No sujeción a ITP y AJD, ni a IVA de la transmisión de un bien mueble incluido en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial. STSJ de Baleares de 27 de junio de 2011.

La respuesta a la primera cuestión nos la proporciona la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, Núm. 502/2011 de 27 junio (JT\2011\750). La citada Sentencia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR de Islas Baleares que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad recurrente contra la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora d'Eivissa por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de un contrato de compraventa de una embarcación, formalizado en escritura pública, por la cual una Comunidad de Bienes transmite a la recurrente la citada embarcación.

Consta en el segundo y tercer párrafo del F J primero: «La Oficina Liquidadora consideró que la compraventa de la citada embarcación estaba sujeta y no exenta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, al tipo del 4%, no habiéndose acreditado el pago de IVA.

En el recurso de reposición, la representación de la sociedad compradora alegó que la venta estaba sujeta al IVA, y por tanto no sujeta al ITP en virtud del artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo (RCL1993, 2849), por tratarse de operaciones entre empresarios o profesionales, si bien estaba exenta de IVA por tratarse de una transmisión de un buque dedicado a la pesca costera, en virtud del artículo 22.2 de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), argumentos que fueron rechazados por la Oficina Liquidadora, al estimar que la venta de la embarcación se trataba de una transmisión de empresa, no estando sujeta a IVA, pero sí al ITPyAJD».

El motivo del recurso se centra en determinar si nos encontramos ante la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial y, en su caso, si dicha transmisión está sujeta al IVA o al ITP y AJD. Recordemos que de acuerdo con el artículo 84.Tres, las comunidades de bienes son sujetos pasivos del IVA.

Estableciendo la Sentencia, tras mencionar lo dispuesto en el artículo 7 del T. R. del ITP y AJD, en su apartados 1.A) y 5 y el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, se expone: «Concluyendo, la transmisión en bloque del patrimonio de una empresa a un solo adquirente, que es el caso que estamos analizando en el presente recurso de apelación, es una operación no sujeta al IVA (art. 5, ap. 1 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto), pero sí sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto de “transmisiones onerosas”» F J cuarto.

La Sentencia del TSJ de Baleares, tras exponer un análisis de varias Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 2 de febrero (RJ 1996, 1706), 22 de abril y 11 de noviembre de 1996, 23 de junio de 2001 y de 22 de octubre de 2002 (RJ 2002, 9602), analiza que la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial es una operación no sujeta al IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley del citado

Impuesto, aún habiéndose realizado por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial. Ahora bien, en esa transmisión patrimonial tiene que existir una transmisión de bienes o derechos, de lo contrario no existiría transmisión patrimonial, otra cuestión bien distinta, es que, desde el punto de vista del IVA se considere que no existe Valor Añadido en esa transmisión y no quede ésta sujeta al citado Impuesto.

Una vez determinada que en dicha transmisión patrimonial existe una traslación patrimonial de bienes, hay que determinar si en ella se contienen bienes inmuebles, bienes muebles, o ambos tipos de bienes. Pues bien el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, en su último párrafo contiene una excepción a los supuestos de no sujeción al ITP y AJD de las transmisiones efectuadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial y dicha excepción lo que establece, es precisamente un supuesto de sujeción al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, referido a la transmisión de los inmuebles contenidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, realizado por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, de lo contrario, si el legislador no hubiese dispuesto dicha excepción, la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, con o sin inmuebles, sería una operación no sujeta a ninguno de los dos impuestos indirectos.

No estaría sujeta al ITP y AJD, de acuerdo con el artículo 7.1.A) del T. R. de dicho impuesto, al ser el transmitente un empresario que realiza la transmisión en el desarrollo de una actividad empresarial. Pero igualmente no quedaría sujeta al IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Ley del citado Impuesto, que considera dicha transmisión como operación no sujeta.

Ahora bien, en el supuesto que estamos analizando de la Sentencia del TSJ de Baleares, nos encontramos ante la transmisión realizada por un empresario (comunidad de bienes) que transmite todo su patrimonio empresarial a una entidad mercantil, y dicho patrimonio empresarial está constituido por un bien mueble (una embarcación).

En este sentido, establece la Sentencia del TSJ de Baleares, establece: «La operación económica examinada se estima como una verdadera transmisión empresarial de la antigua comunidad de bienes propietaria del buque vendido a la mercantil compradora del mismo, la cual, desde entonces, desarrolla la actividad pesquera con el mismo y percibe las ayudas correspondientes.

Por ello, se trata de una entrega de bien mueble no sujeta al IVA, en virtud del artículo 7.1.a) LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401).

Pero, precisamente por tratarse una embarcación de un bien mueble, tampoco se sujeta al ITP, por aplicación del apartado quinto del artículo 7 del TRLITPyAJD (RCL 1993, 2849).

La liquidación efectuada no es conforme a derecho, debiendo anularse». F J quinto.

Mediante el comentario de la STSJ de Baleares, hemos tenido ocasión de comprobar, como determinadas transmisiones de bienes muebles, de acuerdo con el artículo 7.1º de

la LIVA y el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, no van a quedar sujetas a gravamen en ninguno de los dos impuestos indirectos, toda vez que la transmisión de dichos bienes muebles, cuando se den las circunstancias previstas en dichos preceptos, no forman parte del hecho imponible de ninguno de los dos impuestos.

Continuando con la transmisión de bienes que no van a quedar sujetas a gravamen en ninguno de los dos impuestos indirectos, de acuerdo con los preceptos anteriormente expuestos; vamos a tener ocasión de exponer una nueva Sentencia.

- 2) No sujeción a ITP y AJD, ni a IVA de la transmisión de bienes muebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio profesional. STS de 17 de diciembre de 2012.

Vamos a comentar la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 diciembre de 2012 (JUR\2013\24613), recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1846/2011, que estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la Sentencia de 22 de noviembre de 2010, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Castilla La Mancha, y en el que el fallo es del siguiente tenor literal: «Sentencia que anulamos declarando la no sujeción al impuesto de transmisiones patrimoniales, transmisión onerosa, la adquisición efectuada del negocio de oficina de farmacia, con todas sus existencias, derechos, instalaciones y mobiliario, fondo de comercio, usos y pertenencias pero con exclusión del inmueble».

La STS tras analizar las Sentencias de contraste, establece: «En los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial ó profesional, como es el presente caso, referido a una compraventa de oficina de farmacia, con todas sus existencias, derechos, instalaciones y mobiliario, fondo de comercio y pertenencias, a los efectos de la tributación por IVA ó transmisiones patrimoniales onerosas, es necesario distinguir dos períodos temporales diferenciados:

- El primero comprende desde el 1 de Enero de 1986 hasta el 31 de Diciembre de 1991.
- El segundo comienza a partir del 1 de Enero de 1992.

En nuestro caso, la compraventa se incluye en este segundo período pues la escritura se suscribió el día 2 de Octubre de 2002 y figura expresamente que se adquiere con todos sus enseres y demás elementos para la actividad, con expresa exclusión del inmueble». F J tercero.

Tras analizar la Sentencia del Tribunal Supremo los artículos 7.1 de la LIVA y la posible sujeción de dicha transmisión al ITP y AJD, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 7.5 de su Texto Refundido.

Podemos leer en la citada Sentencia: «Por consiguiente, a partir del 1 de Enero de 1992 es necesario diferenciar:

- La transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial realizada a favor de un solo adquirente, cuando este continúa en el ejercicio de la misma actividad, no queda sujeta al IVA, ni a la modalidad de ITP, transmisiones onerosas, a excepción de los inmuebles que tributan por esta modalidad.
- La transmisión de la totalidad del patrimonio profesional realizada a favor de un solo adquirente cuando este continúa en el ejercicio de la misma actividad, no queda sujeta al IVA ni a la modalidad del ITP, transmisiones onerosas, en su totalidad sin excepcionar siquiera los inmuebles». FJ tercero.

En el caso presente, independientemente de que se considere actividad empresarial o profesional la propia del farmacéutico, estando excluida la transmisión del inmueble, debemos entender que la transmisión no está sujeta al IVA ni al Impuesto de transmisiones lo que obliga a la estimación del presente recurso de casación para unificación de doctrina.

La Sentencia del Alto Tribunal anteriormente expuesta, confirma el criterio mantenido en la STSJ de Baleares, sobre la transmisión de bienes muebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes, dicha transmisión no quede sujeta al IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1º de su norma reguladora. Lo que conlleva el estudio de la posible sujeción de dicha transmisión al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, en la excepción establecida en el último párrafo del artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, en relación con la transmisión de los inmuebles contenidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, o como establece en su redacción actual, el artículo 7.1º de la LIVA, la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

Pues bien, como hemos tenido ocasión de comprobar, el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, establece la incompatibilidad con dicho Impuesto de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y contempla en su último párrafo una excepción, única y exclusivamente, con relación a la transmisión de los inmuebles contenidos en la transmisión de un patrimonio empresarial, por ello dicha excepción no abarca la transmisión de los bienes muebles contenidos en dicha transmisión patrimonial.

De lo que podemos concluir, que van a quedar excluidos de gravamen en ambos impuestos, la transmisión de bienes muebles, cuando por las circunstancias concurrentes dicha transmisión no quede sujeta al IVA de acuerdo con el artículo 7.1º de la LIVA, pero tampoco va a quedar sujeta al gravamen del ITP y AJD, transmisiones patrimoniales onerosas, según lo establecido en el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.

Pero, de la redacción literal del último párrafo del artículo 7.5¹³⁰, se desprende a nuestro juicio, que van a quedar sujetos al gravamen del ITP y AJD la transmisión de los inmuebles que se encuentren incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial, cuando, dicha transmisión no esté sujeta al IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1º de la LIVA. Sin embargo, si comparamos el último párrafo del precepto mencionado, con la redacción que nos proporciona el primer párrafo del citado artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD¹³¹; observamos que éste último se refiere a las operaciones realizadas por empresarios o profesionales, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Por ello habría que preguntarse, ¿van a estar sujetas al gravamen del ITP y AJD los inmuebles incluidos en la transmisión de un patrimonio profesional, cuando dicha transmisión no quede sujeta al IVA, de acuerdo con el citado artículo 7.1º de la LIVA?

Entendemos que la respuesta debe ser negativa, en primer lugar porque así lo ha dispuesto el legislador, al no disponer la no sujeción en este supuesto al ITP y AJD, al igual que ocurre con los bienes muebles incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial no sujeto a IVA, como hemos tenido ocasión de exponer anteriormente. Si el legislador hubiese querido gravar dichas transmisiones de inmuebles en relación con las actividades profesionales, lo hubiese recogido expresamente.

En segundo lugar, habría que analizar, si una actividad empresarial y una actividad profesional tienen la misma significación, o por el contrario, existe diferenciación entre ambos términos.

La Ley 37/1992 establece en su artículo 5. Dos el concepto de actividades empresariales o profesionales, estableciendo el artículo 5.Uno.a) que se reputaran empresarios o profesionales, las personas o entidades que realicen habitual o continuamente dichas actividades empresariales o profesionales. En este sentido, el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE establece que se considerará como actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, siendo considerados sujetos pasivos del impuesto quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de su realización, alguna actividad económica, siendo indiferente los fines o resultados de esa actividad. Siendo la naturaleza de la actividad la que determina la condición de sujeto pasivo y añadiendo que tienen naturaleza económica, todas las actividades de fabricación,

¹³⁰ «También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

¹³¹ «No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido».

comercio, o prestación de servicios, así como también las actividades extractivas, agrícolas y el ejercicio independiente de una profesión.

De la comparación de la normativa que regula los conceptos de actividad empresarial o profesional en el IVA y en el IRPF, aun cuando esta última la denomina actividad económica, podemos deducir la similitud de conceptos entre ambas normas. No obstante, hay que hacer constar que de la lectura del artículo 95 del Reglamento del IRPF, así como de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1172/1990, de 28 de septiembre, podemos encontrar diferenciación entre actividades empresariales y actividades profesionales. Por ello, podemos decir, que se consideran rendimientos de actividades profesionales los obtenidos mediante el ejercicio libre de una profesión, siempre que dicho ejercicio suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos.

En este sentido, establece VARONA ALABERN¹³², que ni la Ley ni el Reglamento del IVA establecen un criterio que distinga a los profesionales de los empresarios, aunque ambos reciben el mismo tratamiento en el IVA, establece el citado autor que la doctrina mercantilista todavía no ha expuesto con la suficiente claridad unos criterios que sirvan para deslindar con precisión el ámbito empresarial del profesional. Como primera aproximación y de forma negativa, se podría definir a los profesionales como aquellos individuos o entidades que realizan trabajos o servicios personales por cuenta propia, de forma independiente y que no puedan ser considerados como comerciantes por carecer de alguna nota esencial que configura a éstos.

Y concluye el citado autor: «Resumiendo las opiniones expuestas, entendemos por profesionales (incluimos a los artistas) aquellas personas o entidades que realizan trabajos o servicios que requieren cierta preparación o cualificación, por cuenta propia, de forma independiente y que no pueden ser considerados empresarios. El carácter personal de los trabajos o servicios, así como la preponderancia de los recursos humanos frente al capital, aparecen como notas especialmente relevantes para configurar esta figura».

Por ello entendemos, que a pesar de que la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, les otorgue el mismo tratamiento tanto a las actividades empresariales como a las actividades profesionales, ya que ambas son actividades económicas, creemos que se trata de actividades diferentes y al establecer el artículo 7.5 la sujeción al ITP y AJD, en relación con los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, cuando dicha transmisión no esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha sujeción no abarca la transmisión de los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio profesional, al no incluir dicho precepto tal sujeción.

¹³² «El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Ed. Lex nova. Valladolid 1991, pág. 91.

Precisión, ésta última, que la STS de 17 diciembre de 2012 (JUR\2013\24613) para la unificación de doctrina, anteriormente expuesta, expresamente recoge y establece en este sentido: «Independientemente de que se considere actividad empresarial o profesional la propia del farmacéutico» FJ tercero. Es por ello que creemos necesario mencionar lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, sobre interpretación de las normas tributarias, que nos remite al apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

3) Criterio mantenido por la doctrina científica en relación con el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD.

Estableciendo el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD una delimitación importante en el ámbito de aplicación del IVA y el ITP y AJD y teniendo dicho precepto una gran trascendencia en las operaciones inmobiliarias realizadas por empresarios o profesionales, cuestión ésta muy importante, pero que, consideramos trasciende el presente trabajo, también ha tenido ocasión la doctrina de pronunciarse sobre dicho artículo¹³³.

Para concluir el presente apartado, sobre el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD y en relación con los inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, establece MUÑOZ DEL CASTILLO, J.J. en obra colectiva: «A modo de conclusión, se puede afirmar que, si bien desde el punto de vista normativo las relaciones y la consiguiente delimitación entre ambos impuestos parece clara, lo cierto es que en la práctica se plantean numerosísimos problemas que comienzan por el propio concepto de empresario o profesional, pasando por la posibilidad de renuncia a las exenciones, hasta la gestión de ambos tributos que está encomendada a Administraciones diferentes, cuya descoordinación es causa también de lesiones en los derechos de los contribuyentes»¹³⁴.

En el mismo sentido, podemos leer en CUBERO TRUYO: «Cuando las transmisiones *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial reúnan las condiciones para ser declaradas no sujetas al IVA, ello supondrá que si hay algún inmueble incluido en ese patrimonio el empresario adquirente deberá pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, según establece el art. 7.5 del Texto

¹³³ Sobre el artículo 7.5 del ITP y AJD encontramos en VARONA ALABERN, J. E.: «El art. 7.5 contiene tres partes perfectamente diferenciables. La primera se refiere al criterio general de delimitación de ambos impuestos.

La segunda contempla un supuesto específico que, si bien no incurre en doble tributación, difumina la naturaleza y finalidad de ambos impuestos. La tercera es la más criticable porque contradice la finalidad perseguida por el legislador al declarar no sujeta al IVA la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial» en «Comentarios al artículo 7.5 del nuevo texto refundido del ITPAJD: ámbito de aplicación del ITP y del IVA» Revista Técnica Tributaria, nº 26 Julio-Septiembre 1994, pág. 80.

¹³⁴ MUÑOZ DEL CASTILLO, J. J. en obra colectiva, op. cita, pág. 193.

Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo cual no tiene mucho sentido a nuestro juicio»¹³⁵.

Los comentarios expuestos en el presente apartado del trabajo, en relación con parte del contenido del artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD referente a la no sujeción a gravamen por el ITP y AJD, de la transmisión de los bienes muebles contenidas en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes dicha transmisión no quede sujeta a IVA; o, igualmente a la falta de exacción del tributo, nos estamos refiriendo al ITP y AJD, en aquellos casos de transmisión de inmuebles contenidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio profesional, cuando por las circunstancias concurrentes dicha transmisión, igualmente, no quede sujeta a IVA, es decir, entregas realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que sin embargo, no van a quedar sujetas a IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 37/1992, vienen a colación, precisamente, para hacer constar que el legislador en determinadas situaciones jurídicas, no ha querido gravar determinadas transmisiones que hubieran quedado sujetas a IVA o a ITP y AJD, con las puntualizaciones que al inicio del presente apartado hemos expuesto por parte de la doctrina científica.

Sin embargo, en las transmisiones de objeto de oro por particulares a empresarios, no encontramos base legal alguna que mantenga que dichas transmisiones deben quedar exoneradas de tributación, como operaciones no sujetas al ITP y AJD, o, como operaciones sujetas y exentas en el citado Impuesto, entre otras cuestiones, porque el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD sólo es de aplicación a las operaciones realizadas por empresario o profesionales y no por particulares.

¹³⁵ CUBERO TRUYO, A. y otros en: «Curso de Derecho Tributario. Parte Especial». Ed. Tecnos 2009, pág. 664.

CAPÍTULO III

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS.

En el presente capítulo vamos a tener ocasión de exponer la doctrina que mantienen tanto el Tribunal Supremo como los Tribunales Superiores de Justicia, sobre la transmisión de bienes y derechos realizada por particulares, o por empresarios (personas físicas o jurídicas) que actúen al margen de su actividad empresarial, a empresarios que van a destinar los bienes adquiridos a su actividad empresarial.

I. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la transmisión de bienes y derechos por particulares.

Vamos a tener ocasión de exponer como el Tribunal Supremo, tanto en recursos de casación para la unificación de doctrina, como en recurso de casación en interés de la Ley y en recursos de casación ordinarios, mantiene la doctrina, en relación con la transmisión de bienes y derechos por particulares a empresarios y la tributación de dicha transmisión, que hay que estar a la condición del transmitente o persona que realiza la entrega del bien para determinar la sujeción a ITP y AJD.

Doctrina que el Alto Tribunal mantiene en recursos de casación ordinarios y en recursos de casación para la unificación de doctrina y en interés de la Ley; sin que en ninguna de las Sentencias que tendremos ocasión de exponer, hayamos encontrado un solo pronunciamiento del Tribunal Supremo que haga depender la tributación de dicha transmisión en función de la consideración que tenga el adquirente del bien, como así establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996.

Igualmente, tendremos ocasión de comprobar la jurisprudencia que mantienen distintos Tribunales Superiores de Justicia sobre la transmisión de bienes y derechos por particulares a empresarios, o por empresarios (personas físicas y jurídicas) que no tienen la consideración de empresarios o que actúan al margen de su actividad empresarial o profesional.

Hay que señalar, que tanto en el IVA como en el ITP y AJD, se van a gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en el primero de los impuestos, y las transmisiones de bienes y derechos efectuadas por no empresarios-particulares en ITP y AJD. Pero en ninguno de ambos impuestos, se va a

condicionar la realización del hecho imponible en función del destinatario de la operación gravada (IVA) o del adquirente del bien o derecho (ITP y AJD).

En efecto, el ITP y AJD grava el desplazamiento patrimonial que se realiza desde el patrimonio del transmitente al patrimonio del adquirente, quedando única y exclusivamente gravadas aquellas transmisiones efectuadas por particulares o por empresarios o profesionales que actúen al margen de la actividad empresarial.

1) Recursos de casación para la unificación de doctrina y en interés de la Ley.

Sin perjuicio del análisis que posteriormente llevaremos a cabo acerca del Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina, contemplado en los artículos 96 a 99 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, creemos conveniente analizar varias Sentencias del Tribunal Supremo, en relación con la transmisión de bienes por particulares, desde la consideración de la *ratio decidendi* de las mismas, en las que, a nuestro entender, el Tribunal Supremo fija una doctrina clara e inequívoca.

Hay que tener en consideración, que el Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina, como recurso excepcional y subsidiario respecto del recurso de casación ordinario, persigue como establece la STS de 13 de diciembre de 2010, en recurso de casación para la unificación de doctrina 55/2007, reforzar la seguridad jurídica en el enjuiciamiento de situaciones jurídicas iguales y que reciban un trato diferente, estableciendo la citada Sentencia: «Con él, dentro del ámbito restringido y excepcional que define la ley, se persigue dar satisfacción al principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley por los Tribunales, reforzando la seguridad jurídica mediante la corrección de tratamientos desiguales en el enjuiciamiento de situaciones jurídicas iguales y reduciendo a la unidad criterios judiciales contradictorios» FJ segundo.

Igualmente, vamos a tener ocasión de exponer, sin perjuicio de un análisis más amplio sobre dicho tipo de recurso, una Sentencia del Tribunal Supremo en Recurso de Casación en interés de la Ley, y que aunque no se refiere a la transmisión de un bien por un particular, si está referida a la constitución de una fianza por una persona que no tiene la consideración de empresario o profesional y mediante la cual, tendremos ocasión de exponer la doctrina legal que mantiene el Tribunal Supremo en relación con este tipo de operaciones.

A) Recurso de casación para la unificación de doctrina en relación con la transmisión de bienes por particulares. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 diciembre de 2011 (RJ\2012\2839).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 diciembre de 2011, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 5/2009, desestima el recurso interpuesto por una

entidad mercantil contra la Sentencia de 14 de abril de 2008 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en recurso núm. 264/2007¹³⁶.

La primera Sentencia para la unificación de doctrina del Tribunal Supremo que vamos a exponer, se refiere a la transmisión de un inmueble por varios particulares a tres entidades mercantiles (empresario que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial) y en dicha Sentencia se contienen y se analizan fundamentos que van a tener una importante incidencia en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

Por ello, vamos a dedicar a la presente Sentencia para la unificación de doctrina una extensión algo superior a las Sentencias que tendremos ocasión de exponer en recursos de casación ordinarios, por las cuestiones que en ella se trata y aunque se refiere a la transmisión de bienes inmuebles y la STS de 18 de enero de 1996 está referida a la transmisión de bienes muebles, creemos que, de la Sentencia objeto de comentario, podemos extraer importantes conclusiones para el presente trabajo, pues como en la propia Sentencia se dice «Aún admitiendo que se diese identidad objetiva entre los dos casos en comparación, la cuestión objeto del recurso es **determinar si la compra de un inmueble por un empresario a quien no lo es está sujeta al ITP o a ningún impuesto indirecto**» [la negrita es de la propia sentencia] FJ quinto.

Establece la STS de 16 de diciembre de 2011 en unificación de doctrina, entre otras cuestiones, lo siguiente: «La Entidad mercantil demandante en el recurso jurisdiccional, de instancia solicitó que se dejase sin efecto la resolución impugnada y, por extensión, la liquidación por el ITP objeto de recurso, pretensión que, en síntesis, fundamentaba en que, con base en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no se hallan sujetas al impuesto en cuestión las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, circunstancias que, considera, deben concurrir en el adquirente o comprador por ser éste sujeto pasivo del impuesto, añadiendo que si ello fuera referido al vendedor, carecería de sentido la otra causa de no sujeción al ITP, ... , así como que en toda transmisión existen dos sujetos que “intervienen” y ambos, a su juicio, “realizan” la operación, sosteniendo la identidad de ambos términos, por lo que basta que concurra en uno de los intervinientes o realizadores de la operación la condición de empresario para no estar sujeta al ITP, conclusión a la que, sostiene, llega la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de

¹³⁶ Dicho recurso de casación para la unificación de doctrina trae causa de una escritura de compraventa llevada a cabo por dos personas físicas que son dueñas, proindiviso, con carácter privativo de una finca rústica que les pertenece por herencia y que se encuentra libre de arrendamientos. En la citada compraventa dichas personas físicas transmiten una finca rústica a tres entidades mercantiles que compran y adquieren por terceras partes indivisas. Como consecuencia de la citada compraventa una de las entidades mercantiles adquirentes presenta autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas al tipo impositivo del 7%. Con posterioridad la citada entidad mercantil solicita devolución del impuesto ingresado, por ingresos indebidos, al entender que la operación no estaba sujeta al impuesto liquidado.

1996 (RJ 1996\2655) y, en fin, invoca la sentencia del mismo Tribunal de 30 de octubre de 2002, en cuanto que concluye que la no sujeción al IVA no comporta “per se” la sujeción al ITP» FJ primero.

Esta cuestión, de la intervención de un empresario en una compraventa, ya ha sido analizada con anterioridad, en el presente trabajo de investigación, por lo cual no nos vamos a detener a analizarla; sin embargo, si creemos necesario hacer constar que, ante una Sentencia de un Tribunal Superior de Justicia de 2008, se está invocando la doctrina mantenida por el TS en la Sentencia de 18 de enero de 1996 para mantener que la transmisión de un inmueble por un particular a un empresario no se encuentra sujeta a ITP y AJD.

Continúa estableciendo la STS de 16 de diciembre de 2011: «Con su argumentación la recurrente olvida, sin duda interesadamente, algo que el TEARA pone de manifiesto con meridiana claridad: que el artículo 7.1 del Texto Refundido del ITP considera sujetas a este impuesto: “A) Las transmisiones onerosas por “actos inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”, en tanto que el artículo 4.Cuatro de la Ley 37/92, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), reguladora del IVA, dispone: “Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, con las excepciones que en el mismo precepto se contemplan, en ninguna de las cuales encaja la transmisión de inmuebles como la que aquí nos ocupa, preceptos que no son contradictorios sino que con ellos el legislador trata de delimitar el campo de actuación de cada uno de los impuestos, impidiendo que, sobre la base de que las transmisiones onerosas como la que aquí se contempla están sujetas a tributación, no lo estén a su vez al ITP y al IVA, presupuesto a partir del cual ha de analizarse y se comprende lo establecido el artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP cuando dice: “No estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas, [...] 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 servicio sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

De ahí que, tal como concluye el TEARA, **al no estar la transmisión de autos sujeta al IVA, por no tratarse de una entrega de bienes por empresario en el ejercicio de su actividad empresarial (en este caso quien entrega es un particular) está sujeta al ITP, con independencia de que quien reciba sea empresario**, pues esta condición ha de concurrir para estar en el ámbito del IVA y no del ITP en el transmitente, según deriva del artículo 4.Cuatro de su Ley reguladora, ya que los preceptos del ITP han de entenderse en concordancia con los del IVA» FJ primero, [la negrita es nuestra].

Continúa estableciendo la Sentencia: «La cuestión que se suscita en el presente recurso consiste en determinar si la transmisión de un inmueble por un vendedor no sujeto pasivo del IVA a un adquirente, que es empresario y que lo va a destinar a su

actividad empresarial, está sujeta al ITP o al IVA, atendiendo a la calificación de los sujetos intervinientes en tal transmisión o a otros elementos que sirven para delimitar la aplicación de uno u otro tributo» primer párrafo del FJ tercero.

Como Sentencia de contraste se alega por la entidad mercantil recurrente la STS de 18 de enero de 1996¹³⁷, no obstante la existencia de dicha Sentencia, podemos leer en la STS de 16 de diciembre de 2011, entre otras cuestiones, lo siguiente: «Así pues, con independencia del carácter aislado de la sentencia del Tribunal Supremo invocada por la recurrente, no podemos soslayar que la misma se refiere a un tipo de artículos (chatarra, oro, plata, platino y joyería) que están sujetos a un régimen especial de tributación, lo que demuestra la singularidad del caso, que nada tiene que ver con el que nos ocupa. Además, en dicha sentencia se admite expresamente la sujeción al ITP de las transmisiones de inmuebles efectuadas por particulares». FJ cuarto.

Como tendremos ocasión de comprobar a lo largo del presente trabajo, siempre que se pretenda rebatir, sea en recursos interpuestos ante el Tribunal Supremo o ante Tribunales Superiores de Justicia, que la transmisión realizada por un particular a un empresario de un bien mueble o inmueble no está sujeta a ITP y AJD, se invoca por el recurrente la STS de 18 de enero de 1996.

Ahora bien en la STS de 16 de diciembre de 2011, a diferencia de la doctrina que se contiene en la STS de 18 de enero de 1996, que no invoca para nada el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD y realiza un análisis del artículo 7.5 del citado T. R., que a nuestro entender no se desprende del citado precepto, la STS de 16 de diciembre de 2011, si entra en analizar la transmisión de los inmuebles llevados a cabo por particulares desde la consideración de la persona que realiza la transmisión. Sin embargo, y antes de analizar esta cuestión, podemos leer en el mismo fundamento jurídico de la Sentencia lo siguiente: «Por lo tanto, cuando se trata de delimitar si una operación de adquisición de bienes está sujeta al IVA, a Transmisiones Patrimoniales o a ninguno de los dos Tributos (como para este caso sostiene la recurrente) lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando y si tiene una serie de normas específicas».

Pero, aunque las fundamentaciones que nos encontramos en la Sentencia de 16 de diciembre de 2011 son muy importantes y ninguna de ellas es banal, si nos plantean, llegados este estado del trabajo, algunas cuestiones que no han sido planteadas con anterioridad ni por la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo, ni por la doctrina científica, ni en absoluto se desprende de la normativa que regula el ITP y AJD, desde nuestra consideración, y nos estamos refiriendo a la frase del anterior FJ cuarto: «lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando y si tiene una serie de normas específicas», ésta cuestión, en la transmisión de bienes por particulares a

¹³⁷ Tendremos ocasión de comprobar, cómo en la mayoría de los casos de transmisión de bienes por particulares a empresarios, en los cuales se argumenta la no sujeción al ITP y AJD, con independencia de que nos encontremos ante la transmisión de bienes muebles o inmuebles, siempre se va a invocar como Sentencia de contraste, para la no sujeción al citado impuesto, la STS de 18 de enero de 1996.

empresarios en relación con el presupuesto de hecho regulado en el artículo 7.1.A), de distinción en el tipo de bienes y en su normativa específica, es la primera vez que tenemos conocimiento de ella. Pues, si bien, el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, como hemos tenido ocasión de exponer, contiene excepciones en relación con la transmisión de inmuebles por empresarios, de tal forma que en algunos supuestos dichos inmuebles, no obstante, realizarse la transmisión por un empresario, van a quedar sujetos a ITP y AJD; sin embargo, en ningún caso en el que el transmitente sea un particular va a ser de aplicación el mencionado artículo 7.5, sino el artículo 7.1.A).

Y concluye el F J cuarto: «Habiéndose demostrado que el oro, la chatarra y los inmuebles están sujetos a regímenes diferentes, procede la inadmisión de este recurso de casación para la unificación de doctrina por la falta de identidad objetiva entre los presupuestos de las sentencias pretendidamente contradictorias». Cuestión ésta, que igualmente será objeto de un amplio comentario al tratar el régimen especial de los bienes usados en el IVA.

Continúa estableciendo la STS de 16 de diciembre de 2011: «En este caso, siendo el transmitente un particular, la transmisión está sujeta al ITP, conforme a lo que prevé con carácter general el artículo 7.1.a) que dispone que están sujetas a dicho Impuesto “las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”» FJ quinto.

Para más adelante establecer: «Par defender su tesis, la recurrente emplea un argumento que parte de una premisa falsa consistente en que lo importante para que se aplique el artículo 7.5 es que en las operaciones enumeradas anteriormente (considerando como tal operación la compraventa) intervenga un empresario. Sin embargo, no es eso lo que dice la norma que se refiere a “las operaciones enumeradas anteriormente”, que no son otras que las definidas en dicho artículo 7. Y que en el presente supuesto es la genérica del apartado 1.A) (transmisión onerosa por acto intervivos).

Es decir, **cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA** si se cumple el resto de requisitos, y cuando la **realice un particular**, como sucede en este caso, **la operación se sujeta al ITP**, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la “realización de una transmisión” con la “intervención en una compraventa”» FJ quinto [la negrita es de la propia sentencia].

a) Ratio decidendi de la Sentencia.

Una vez analizadas las cuestiones anteriormente expuestas en relación con la Sentencia del Tribunal Supremo objeto de comentario, se hace necesario determinar, cuál es la ratio decidendi de la misma.

En este sentido, podemos leer en la Sentencia: «La cuestión objeto del recurso es **determinar si la compra de un inmueble por un empresario a quien no lo es está sujeta al ITP o a ningún impuesto indirecto**» FJ quinto, [la negrita es la propia Sentencia]

Para establecer la Sentencia en el segundo párrafo del citado F J quinto: «Para resolver esta cuestión, debe acudirse a la normativa que regula la imposición indirecta y que sujeta bien al IVA, bien al ITP, las transmisiones de bienes inmuebles. Con carácter general, **el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación. Si se trata de un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO.** [la negrita es de la propia sentencia].

Y concluye la Sentencia: «Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares» FJ quinto. Desestimando el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto.

Pues bien, de la lectura de la Sentencia, a nuestro juicio, se desprende que la tributación en la transmisión de inmuebles en la imposición indirecta, hay que estar a la condición del transmitente y su ámbito de actuación, es decir, si es empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, dicha transmisión estará sujeta al IVA. Por el contrario si es particular o, empresario o profesional que no actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, la transmisión estará sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas; todo ello, con independencia de la condición del adquirente, dado que en el presente caso se trata de un empresario.

Cuestión ésta que venimos manteniendo a lo largo del presente trabajo de investigación y que sin embargo no se contiene en la STS de 18 de enero de 1996.

b) Comentarios de la Sentencia.

De la lectura de los fundamentos de la Sentencia y de lo expuesto en los párrafos anteriores, a nuestro entender, podemos extraer que en las transmisiones de inmuebles hay que estar a la condición del transmitente, si éste es empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, la transmisión se encontrará sujeta al IVA, si la transmisión no es realizada por un empresario o profesional, o, aún siéndolo, dicho empresario o profesional no actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, la transmisión del inmueble se encontrará sujeta al ITP.

Como la propia Sentencia establece, dicha conclusión la podemos extraer de la normativa reguladora de ambos impuestos indirectos.

Creemos conveniente, en relación con la STS de 16 diciembre de 2011, siguiendo el orden cronológico de los fundamentos de la Sentencia, hacer las siguientes consideraciones, sin bien, hay que hacer constar que, aún siguiendo dicho orden cronológico, las cuestiones tratadas y sus fundamentaciones se encuentran muy entrelazadas unas con otras, repitiéndose a veces.

En primer lugar, tanto el TEARA, como el TSJ de Aragón, establecen con meridiana claridad, como así consta en la STS de 16 diciembre de 2011, que nos encontramos ante una transmisión sujeta al ITP y AJD, como transmisión patrimonial onerosa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, sin que dicha transmisión quede sujeta al IVA por no tratarse de una entrega de un bien realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, aunque bien es cierto, que nos encontramos ante la transmisión de un bien inmueble y no de un bien mueble, cuestión ésta, que requiere, a nuestro entender, un breve comentario que realizaremos en las siguientes líneas.

Como argumento para su pretensión, en el recurso interpuesto, la entidad mercantil recurrente invoca la STS de 18 de enero de 1996, que como establece la propia STS de 16 de diciembre de 2011, obiter dicta, tiene un carácter aislado, y se refiere a un régimen especial de tributación (artículos de chatarra, oro, plata y joyería) que tiene un régimen especial de tributación y que nada tiene que ver con la transmisión de inmuebles efectuada por particulares.

En relación con el párrafo anterior, creemos conveniente realizar las siguientes consideraciones, la normativa del IVA contempla dentro de los regímenes especiales de dicho impuesto, el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que será de aplicación con carácter voluntario por aquellos empresarios o profesionales que tengan la consideración de revendedores de bienes (a este régimen dedicaremos un apartado del presente trabajo). No obstante, queremos hacer constar, que nunca puede ser de aplicación este régimen especial a las ventas realizadas por particulares, ya que, este régimen especial contempla las ventas efectuadas por empresarios (revendedores de bienes), no las compras que dichos empresarios realizan a particulares, matización importante que creemos conviene realizar para centrar la cuestión objeto del presente trabajo.

En este sentido, establece la STS de 16 diciembre de 2011 que los artículos de oro, plata, platino, etc., nada tienen que ver con los inmuebles, evidentemente son bienes distintos, los primeros tienen la consideración de muebles en contraposición a los inmuebles, ya hemos tenido la ocasión de ver la distinción entre ambos tipos de bienes. Ahora bien, se refiere la STS de 16 diciembre de 2011, en relación con el objeto del recurso, a que no existe identidad objetiva entre ambas clase de bienes¹³⁸, para la

¹³⁸ Recordemos que el último párrafo del F. D. cuarto establece: «Habiéndose demostrado que el oro, la chatarra y los inmuebles están sujetos a regímenes diferentes, procede la inadmisión de este recurso de casación para la unificación de doctrina por la falta de identidad objetiva entre los presupuestos de las sentencias pretendidamente contradictorias».

desestimación del recurso. Sin embargo, a nuestro entender, se puede concluir de la STS, que desde la consideración del presupuesto de hecho del ITP y AJD, la tributación de la transmisión de bienes inmuebles por particulares a empresarios, va a estar sujeta al ITP y AJD, pero no por ello, podemos concluir que la transmisión de bienes muebles por particulares a empresarios se encuentra no sujeta a ITP y AJD.

En este sentido, es necesario recordar que el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD contempla como presupuesto de hecho del impuesto, la transmisión de bienes y derechos, es por ello que, consideramos abarca la transmisión de bienes muebles e inmuebles, así como los derechos que recaen sobre los mismos.

En segundo lugar, y relacionado con el punto anterior, se establece en el F J cuarto de la STS de 16 diciembre de 2011, que para delimitar si una operación de adquisición de bienes está sujeta al IVA, a ITP o a ninguno de los dos Tributos (como sostiene la recurrente), lo primero que hay que saber es de qué tipo de bien estamos hablando y si dicho bien tiene normas específicas.

No logramos entender muy bien el comentario anterior de la Sentencia, toda vez que el primer requisito establecido en la Ley 37/1992 para la sujeción al IVA, que establece el hecho imponible del citado impuesto y que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios, es que éstas se realicen por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial. Por su parte el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD grava las transmisiones patrimoniales onerosas realizadas por personas físicas o jurídicas. En ninguno de ambos hechos imponibles se atiende al tipo de bien de que se trate. Bien es verdad, que los inmuebles en el IVA tienen características concretas para su tributación (v. gr., pensemos en la primera transmisión de un inmueble o en la segunda o posterior transmisión de un inmueble, o en la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias). Pero, sin embargo, en la realización del hecho imponible en el ITP y AJD no se establece ningún tipo distinción.

Decíamos que no logramos entender el comentario anterior de la Sentencia, cuando a continuación en el F J quinto, se dice que, con carácter general, el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto, es la condición del transmitente y su forma de actuación, como ratio decidendi. Para establecer la Sentencia a continuación, que si se trata de un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad, la transmisión se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO. Esta cuestión viene a confirmar lo que antes tuvimos ocasión de exponer, ya que el IVA grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios y no las adquisiciones de bienes; por ello, hay que estar a la condición de la persona que realiza la entrega del bien o presta el servicio, que ha de ser un empresario o profesional y en el ITP y AJD, que grava las traslaciones patrimoniales de bienes y derechos, hay que estar a la condición del transmitente y no del que adquiere los citados bienes o derechos.

Este extremo anteriormente apuntado, se confirma a continuación en la STS de 16 diciembre de 2011, donde podemos leer: «**Cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA** si se cumplen el resto de requisitos, y

cuando la **realice un particular**, como sucede en este caso, **la operación se sujeta al ITP**, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la de “realización de una transmisión” con la “intervención en una compraventa”», estableciendo el último párrafo del F J quinto: «Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares».

Otra cuestión importante, que se desprende de la Sentencia, es la consideración que establece el TEAR de Aragón, que asume como la adecuada el TSJ de Aragón, y que confirma la Resolución del TEAR, al considerar que la transmisión va a quedar sometida al gravamen del ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD y no del artículo 7.5 del citado T. R. del impuesto, al no ser transmisión empresarial, aún cuando en el presente caso la entidad mercantil adquirente tenga la consideración de empresario que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Es por ello que, como hemos tenido ocasión de exponer al comentar el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, la transmisión de determinados inmuebles realizados por empresarios o profesionales, como excepción a su sujeción a IVA, van a quedar sometidos al gravamen por el ITP y AJD, a pesar de que las transmisiones realizadas se lleven a cabo por dos empresarios (transmitente y adquirente) y ésta se entienda realizada en el ámbito de sus respectivas actividades empresariales.

Creemos conveniente, por último, exponer el penúltimo párrafo del F J quinto de la Sentencia de 16 diciembre de 2011, que se pronuncia en los siguientes términos: «**Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona esta tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836))**». La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1º. a) y 4º. 1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) del IVA que grava hechos imponibles iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP». [la negrita es nuestra].

Cuestión esta de los principios del artículo 31.1 de la Constitución Española que serán tratados en el último capítulo del presente trabajo.

A mayor abundamiento, hay que hacer constar que nos encontramos ante la transmisión realizada por un particular a un empresario, en el presente caso una entidad mercantil, y, por ello, la STS de 16 de diciembre de 2011, establece que es de aplicación

el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD y no el artículo 7.5 del citado texto legal como lo hace la STS de 18 de enero de 1996 (RJ 1996\2655)¹³⁹.

B) Recurso de casación para la unificación de doctrina en relación con la transmisión de bienes por particulares. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 diciembre de 2011 (RJ\2012\2839).

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 diciembre 2011, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 19/2009, que desestima un recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por una entidad mercantil (una de las tres entidades mercantiles de la STS anteriormente expuesta) contra la Sentencia de 4 de junio 2008 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en recurso núm. 265/2007, que a su vez desestima el recurso interpuesto contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 28 de junio de 2007. Siendo el ponente de la presente Sentencia el mismo de la Sentencia anterior.

La Sentencia del Tribunal Supremo se pronuncia en los mismos términos que la anteriormente expuesta, ya que contiene transmisión de inmuebles de particulares a un empresario (entidad mercantil)¹⁴⁰. Por ello, considerando que los hechos, fundamentaciones jurídicas, intervinientes y ratio decidendi coincide con la anteriormente expuesta del TS, no va a ser objeto de comentario.

¹³⁹ Pronunciándose la Sentencia en los siguientes términos: «Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7º del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de 30 de Diciembre de 1980, dado por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas desde el 1 de Enero a 31 de Diciembre de 1986 por D. Jesús Carlos no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». FJ séptimo.

¹⁴⁰ Estableciendo la Sentencia: «Es decir, **cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA** si se cumple el resto de requisitos, y cuando **la realice un particular**, como sucede en este caso, **la operación se sujeta al ITP**, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la “realización de una transmisión” con la “intervención en una compraventa” [la negrita es de la propia Sentencia].

Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona esta tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836)» F J quinto.

C) Recurso de casación en interés de la Ley en relación con la constitución de una fianza por un particular. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 diciembre 2009 (RJ\2010\262).

Vamos a tener ocasión de comentar una nueva Sentencia del Tribunal Supremo, que aunque no está referida a una compraventa, sino a una fianza, en ella establece el Alto Tribunal que hay que estar a la condición de quien constituye la fianza, con independencia del carácter de empresario o no del sujeto pasivo del impuesto.

En dicha Sentencia de 10 diciembre de 2009, en recurso de casación en interés de la Ley núm. 16/2008, el Tribunal Supremo declara haber lugar al recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Administración General del Estado, como consecuencia de la estimación del recurso por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, promovido por la entidad mercantil «Banco Árabe Español SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 28 de abril de 2003, relativa a una liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Dicho recurso trae causa de una liquidación practicada por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas (constitución de fianza) al Banco Árabe Español S.A., como consecuencia del afianzamiento otorgado por D. Bernabé. Practicándose liquidación por la Oficina Gestora a cargo del Banco Árabe Español S.A. por el concepto transmisión patrimonial onerosa, al tipo del 1%.

Contra dicha liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por el TEAR de Madrid, confirmando la liquidación practicada.

Contra la Resolución del TEAR se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Madrid que fue estimado mediante Sentencia núm. 1488/2007, de 21 de diciembre, anulando la Resolución del TEAR de Madrid y la liquidación por el ITP y AJD de que trae causa.

En la STS de 10 de diciembre de 2009, objeto del presente comentario, podemos leer varios fragmentos de la sentencia del TSJ de Madrid, recurrida, entre ellos, podemos leer lo siguiente: «Sin embargo, lo que se debe tener en cuenta no es la cualidad no profesional o empresarial del fiador, sino la del sujeto pasivo del impuesto. Eso es lo que viene a decir previamente la STS de 18 de enero de 1996 (RJ 1996, 2655) que alega la parte recurrente, donde se puede leer: ..., habrá de concluirse que el adquirente de los objetos de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (art. 4º, 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 (...), por lo que es indubitado que no tributa por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales» FJ primero.

Para, seguidamente, establecer la Sentencia del TSJ de Madrid: «Pues bien, esto es lo que sucede en este caso: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su

modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tiene por sujeto pasivo a la entidad recurrente, de acuerdo con el art. 8.e) del Real Decreto Legislativo 1/1993 (...) por lo que debe ser a ella a la que se debe exigir la concurrencia de las operaciones no sujetas comprendidas en el art. 7.5 de la misma norma (...), y no cabe duda que el afianzamiento en garantía de operaciones de crédito propias del sector bancario, al que pertenece la recurrente, es una actividad propia de su círculo o tráfico jurídico económico. Por todo ello se impone la estimación del recurso».

La aplicación en interpretación que de las citadas normas ha realizado la Sentencia que se impugna, entiende el Abogado del Estado, es gravemente dañosa para el interés general y manifiestamente errónea en cuanto que concluye que un afianzamiento otorgado por un particular, no empresario ni profesional, en favor de una entidad financiera, no debería estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la medida en que el afianzado, sujeto pasivo, es una entidad financiera entre cuyos actos habituales y propios de su tráfico empresarial está la prestación de afianzamientos.

Establece la STS de 10 de diciembre de 2009: «La cuestión que se somete a enjuiciamiento de esta Sala es la correcta interpretación de los arts. 7.5 y 8.e) contenidos en el Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el art. 25 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/95, de 29 de mayo.

La Sentencia recurrida entiende que, conforme al art. 7.5 del Texto Refundido, procede la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en cuanto que la cualidad de empresario o profesional que determina la no sujeción debe predicarse no tanto del fiador (el particular, en este caso), cuanto del afianzado, ARESBANK, entidad financiera y, por ello, empresarial» FJ segundo.

En la Sentencia recurrida del TSJ de Madrid se vuelve a invocar la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996 (comentada en el presente trabajo), argumentando que si el sujeto pasivo del Impuesto, en el caso que nos ocupa de constitución de fianzas [art. 8.e) del TR del Impuesto] es el acreedor afianzado, en el presente caso, una entidad financiera [BANCO ÁRABE ESPAÑOL SA (ARES BANK)], al tener ésta la consideración de empresario, que actúa en el ejercicio de una actividad empresarial, dicha constitución de fianza no va a tributar en ningún caso por el ITP y AJD.

En este sentido, podemos leer en la STS de 10 diciembre 2009 (RJ\2010\262), que estamos comentando, un párrafo que es muy ilustrativo, pues en él se dice: «Pero es que, además de que la sentencia objeto de este recurso es gravemente dañosa para el interés público, resulta errónea en cuanto hace depender la no sujeción al ITP de la condición de empresario o profesional del sujeto pasivo del Impuesto» FJ cuarto.

Antes de pasar a comentar las cuestiones fundamentales que para nuestro trabajo se pueden extraer de la doctrina de la STS de 10 diciembre de 2009, vamos a recoger los últimos párrafos del F J cuarto que son del siguiente tenor literal: «En definitiva, para

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

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

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

El recurso de casación en interés de Ley resuelto por el Tribunal Supremo, viene a confirmar los extremos anteriormente expuestos por las Sentencias del Tribunal Supremo para la unificación de doctrina, y se pronuncia en el sentido de delimitar ambos impuestos en función de la consideración de la persona que transmite el bien, o el presente caso de quien constituye la fianza, sin que para nada pueda incidir, en la delimitación del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que el adquirente del bien o derecho, sea empresario o no.

a) Doctrina legal.

En base a lo anteriormente expuesto, el Tribunal Supremo declara haber lugar al recurso de casación en interés de la Ley, interpuesto por la Administración General del Estado contra la STSJ de Madrid y fija como doctrina legal la siguiente: «El art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/93 vincula la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del Impuesto por tal operación».

Por ello, estableciendo como hecho imponible del ITP y AJD el artículo 7. 1.B) del T. R. del ITP y AJD, la constitución de fianzas, habrá que determinar si quien constituye dicha fianza es un particular o un empresario, si es un empresario no existe hecho imponible en el ITP y AJD, por el contrario si quien constituye la fianza es un particular, nos encontramos ante un hecho imponible del ITP y AJD, no siendo en este caso de aplicación el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD como establece la STS en interés de la ley, que fija la doctrina legal. Y todo ello, con independencia del sujeto pasivo del Impuesto, que en el caso que nos ocupa de constitución de fianza, de acuerdo con el artículo 8.e) del T. R. del ITP y AJD, es el acreedor afianzado.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) núm. 118/2013, de 8 de marzo (JT\2013\476), entre otras, hace referencia a la doctrina legal, establecida por el Tribunal Supremo en recurso de casación en interés de la Ley, anteriormente expuesto¹⁴¹.

b) Comentarios de la Sentencia.

Al igual que hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, en las Sentencias del Tribunal Supremo para la unificación de doctrina, que establecen que en las transmisión de bienes hay que estar a la condición del transmitente del bien y su forma de actuación, en el presente caso, nos encontramos ante una constitución de una fianza, fijando el Tribunal Supremo como doctrina legal que hay que estar a la condición de la persona que constituye la fianza, con independencia de que el sujeto pasivo del ITP y AJD sea un empresario o no. Tesis que venimos manteniendo en el presente trabajo, aunque referida a la transmisión de bienes por particulares y con independencia de que el adquirente del citado bien sea empresario o no. Por ello, siendo el transmitente un particular nos encontraremos fuera del ámbito de aplicación del IVA y en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, será de aplicación el ITP y AJD y tan sólo nos encontremos en el ámbito de aplicación del IVA cuando la entrega la realice un empresario que además actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, es decir, se requiere en éste caso un doble requisito subjetivo y objetivo, de ser empresario y de actuar en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Por ello, la primera cuestión a analizar es si nos encontramos ante una operación realizada por un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de dicha actividad empresarial o profesional. Si no se dan los dos requisitos anteriormente expuestos nos encontramos fuera del ámbito de aplicación del IVA y por ello, para poder comprobar si nos encontramos en el ámbito del presupuesto de hecho del ITP y AJD, no es de aplicación el artículo 7.5 del citado T. R. del Impuesto, toda vez que nos encontramos ante una operación realizada por una persona que no tiene la consideración de empresario.

En segundo lugar, deberemos analizar si se cumplen todos los requisitos que contempla el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, para quedar dentro del ámbito de aplicación de este Impuesto el supuesto que estamos analizando. Concurriendo todos y cada uno de los requisitos que contempla el citado precepto se habrá producido el presupuesto de hecho previsto por el legislador en el ITP y AJD. En el presente caso, de constitución de fianza llevada a cabo por un particular.

Una vez delimitadas las cuestiones previamente expuestas y cumpliéndose los requisitos del hecho imponible del Impuesto, habrá que determinar quién es el obligado

¹⁴¹ «En este sentido es correcto traer a colación la doctrina que resulta de la Sentencia del Tribunal Supremo que cita la recurrente de 19 de diciembre de 2010 SIC (RJ 2010,262) FJ cuarto.

tributario previsto en la norma, y es precisamente dicha norma la que contempla que quedará obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, el que adquiere el bien o derecho transmitido, sin que en el precepto que lo regula, se establezca distinción de ninguna consideración sobre dicho adquirente; en el presente caso el acreedor afianzado (Banco Árabe Español, S.A.) [ex. artículo 8.e del T. R. del ITP y AJD]. Por ello, si el legislador no establece distinción al establecer el obligado al pago del impuesto (el adquirente), no podemos establecer que los empresarios no quedan obligados al pago del impuesto por el hecho de ser empresarios.

Hemos tenido ocasión de comprobar que la STS de 18 de enero de 1996¹⁴², se refiere, cuando establece la separación de ambos impuestos, a la consideración de la naturaleza de la operación realizada, entendiéndose que las operaciones del tráfico empresarial o mercantil están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y las operaciones que no pertenecen a dicho tráfico no se encuentran sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando el adquirente sea empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, aún cuando el transmitente sea un particular.

Creemos que ésta posición no es la que se desprende de la norma que regula el ITP y AJD, ni tampoco del IVA, toda vez que en ambos impuestos el hecho imponible se está contemplando desde la posición de la persona que realiza la entrega del bien o derecho, en el primero de los impuestos mencionados, o bien, desde la persona que entrega el bien o preste el servicio, en el segundo de los impuestos. Creemos que éste es el criterio que se desprende de la lectura de la norma reguladora de ambos impuestos.

Pero, en ninguno de dichos impuestos, se contempla la realización del hecho imponible desde la perspectiva, o desde el ámbito, del adquirente del bien o derecho, o del destinatario del servicio prestado.

Igualmente consideramos que dicha conclusión, tampoco se corresponde con la doctrina que el Tribunal Supremo mantiene, resolviendo los recursos de casación para la unificación de doctrina y en interés de la Ley, que establecen la sujeción al ITP y AJD de las transmisiones efectuadas por particulares o de constitución de fianzas realizadas igualmente por particulares, con independencia de la condición del sujeto pasivo del impuesto, sea empresario o profesional, o sea particular y, ello es así, por imperativo de los preceptos legales contemplados en la norma reguladora del Impuesto (artículos 7.1.A) y 8) del T. R. del ITP y AJD.

¹⁴² Establece el último párrafo del F. D. segundo: «No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas».

- c) Comentario crítico del artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD en relación con la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996 sobre dicho precepto.

Venimos exponiendo a lo largo del presente trabajo, que el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, establece la delimitación entre los dos impuestos indirectos que conforman nuestro Sistema tributario, para que un mismo hecho imponible no se pueda ser gravado doblemente por IVA o por ITP y AJD.

Pero, una vez expuesta la doctrina legal establecida por la Sentencia del Tribunal Supremo en recurso de casación en interés de la Ley, en relación con el artículo 7.5 del ITP y AJD, creemos conveniente comparar dicha doctrina con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996 donde podemos leer lo siguiente: «Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7º del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de 30 diciembre 1980, dado por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas desde el 1 de enero a 31 de diciembre de 1986 por Don Rafael R. de los R. no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». FJ séptimo.

Aunque, en el bien entendido, que las situaciones jurídicas son diferentes, en la STS de 18/01/1996 se trata de la transmisión de objetos de oro y en la STS de 10/12/2009, recurso de casación en interés de la Ley, se trata de la constitución de una fianza, si existen dos cuestiones importantes para el objeto del presente trabajo, en las que existe identidad subjetiva. En ambas, el sujeto que transmite y el sujeto que constituye la fianza son, en ambos casos particulares; en segundo lugar, en ambos casos, los sujetos pasivos del impuesto son empresarios o profesionales, adquirente de los objetos de oro (Don Rafael R. de los R.) [ex. artículo 8. a] y el acreedor afianzado (Banco Árabe Español, S.A.) [ex. artículo 8.e] del T. R. ITP y AJD.

Pues bien, entendemos, de acuerdo con la doctrina legal expuesta en la STS, en recurso de casación en interés de la Ley, que hay que estar a la condición de la persona que constituye la fianza, es decir la condición que tiene dicha persona y su ámbito de actuación, es decir, nos encontramos en el ámbito de IVA cuando la persona que constituye la fianza sea empresario y además esté actuando en el ejercicio de su actividad empresarial. Por el contrario si ésta es realizada por un particular o por un empresario que no actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, nos encontraremos en el ámbito del ITP y AJD.

Dicha doctrina legal, contenida en la STS de 10 diciembre de 2009, en recurso de casación en interés de la Ley núm. 16/2008, no se corresponde con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.

Es por ello que, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD delimita la aplicación de ambos impuestos indirectos, de forma que, ante la constitución de una fianza por un empresario, al prevalecer el IVA sobre el ITP y AJD, dicho precepto establece que no es de aplicación el ITP y AJD. Ahora bien,

constatada que la constitución de fianza no se lleva a cabo por un empresario, no deviene en aplicación el mencionado artículo 7.5, sino el artículo 7.1.B). Es decir, y esto es fundamental, desde nuestra consideración, hay que estar a la persona que transmite (en el supuesto de transmisión de bienes) o a la persona que constituye la fianza (en el supuesto de afianzamiento), con independencia de la persona que quede obligada al pago del impuesto.

Una vez expuestas las Sentencias anteriores del Tribunal Supremo, para unificación de la doctrina y en interés de la Ley, vamos a tener ocasión de comprobar mediante dos ejemplos los dos criterios expuestos, el primero de los ejemplos está referido a un bien inmueble y el segundo a un bien mueble.

En el primero de los ejemplos referidos, el señor X arquitecto de profesión, compra un local comercial a un promotor para instalar en él su estudio de arquitectura.

El mismo señor X anterior compra a un promotor un apartamento en la playa para pasar las vacaciones y los fines de semana.

Las dos transmisiones anteriores del local y del apartamento, al ser realizadas por un empresario (un promotor en ambos casos, empresario) y tener la condición de primera entrega el inmueble transmitido, nos encontramos en ambos casos con una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta.

Pasados unos años el señor X transmite el local comercial a una sociedad mercantil (empresario, salvo prueba en contrario, desde el punto de vista del IVA¹⁴³). La citada transmisión está sujeta al IVA por ser realizada por un profesional en el ejercicio de una actividad profesional (aunque exenta al ser segunda transmisión de inmueble, pero dado que existe renuncia a la exención del IVA, va a tributar por el citado Impuesto).

Igualmente pasados unos años el señor X transmite el apartamento (hay que hacer constar que el señor X en este caso, no actúa como profesional, toda vez que el apartamento adquirido no se ha integrado en su patrimonio profesional, siendo el apartamento adquirido para uso particular) a una sociedad mercantil (empresario, con la misma consideración del supuesto anterior).

De acuerdo con el criterio mantenido en la STS de 18 de enero de 1996, la transmisión del apartamento no estaría sujeta a ninguno de los impuestos indirectos, no estaría sujeta a IVA porque el transmitente no es profesional, ni estaría sujeta al ITP y AJD porque se entiende realizada en el ámbito empresarial o profesional del adquirente que es una sociedad mercantil. Siendo la doctrina mantenida por el TS en la Sentencia de 18/01/1996, como hemos tenido ocasión de comprobar, invocada por los empresarios adquirentes (sociedades mercantiles) para mantener la no sujeción al ITP y AJD.

¹⁴³ Así se establece en el artículo 5. Uno de la Ley 37/1992, tras la modificación introducida por la Ley 4/2008, que establece: «A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario».

Sin embargo, de acuerdo con la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en las Sentencias para unificación de doctrina y en interés de la Ley anteriormente expuestas, la transmisión del apartamento, estaría sujeta a ITP y AJD al no tener el transmitente la condición de empresario y no tener el bien afecto a una actividad empresarial, con independencia de la condición del adquirente, sea éste empresario o particular, al producirse el hecho imponible contemplado en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

Si ahora planteamos el mismo supuesto anterior, pero, en lugar de ser un inmueble el bien transmitido, se transmite un bien mueble, por ejemplo, un ordenador, tenemos el siguiente supuesto:

El señor X arquitecto de profesión, compra un ordenador a una tienda de informática para su estudio de arquitectura.

El mismo señor X anterior, compra un ordenador a una tienda de informática para que en su vivienda habitual sus hijos puedan realizar trabajos y poder acceder a internet.

Las dos transmisiones anteriores de los ordenadores van a estar sujetas a IVA, toda vez que las entregas se realizan por un empresario (la tienda de informática) en el ejercicio de su actividad empresarial.

Pasados unos años, el señor X transmite el ordenador que había adquirido para su estudio de arquitectura, a una sociedad mercantil (empresario, salvo prueba en contrario, desde el punto de vista del IVA), la citada transmisión está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por ser realizada por un profesional en el ejercicio de una actividad profesional.

Igualmente pasados unos años, el señor X transmite el ordenador que había adquirido para que sus hijos puedan realizar trabajos y puedan tener acceso a internet, a una sociedad mercantil (empresario, salvo prueba en contrario, desde el punto de vista del IVA), que se lo compra, dado su buen estado de conservación y el precio tan ventajoso que le ofrece.

De acuerdo con el criterio mantenido en la STS de 18 de enero de 1996, ésta segunda transmisión no estaría sujeta a ninguno de los impuestos indirectos. No estaría sujeta a IVA porque el transmitente no es un profesional, ni estaría sujeta a ITP y AJD porque se entiende realizada en el ámbito empresarial o profesional del adquirente que es una sociedad mercantil, aunque el transmitente sea un particular.

Sin embargo, de acuerdo con el mismo ejemplo que hemos tenido ocasión de exponer, en relación con la transmisión del apartamento por el señor X, y con la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación para unificación de doctrina y en interés de la Ley, la transmisión del ordenador que tenía en su casa el señor X (particular), estaría sujeta a gravamen en el ITP y AJD, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1 A) del Texto refundido del citado Impuesto, con independencia de la condición del adquirente, sea empresario o sea particular, al

establecer el hecho imponible del ITP y AJD la sujeción al gravamen del Impuesto, por la transmisión de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas, sin que el citado precepto establezca distinción entre bienes muebles e inmuebles.

2) Recursos de casación ordinarios.

Vamos a tener ocasión de exponer varias Sentencias del Tribunal Supremo sobre la transmisión de bienes por particulares, o, por empresarios que no actúan en el ejercicio de su actividad empresarial a empresarios, a empresarios que adquieren los bienes para su actividad empresarial o profesional y que como tendremos ocasión de exponer, el Alto Tribunal mantiene la doctrina expuesta en el apartado anterior en el sentido de considerar que dichas transmisiones van a estar sujetas al gravamen del ITP y AJD, en función de la consideración que tenga el transmitente de los bienes.

Venimos analizando en el presente trabajo, la no sujeción a gravamen del ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de la transmisión de objetos de oro y otros metales, llevada a cabo por particulares a empresarios o profesionales, que de acuerdo con la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 van a quedar exonerados de tributación en el citado impuesto.

Ahora bien, considerando que de acuerdo con los artículos 4 y 5 de la Ley del IVA se consideran sujetas a dicho impuesto las entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estableciendo en este sentido la jurisprudencia comunitaria, la propia doctrina del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa, que determinadas transmisiones de bienes no se encuentran sujetas a IVA, ya que los transmitentes no tiene la consideración de sujetos pasivos de IVA, tendremos que concluir, como así se expone en algunas de las Sentencias que tendremos ocasión de comentar, que al no ser los transmitentes empresarios que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, las transmisiones que lleven a cabo no estarán sujetas a IVA, estando por el contrario sujetas al ITP y AJD, concepto TPO.

Es por ello que, para el desarrollo del presente apartado del trabajo, y considerando que la tributación de la transmisión de bienes y derechos hay que analizarla desde la consideración de la persona que realiza la entrega o transmisión del bien, nos podemos encontrar, con independencia de la transmisión de bienes por particulares, con dos situaciones:

La primera de ellas, es aquella en la que el transmitente es un empresario o profesional (persona física o jurídica) que actúa en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, es decir, se trata de entregas de bienes que se encuentran afectos a la actividad empresarial de la persona que realiza la entrega del bien, estando dichas entregas de bienes sujetas a IVA, de acuerdo con los artículos 4 y 5 de la norma

reguladora del citado Impuesto, encontrándonos en este supuesto ante un hecho imponible de IVA y por consiguiente al margen del estudio del presente trabajo.

En segundo lugar nos encontramos a las personas físicas o jurídicas que no tienen la consideración de empresarios, personas físicas (empresarios o profesionales, en terminología del IVA) y personas jurídicas (sociedades mercantiles, en la terminología del IVA) que no tienen la consideración de empresarios, o que actúan al margen de la actividad empresarial o, aun más concretamente, que no realizan actividades empresariales¹⁴⁴, es decir, que no tienen la consideración de empresarios o profesionales ex artículo 5 LIVA y consiguientemente no van a ser sujetos pasivos del citado impuesto, de acuerdo con el artículo 84 de la norma reguladora del impuesto. Estableciendo la LIVA a partir de la modificación introducida por la Ley 4/2008, una presunción de que las sociedades mercantiles son empresarios o profesionales salvo prueba en contrario, ya que la jurisprudencia comunitaria no contempla, sin más requisitos, que las entidades mercantiles por su condición de tal, tengan la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

Por ello, creemos más adecuado hablar de transmitentes, empresarios o profesionales, primero de los grupos anteriormente señalado y de transmitentes no empresarios o no profesionales, segundo de los grupos descritos, que engloban tanto a los particulares como a los empresarios o profesionales (personas físicas o entidades mercantiles) que no tienen la consideración de empresarios desde el punto de vista del IVA o que actúen al margen de la actividad empresarial

No obstante lo anterior, y considerando que tanto a nivel doctrinal, como jurisprudencial, nos vamos a encontrar en numerosas ocasiones el término particular, vamos a utilizar dicho término como sinónimo de no empresario o no profesional.

Por ello, en el presente apartado del trabajo, vamos a tener ocasión de exponer y comentar varias Sentencias de transmisión de bienes o derechos, por particulares, por personas físicas o jurídicas que no tienen la consideración de empresarios, o, por empresarios o profesionales que estén realizando transmisión de bienes al margen de la actividad empresarial o profesional, en definitiva, que dichas transmisiones no se encuentran sujetas a IVA.

¹⁴⁴ El artículo cuatro. 2.º de la Ley 30/1985, establecía que se reputarán empresarios o profesionales: «Las sociedades mercantiles, en todo caso», es decir, las sociedades mercantiles siempre tenían la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA. Esta redacción se incorporó tal cual al artículo 5. Uno. b) de la Ley 37/1992. Si bien dicho precepto fue modificado por la Ley 4/2008, quedando en su redacción actual: «Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario».

A) Transmisión de terrenos por personas que no tienen la consideración de empresarios. STS de 24 de octubre de 2011.

Antes de pasar a comentar la STS de 24 de octubre de 2011, creemos necesario hacer constar que el artículo 5.º d) de la LIVA, establece que tienen la consideración de empresarios a efectos de IVA, los urbanizadores de terrenos¹⁴⁵. En este sentido, es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre el concepto de urbanizador de terrenos¹⁴⁶, si bien hay que tener en consideración una cuestión importante desde la Ley del IVA y ésta se refiere a que la condición de empresario o profesional va inexorablemente unida a que los bienes urbanizados, se destinen a la venta, cesión o adjudicación por cualquier título, de lo contrario no se adquiere la condición de empresario o profesional desde el punto del IVA y el transmitente en la posterior transmisión de los bienes no tiene la consideración de empresario o profesional y consiguientemente dicha transmisión no está sujeta al citado Impuesto.

Otra cuestión íntimamente relacionada con la anterior sería la de determinar el momento en el que se adquiere la consideración de empresario, si bien, a los efectos del presente trabajo, la cuestión tenemos que centrarla en determinar si el transmitente de los bienes tiene o no la consideración de empresario y de esta forma poder determinar la exacción del impuesto correspondiente.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 octubre 2011 (RJ\2012\1450) en Recurso de Casación núm. 59/2008, que vamos a exponer tiene como objeto poder determinar si la transmisión de unos terrenos se encuentra sujeta a IVA o a ITP y AJD. En este sentido podemos leer en la Sentencia: «El fundamento cuarto de la sentencia impugnada precisa la cuestión a dilucidar: si la compraventa de la finca adquirida el 27 de mayo de

¹⁴⁵ El artículo 5.º d) de la Ley 37/1992, establece: «A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales. d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente».

¹⁴⁶ Establece la STS de 8 noviembre 2004 (RJ\2004\7796): «La LIVA no define el concepto de promotor por lo que, de conformidad con los artículos 23 LGT/1963 (RCL 1963,2490) y 3 del Código Civil (LEG 1889.27) (CC, en adelante), el criterio teleológico es el principal al que ha de atenderse para dilucidar el verdadero sentido del término, De acuerdo con la finalidad perseguida por el legislador, el comienzo del proceso de producción de suelo edificable es lo que determina que el tráfico de terrenos urbanizables salte de un régimen fiscal a otro: mientras el terreno urbanizable permanece virgen se entiende que no hay valor añadido y su tráfico escapa del IVA por vía de la exención citada para ir a parar al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP, en adelante), como si fuera tráfico civil». FJ segundo.

Estableciendo a continuación: «Así planteada la cuestión, ha de tenerse en cuenta que el referido precepto no contiene una interpretación auténtica, ni siquiera por remisión, de lo que, a efectos de la exención del IVA, ha de entenderse por “terrenos urbanizados o en curso de urbanización”. Pero si existe una noción o interpretación judicial de los mismos, reiterada en pronunciamientos de instancia y acogida por esta Sala, según la cual se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos». FJ tercero.

Y concluye: «Por consiguiente, debe rechazarse el motivo de que se trata, ya que la falta de acreditación de la existencia de obras físicas a que alude la sentencia de instancia justifica el que los terrenos transmitidos estén exentos del IVA (por no edificables) y resulte aplicable el ITP». FJ tercero.

1999 por “Tesafer” se encuentra sujeta al impuesto sobre el valor añadido, como sostiene la sociedad recurrente, o a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, como defiende el abogado del Estado» A H primero.

Para más adelante recoger el citado antecedente de hecho primero: «Téngase en cuenta que conforme a lo manifestado en la escritura de venta de fecha 27 de mayo de 1999, los vendedores no hacen constar que tuvieran la condición de empresario o profesionales ni de urbanizadores del terreno, y por tanto, la enajenación que nos ocupa no está incluida en el ámbito del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando por tanto sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Onerosas».

Para concluir el mencionado antecedente de hecho primero: «Como la enajenación operada por los propietarios se efectuó antes de iniciarse la urbanización de los terrenos, aunque los transmitentes realizaron gestiones para lograr su calificación como suelo urbano, los jueces a quo ratifican en el fundamento séptimo la validez de la liquidación tributaria por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados practicada a la sociedad recurrente».

En el antecedente de hecho tercero, podemos leer lo siguiente: «El Abogado del Estado se opuso al recurso mediante escrito registrado el 10 de julio de 2008, en el que solicita su desestimación. Explica que para determinar si una operación está gravada en el impuesto sobre el valor añadido o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas es preciso poner la definición del hecho imponible del primero de ellos en relación con las circunstancias del caso, y aquí radica, a su juicio, la corrección del razonamiento de la sentencia recurrida, pues va examinando las distintas posibilidades de encajar la operación en el impuesto sobre el valor añadido, para acabar descartando dicha sujeción».

Y concluye el Abogado del Estado: «No dándose las condiciones exigidas por el hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido y no siendo posible además una interpretación extensiva del mismo, conforme a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), resulta correcta la actuación administrativa, cuando, por una parte, niega la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido indebidamente aplicado y soportado y, por otra parte, mantiene la procedencia de liquidar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, sin que puedan oponerse frente a dicha actuación el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, puesto que sólo puede operar cuando resulta aplicable ese impuesto».

Estableciendo la Sentencia lo siguiente: «Como se lee, no nos apartamos ni un ápice de la doctrina que “Tesafer” pretende refutar. Ha de ratificarse, por todo lo razonado, la sujeción al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y no al impuesto sobre el valor añadido de los terrenos adquiridos el 27 de mayo de 1999 por “Tesafer”, dado que a sus transmitentes no podía reputárseles empresarios o profesionales a efectos del impuesto sobre el valor añadido, tal y como mantiene la Sala de instancia en el

fundamento de derecho sexto de la sentencia recurrida, lo que nos lleva a determinar el único motivo de casación articulado por la sociedad recurrente» FJ cuarto.

La Sentencia del Tribunal Supremo expuesta, vuelve a establecer claramente la sujeción al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de la transmisión llevada a cabo por parte de varias personas físicas, que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, de una finca a una entidad mercantil.

Hay que hacer constar en relación con la citada Sentencia que el artículo 5.Uno, letra d) de la Ley del IVA, establece, que a efectos del IVA, tienen la consideración de empresarios, los urbanizadores de terrenos¹⁴⁷. Estableciendo la jurisprudencia del Alto Tribunal que sólo merecen la consideración de terrenos en curso de urbanización aquellos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos y por ello sólo adquieren la consideraciones de empresario, ex artículo 5.Uno d), es decir, de urbanizadores de terrenos, aquellas personas que han llevado a cabo obras de urbanización de los mismos, tendentes a dotar a dichos terrenos de los elementos necesarios e imprescindibles, agua, luz, alcantarillado, etc, para que sobre los mismos se pueda edificar, y ello, aunque sólo sea título ocasional.

La Sentencia expuesta, al igual que hemos tenido ocasión de comprobar en las anteriores del Tribunal Supremo, tiene en consideración la transmisión llevada a cabo por varias personas físicas, que no han llegado a tener la consideración de urbanizadores, y por ello, no tienen la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y consiguientemente cuando transmiten, lo hacen como particulares, no siendo de aplicación a la transmisión del terreno efectuada, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo de aplicación, por el contrario, al bien inmueble transmitido, el artículo 7.1 A) del ITP y AJD., al cumplirse todos y cada uno de los requisitos previstos en el mismo, **sin que para nada tenga que ver en la realización del hecho imponible, la condición del adquirente**, que en el presente caso es una entidad mercantil.

B) Transmisión de derechos que recaen sobre bienes. STS de 30 de junio de 1995.

Como tendremos ocasión de comprobar en el presente apartado, la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en relación con la sujeción al ITP y AJD de la transmisión por personas que no tienen la consideración de empresarios, no sólo

¹⁴⁷ Establece el artículo 5.Uno de la Ley 37/1992: «A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión, por cualquier título, aunque sea ocasionalmente».

comprende la transmisión de bienes, sino también la transmisión de derechos que recaen sobre los mismos.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 junio 1995 (RJ\1995\6034) en Recurso núm. 10366/1991, podemos leer lo siguiente: «Constituye el objeto del presente recurso de apelación determinar la conformidad a derecho de la Sentencia dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña con fecha 6 mayo 1991, por la que se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Ramón S.J., contra la Resolución de 17 febrero 1989 del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación girada por la Oficina Liquidadora de Manresa a don Ramón S.J., por el concepto Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y en cuantía de 1.427.585 pesetas». FJ primero

Para, a continuación, establecer la Sentencia: «Al decir la sentencia impugnada que en este Impuesto el hecho imponible no consiste en la conclusión de contratos, aun perfeccionados, sino en la transmisión del bien de un patrimonio a otro, yerra en la interpretación que da en el supuesto aquí estudiado, dado que con idéntico tenor literal el artículo 54.1 del Texto de 6 de abril 1967 y el artículo 7.1.A del vigente de 30 de diciembre 1980, sujetan al Impuesto en su modalidad de transmisiones onerosas “las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas”. Como se ve, la dicción legal incorpora al hecho imponible no sólo la transmisión de bienes sino especialmente la de derechos. Por ello, y tal como declaran las Sentencias de 2 de diciembre 1969 y 18 noviembre 1977, se incluye, entre los supuestos de transmisiones patrimoniales a título oneroso todo negocio jurídico que las opere con tal que no esté limitado por la existencia de una condición suspensiva (depender la existencia del convenio de un hecho futuro e incierto)» FJ tercero.

C) Permuta de bienes y derechos. STS de 30 de julio de 1988.

De acuerdo con el Código civil, la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra a cambio.

Por su parte, el artículo 23 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, establece: «En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiriera, salvo que el declarado sea mayor, ... , y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos».

Por ello, dado que el contrato de permuta consiste en el intercambio de cosa por cosa, a diferencia del contrato de compraventa que consiste en el intercambio de cosa por dinero, en el contrato de permuta se contiene una doble transmisión, debiendo estar por ello a la condición de cada uno de los intervinientes en relación a la transmisión del

bien o derecho respectivo. Es decir, cada permutante actúa como transmitente y adquirente a la vez.

Siguiendo las reglas de delimitación de cada uno de los dos impuestos indirectos, el ITP y AJD y el IVA, habrá que tener en consideración cada una de las partes intervinientes en el contrato de permuta. Si cada permutante actúa como empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional en relación con los bienes que transmite, nos encontraremos ante dos entregas de bienes sujetas a IVA de acuerdo con la normativa del citado impuesto en relación con el hecho imponible entrega de bien.

Si por el contrario, cada permutante es un particular, o un empresario que no actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, las dos entregas de bienes que se llevan a cabo estarán sujetas ambas al ITP y AJD, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1 A) del citado Impuesto. También puede suceder que uno de los intervinientes actúe como empresario o profesional, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estando la entrega del bien que realice sujeta al IVA y por el contrario el otro interviniente sea un particular, estando en este caso la entrega del bien o derecho que realice sujeta al ITP y AJD.

Quiere ello decir, que en una permuta de bienes o derechos y en función de la condición del transmitente, es decir, de la persona que realice la entrega del bien, las respectivas entregas de bienes o derechos pueden estar sujetas ambas al IVA, o por el contrario, ambas operaciones pueden estar sujetas al ITP y AJD, por último una entrega de un bien puede estar sujeta al IVA y la otra entrega del bien sujeta al ITP y AJD.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 julio 1988 (RJ\1988\6410) establece en relación con un contrato de permuta: «A mayor abundamiento, cabe señalar que el negocio jurídico contenido en la escritura que autorizó el Notario de la Coruña don César G. H., el 30 de octubre de 1982, reviste los caracteres típicos del contrato de “permuta” no sólo porque así lo califican las partes otorgantes, sino también por su propia naturaleza jurídica y efectos, constituyendo el supuesto frecuente en la vida inmobiliaria de cambio o permuta de suelo edificable por parte de la edificación sobre el mismo construida, supuesto reiteradamente contemplado por esta Sala en numerosas sentencias, de las que es uno de sus más recientes exponentes la de 10 de junio de 1987 (RJ987\4850)» FJ segundo.

Para terminar concluyendo la Sentencia: «Por ello debe entenderse que la presunción establecida en el art. 7º-5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 30 de diciembre de 1980 (RCL 1981/275 y ApNDL 1975-85, 7268) (vigente en su redacción originaria hasta el 31 de diciembre de 1986), no afecta en lo que concierne a la permuta de bienes inmuebles, que, en su virtud, queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». FJ segundo.

D) Transmisión de bienes mediante subasta o expropiación forzosa.

Vamos a analizar por último el supuesto de transmisión de bienes y derechos llevados a cabo mediante subasta, y deberíamos preguntarnos ¿porqué traemos a colación el comentario de Sentencias de transmisión de bienes mediante este tipo de procedimiento de transmisión de la propiedad?. Pues bien, es necesario recordar, que en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, se mencionan las adquisiciones de bienes mediante subasta administrativa. Por ello, considerando como mantenemos en el presente trabajo que hay que estar a la condición del transmitente, éste en una subasta o expropiación forzosa, judicial o administrativa, puede tener la consideración de empresario, que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, o, por el contrario, puede tener la consideración de particular o de empresario que no actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Es decir, en este tipo de transmisión de la propiedad habrá que estar a la condición del deudor de los bienes que salen a subasta.

Siendo la subasta una de las formas a través de la cual se puede llevar a cabo la transmisión de bienes, por ello vamos a analizar dicha forma de transmisión de la propiedad, mediante la cual habrá que determinar la exacción del Impuesto correspondiente a dicha transmisión.

Hay que hacer constar que las subastas de bienes, se pueden llevar a cabo mediante un procedimiento judicial o a través de un procedimiento administrativo.

Con independencia de que el procedimiento llevado a cabo, sea judicial o administrativo, pues entendemos que en ambos tipos de transmisión de la propiedad hay que estar a la condición del deudor de los bienes, sin que tenga la menor incidencia el adjudicatario de los bienes, parece ser que éste no es el criterio utilizado en la STS de 18 de enero de 1996, pues en dicha Sentencia, podemos leer en el F J noveno en relación con una subasta administrativa¹⁴⁸. De lo que podemos concluir, según la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996, que las adquisiciones mediante subasta llevadas a cabo por empresarios, aunque los deudores de los bienes subastados sean particulares, no van a estar sujetas a ITP y AJD y, sin embargo establece la citada Sentencia que si el deudor es un particular y el adjudicatario es otro particular, en este caso la adjudicación mediante subasta si está sujeta a ITP y AJD.

¹⁴⁸ La STS de 18 enero de 1996, se pronuncia en los siguientes términos: «Por último, es obligado traer a colación la interpretación mantenida por el Ministerio de Economía y Hacienda, al que de Acuerdo con la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 septiembre 1980 (RCL 1980\2165 y ApNDL 2736) y con la Ley 28 de diciembre 28 diciembre 1983 (RCL 1983\2838 y ApNDL 2747), de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, le corresponde respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (tributo del Estado cedido a las Comunidades Autónomas), promover las disposiciones reglamentarias, resolver las consultas vinculantes y resolver las reclamaciones económico-administrativas, ministerio éste que mantiene en todas las subastas de bienes muebles que lleva a cabo (Aduanas, Contrabando, Recaudación, etc.) que las adquisiciones realizadas por industriales y comerciantes no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no así las realizadas por particulares que si tributan, interpretación ésta que coincide con la mantenida en esta sentencia». FJ noveno.

Sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar, en relación con la transmisión de bienes mediante subasta, la doctrina que se contiene en otras Sentencias del propio Tribunal Supremo, de Tribunales Superiores de Justicia y de la propia Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, es contraria a la doctrina que se contiene en la STS de 18 de enero de 1996 en relación con la transmisión de bienes mediante subasta, toda vez que en aquellas se está a la condición del deudor de los bienes subastados y en la STS de 18 de enero de 1996 se está la condición del adjudicatario de los bienes subastados.

En el presente apartado y considerando que estamos tratando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, solo nos vamos a referir a la adjudicación de bienes mediante subasta judicial, dejando para un siguiente comentario del presente trabajo, las adjudicaciones administrativas, a las que alude la Sentencia del Tribunal Supremo.

En relación con las subastas judiciales, en la gran mayoría de los supuestos, van a quedar sujetas a gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido, no sólo por estar así regulado en la propia Ley del IVA, que establece en su artículo 8. Dos: «También se considerarán entregas de bienes: 3º. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa»; sino porque en la gran mayoría de transmisiones llevadas a cabo mediante subasta, los deudores de los bienes que se sacan a subasta, van a ser empresarios o profesionales y en aplicación del precepto anteriormente mencionado, la entrega de bienes como consecuencia de dicho procedimiento van a tener la consideración de entregas de bienes desde el ámbito de aplicación del hecho imponible del citado impuesto, y por ello, no van a quedar sujetas a ITP y AJD.

No obstante, hay que hacer constar, toda vez que en el presente apartado solo nos estamos refiriendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que dicho Tribunal en Sentencia de 10 marzo 1994 (RJ\1994\1925) en Recurso núm. 4595/1990-M, entendía el Alto Tribunal que la entrega de bienes realizada en pública subasta, no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ya que en la subasta judicial la entrega de los bienes objeto de subasta la realiza el juez, de acuerdo con lo dispuesto en el la Ley de Enjuiciamiento Civil y no el deudor¹⁴⁹. Ésta tesis se ha mantenido durante un tiempo.

¹⁴⁹ El segundo párrafo del F D segundo, establece: «La primera cuestión que podría plantearse se refiere a que, en el IVA, lo gravado es **la entrega de bienes hecha por un empresario** y, en la subasta judicial, la entrega de los bienes subastados la hace el Juzgado (art. 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), sin perjuicio de que el título se otorgue por el deudor o, en su defecto, por el Juez. Pero, en cualquier caso, aunque se entendiera hecha por aquel deudor, a título oneroso y con carácter ocasional, habría de ser en el desarrollo de su actividad empresarial, condición que no puede atribuirse a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas, garantizadas con hipoteca, que haya asumido». FJ segundo.

Para concluir la Sentencia: «Por consecuencia, resulta evidente que la transmisión de referencia estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no al IVA como pretende la apelante». FJ segundo.

En base a lo expuesto en la citada Sentencia, algunos Tribunales Superiores de Justicia, ante subastas judiciales de bienes en las que el deudor tiene la consideración de empresario a efectos del IVA, venían considerando, que la adjudicación de dichos bienes mediante subasta judicial estaban sujetos a gravamen en el ITP y AJD, concepto TPO.

a) Transmisión de bienes mediante subasta. STS de 4 de octubre de 2010.

No obstante, la tesis mantenida por el Tribunal Supremo en dicha Sentencia, el Alto Tribunal cambió la doctrina mantenida en la misma, en Sentencia de 4 octubre 2010 (RJ\2010\6931) en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 189/2006, interpuesto por la Administración del Estado, contra la Sentencia de 14 de diciembre de 2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede de Málaga), sobre liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En este sentido, establece la Sentencia de 4 de octubre de 2010, para la unificación de doctrina lo siguiente: «La cuestión litigiosa, que se centra en determinar si la venta efectuada mediante subasta judicial de bienes de una entidad empresarial, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya ha sido resuelta en la sentencia de esta Sala de 3 de julio de 2007 (RJ 2007, 4956) , dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, favorable a la tesis del ahora recurrente en el sentido de considerarla sujeta a IVA» FJ tercero.

Y concluye la Sentencia: «Consecuencia lógica es, además, la desestimación del recurso contencioso-administrativo, al ser válido el acto del TEAR impugnado, que concluye con la sujeción de la operación al IVA y no a TPO» FJ tercero.

Hemos tenido ocasión de comprobar el cambio de la doctrina mantenida por parte del Tribunal Supremo, en relación con las entregas de bienes realizadas mediante subasta judicial en las que el deudor es un empresario o profesional y los bienes que se sacan a subasta están afectos a dicha actividad empresarial o profesional. Como tendremos ocasión de comprobar, en base al cambio de criterio mantenido por el Tribunal Supremo, los Tribunales Superiores de Justicia han modificado la doctrina que venían aplicando.

b) Transmisión de bienes mediante expropiación forzosa. STS de 3 de mayo de 2006.

Por último vamos a exponer una Sentencia del Tribunal Supremo, en relación con la expropiación forzosa de unos bienes inmuebles de varios propietarios, a favor de una entidad mercantil y en la que se declara la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 mayo 2006 (RJ\2006\6115), podemos leer, entre otras cuestiones, lo siguiente: «Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, interpuesto por SOGEPSA, la sentencia de 11 de julio de 2000 (PROV 2000, 276636), de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La recurrente, ante las actas de ocupación de 28 de octubre y 3 de noviembre de 1992, había presentado en la Oficina de Gestión Tributaria de Gijón dos autoliquidaciones por el citado Impuesto, sin efectuar ingreso alguno, al entender aplicable la exención prevista en el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954, 1848), exención que estimó improcedente la Administración, lo que confirmaron los Tribunales Económico-Administrativos, quienes rechazaron también la alegación de inexistencia de hecho imponible, al considerar que en estos casos existió una transmisión patrimonial onerosa “inter vivos”, por lo que resulta pertinente su inclusión en el hecho imponible tipificado en el art. 7.1ª del Texto Refundido de 1980 (RCL 1981, 275, 651).» F J primero.

Para a continuación establecer la citada Sentencia: «La cuestión esencial que ha de resolverse consiste en determinar si la adquisición de bienes por vía de expropiación forzosa constituye o no hecho imponible a que se refiere el art. 7 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre (RCL 1981, 275, 651), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, vigente en el momento de los actos impugnados (en la actualidad art. 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre [RCL 1993, 2849]).

Dicho precepto establecía, en su apartado 1.A) que son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, señalando en el apartado 2 una serie de supuestos específicos de transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto, entre los que no figuran las adquisiciones por razón de expropiación forzosa, por lo que todo el debate queda centrado en la interpretación del art. 7.1.A).

Basta la lectura al precepto para advertir que el elemento configurador principal del hecho consiste en una “transmisión”, en torno a la cual giran el resto de los elementos que la cualifican; así la transmisión debe ser “onerosa”, por “actos inter vivos” y tener por objeto “bienes y derechos de contenido patrimonial”

En principio, estos elementos concurren en las expropiaciones pues la transmisión por título de expropiación en nada se diferencia de una compra-venta» FJ quinto.

De la lectura del presente fundamento de la Sentencia, podemos concluir que el Tribunal Supremo entiende que en los supuestos de expropiación forzosa se dan todos y cada uno de los requisitos para que se produzca la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y por ende, el nacimiento de la obligación

tributaria, si en dicha transmisión se dan los presupuestos previstos en el artículo 7.1. A) del T. R. del ITP y AJD.

Para a continuación establecer la Sentencia: «Problema distinto, declarada la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las adquisiciones por expropiaciones forzosas, es la procedencia o no de aplicar una exención». F J sexto

El párrafo anterior de la Sentencia declara sujeta al citado Impuesto la transmisión originada, como consecuencia de la expropiación forzosa llevada a cabo a favor de una entidad mercantil, sin tener en cuenta la consideración del adquirente del bien, aunque introduce un nuevo elemento en relación con el hecho imponible realizado, que es el referente a la procedencia o no de aplicación de la exención. Recordemos, en este sentido, lo establecido en el artículo 22 de la Ley 58/2003¹⁵⁰.

También tendremos ocasión de pronunciarnos en páginas posteriores, en relación con los supuestos de exención que contempla el T. R. del ITP y AJD en su artículo 45, como el citado precepto, contempla que determinadas operaciones, aún habiéndose realizado el hecho imponible van a quedar exentas de tributación, exenciones que de acuerdo con el principio de reserva ley tributaria, el legislador ha previsto que no tributen. En efecto, dicho precepto establece la aplicación de determinados supuestos de exención en determinadas transmisiones de bienes, pensemos por ejemplo en la transmisión de vehículos usados a motor cuando el adquirente de los mismos se dedica a la compra de dichos vehículos para su reventa, dentro de un determinado período de tiempo (art. 45.I B 17 del T. R. del ITPAJD). Pues bien, dicha exención va a ser de aplicación en la transmisión de dichos vehículos efectuada por particulares a empresarios, como tendremos ocasión de ver cuando tratemos dicho apartado, por ello, nos encontramos ante una entrega efectuada por un particular sujeta y exenta en el ITP y AJD.

Pronunciándose la Sentencia expuesta en los siguientes términos: «Sin embargo, ni el Texto Refundido de 1980 (RCL 1981, 275, 6561) ni el vigente de 1983 (RCL 1993, 2849), contemplan exenciones objetivas en relación con la expropiación, por lo que si el beneficiario es un particular queda sujeta al Impuesto de Transmisiones y no exenta la adquisición, salvo que el sujeto expropiado sea un empresario o profesional y la finca expropiada esté afecta a su actividad, al considerarse en el IVA como una entrega de bienes (art. 8.Dos 3 de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre [RCL 1992, 2786 RCL 1993, 401]), que establece que también se considerarán entregas de bienes «las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa». FJ sexto.

La citada Sentencia del Tribunal Supremo declara que no ha lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad mercantil «Sociedad Mixta de Gestión y Promoción del Suelo, SA» (SOGEPSA), contra la sentencia de 11 de julio de 2000, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-

¹⁵⁰ Establece el artículo 22: «Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatorio del recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 12 de marzo de 1998, que a su vez desestimó el recurso de alzada contra la Resolución del TEAR de Asturias de 6 de septiembre de 1996, como consecuencia de dos liquidaciones complementarias giradas por la Oficina de Gestión Tributaria de Gijón del Principado de Asturias, por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

La Sentencia declara la expropiación de terrenos llevada a cabo sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al darse todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD (R. D. Legislativo 3050/1980) toda vez que el hecho imponible se produce, como establece la Sentencia con el levantamiento de las actas de ocupación, que implica «ope legis» la transmisión de la propiedad de las fincas que se producen el 28 de octubre y el 3 de noviembre de 1992, estando por ello en vigor el R. D. Leg. 3050/1980, si bien, como así mismo establece la propia Sentencia, el artículo 7.1. A) del actual Texto Refundido del Impuesto (R. D. Leg. 1/1993) está redactado en los mismos términos que el anterior.

En dicha Sentencia **no se tiene en consideración, que el adquirente o la entidad beneficiada por la expropiación es una entidad mercantil**, haciéndose constar en la misma que, únicamente no sería de aplicación el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, cuando el sujeto expropiado fuese un empresario o profesional y el bien expropiado estuviese afecto a la citada actividad empresarial o profesional, supuesto éste que quedaría en el ámbito del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Igualmente se analiza en la Sentencia, la invocación que realiza la entidad recurrente de la aplicación de la exención para dicha expropiación, entendiendo el Alto Tribunal que no procede la invocación de ningún tipo de exención objetiva, ni subjetiva que contemple la norma del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, para que dicha transmisión quede exenta del citado Impuesto.

E) Transmisión por entidades que no tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA. STS de 12 de diciembre de 2011.

A lo largo del presente trabajo, hemos tenido ocasión de exponer la separación o delimitación de los dos impuestos indirectos que estamos tratando, en relación con la transmisión de bienes o derechos, teniendo en consideración la circunstancia de que toda transmisión de bienes requiere un transmitente y un adquirente del bien o derecho transmitido. Igualmente hemos tenido ocasión de exponer que toda transmisión de bienes efectuada por un empresario o profesional en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, va a estar sujeta al gravamen en IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4. Uno de su Ley reguladora. Por su parte el artículo 5 de la Ley del IVA, establece el concepto de empresario o profesional, mencionando el apartado b)

que tienen la consideración de empresarios o profesionales, las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Dicho precepto fue modificado por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Estamos analizando la sujeción a gravamen de la transmisión llevada a cabo por empresarios o profesionales, o por personas que no tienen la consideración de empresarios o profesionales.

Pero, podríamos plantearnos si un empresario o profesional puede realizar transmisiones al margen de la actividad empresarial o profesional, o también si un empresario o profesional puede tener bienes que no se encuentren integrados o afectos a su patrimonio empresarial o profesional, creemos que la respuesta tiene que ser afirmativa. Las mismas cuestiones anteriores se podrían plantear en relación con una entidad mercantil y la respuesta volvería a ser afirmativa.

Al hilo de lo anteriormente expuesto, cabe plantearse si un empresario o profesional, o una entidad mercantil no actúan como tales empresarios o profesionales en una transmisión de bienes y consiguientemente dicha transmisión no queda sujeta a gravamen en el IVA, si se cumplen todos y cada uno de los requisitos del artículo 7.1 A) del T. R. del ITP y AJD, dicha transmisión quedaría sujeta a gravamen por el ITP y AJD.

En este sentido hay que hacer constar que la Ley del IVA establece una presunción de la condición de empresario o profesional en favor de las entidades mercantiles, y esto es así porque la Directiva 2006/112/CE declara como empresarios a todos aquellos que con carácter independiente realicen actividades económicas y por ello tienen la consideración de sujetos pasivos del citado Impuesto, teniendo en cuenta que la citada Directiva establece un concepto muy amplio de actividad económica.

Ahora bien, ello no obsta, para que en el ámbito de aplicación del IVA nos encontremos ante entidades mercantiles que no tienen la consideración de empresarios, y por ello ni pueden deducirse las cuotas soportadas por dicho Impuesto, ni van a estar sujetas al mismo las entregas de bienes que realicen.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 31 octubre 2007 (RJ\2007\8477)¹⁵¹, aunque se refiere, entre otras cuestiones, a la negación del derecho a deducir unas cuotas soportadas por una entidad mercantil, establece que a efectos del IVA la condición de sujetos pasivos del citado Impuesto se adquiere cuando se realizan actividades empresariales, estableciendo la Sentencia: «En principio, el derecho a deducir las cuotas soportadas alcanza a los que tienen la condición de empresarios o profesionales, y desde luego, según el art. 4 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto (RCL 1985, 1984 y2463), del Impuesto sobre el Valor Añadido, que es la aplicable al caso presente, cuando las

¹⁵¹ «La citada Sentencia estima que no son deducibles las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil, al no acreditar que los bienes adquiridos lo habían sido para el desarrollo de una actividad empresarial, desestimando el TS el recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil».

sociedades mercantiles realizan operaciones económicas lo hacen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, por lo que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil se halla comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del IVA.

Sin embargo, esta regla general sólo puede tenerse en cuenta para quienes realizan la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de su utilización al desarrollo de su actividad empresarial. Si ello no fuera así, las cuotas soportadas no pueden ser objeto de deducción.

Esta excepción aparece admitida en la interpretación que la jurisprudencia comunitaria ha hecho del concepto de actividad económica a efectos de delimitar el ámbito de aplicación del IVA, al entender que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA y que por tanto quedará fuera de su ámbito de aplicación. Así esta doctrina se ha confirmado en repetidas ocasiones respecto a las sociedades holding, las cuales, por la mera tenencia de participaciones sociales en sus filiales no desarrollan una actividad económica y por tanto no son sujetos pasivos del IVA, ni pueden deducir las cuotas impositivas soportadas». F J sexto.

En este mismo sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 diciembre de 2011 (RJ\2012\2710)¹⁵², desestima el recurso de casación formulado por una entidad mercantil como consecuencia de las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria, minorando las cantidades deducidas por IVA soportado, como consecuencia de las compras efectuadas por la mercantil de un terreno urbanizado a doña Pilar y cuatro vendedores más. En el F J tercero de la Sentencia, se hace constar la convicción de la Sala de instancia de que el vendedor del terreno no tenía la condición de empresario a efectos del IVA¹⁵³.

¹⁵² Consta en el A H primero de la Sentencia: «El 6 de noviembre de 2001 y el 15 de marzo de 2002 el Jefe de la Administración de Mataró dictó dos Acuerdos de liquidación provisional con relación al IVA, ejercicios 1999 y 2000, respectivamente. En las mencionadas liquidaciones la Administración procedía a minorar las cantidades de 96.161,94 euros y 552.931,14 euros correspondientes a facturas por la compra del solar urbanizado.

Disconforme con los anteriores Acuerdos de liquidación, Promociones Molina Cinco, S.L. interpuso sendos recursos de reposición que fueron desestimados por la Administración de Mataró mediante Acuerdos de fecha 21 de mayo de 2002, en los que se recoge expresamente que aunque “el contribuyente interpone recurso de reposición alegando que no conocía la condición de particular del vendedor del terreno adquirido, por lo que desconocía la sujeción de la operación al ITP y AJD y no a la del IVA”, en aplicación de lo previsto en los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y 1993, 401) del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)».

¹⁵³ Consta en los últimos párrafos de la Sentencia: «En el caso que nos ocupa, como hemos señalado, la Sala de instancia analiza y plasma en el fundamento jurídico Segundo los hechos que le llevan a la convicción de que el vendedor del terreno no tenía la condición de empresario y, en consecuencia, a mantener la no sujeción al IVA de la operación (los vendedores no tenían carácter de empresarios), Por lo tanto, dando por probado el Tribunal de instancia que existen una serie de indicios que le llevan a presumir que el transmitente del terreno no era empresario, no siendo éstos desvirtuados por la entidad recurrente, y no concurriendo en este caso ninguna de las circunstancias que habilitan a esta Sala para entrar a valorar los hechos, el motivo debe ser desestimado». F J tercero

De acuerdo con el artículo 8. Dos. 2º de la Ley del IVA, tienen la consideración de entregas de bienes las adjudicaciones de bienes que se lleven a cabo como consecuencia de la liquidación o disolución total o parcial de sociedades. De acuerdo con los artículos 4.Dos. a) y 5 .Uno. b) de la Ley del IVA, si la entidad mercantil que se liquida o disuelve no tiene, a efectos del IVA, la consideración de empresario o profesional al no realizar actividades económicas a efectos del citado Impuesto, la entrega de los citados bienes no se encuentran sujetos a gravamen del citado Impuesto. En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC, N° de Resolución 00/891/2007 de fecha 03/11/2009¹⁵⁴.

F) Ratio decidendi de las Sentencias del Tribunal Supremo en Recurso de Casación ordinarios, anteriormente expuestas, en relación con la transmisión de bienes y derechos por particulares o por entidades que no tienen la consideración de empresarios.

Hemos tenido ocasión de comprobar cómo el Tribunal Supremo en las diversas Sentencias expuestas, mantiene la doctrina de sujeción al ITP y AJD de todas aquellas transmisiones de bienes y derechos llevados a cabo por particulares o por empresario o profesionales que actúan al margen de su actividad empresarial, así como de aquellas transmisiones llevadas a cabo por entidades mercantiles que no tienen la consideración de empresarios de acuerdo con la Ley del IVA y la Directiva 2006/112/CE.

Operaciones que incluyen desde la transmisión de bienes y derechos, hasta la expropiación de bienes, pasando por las subastas judiciales y la permuta de bienes; y en los distintos casos de transmisión de la propiedad que hemos tenido ocasión de comprobar, en los que el transmitente no tiene la condición de empresario, o que aún teniendo dicha condición de empresario, los bienes no se encuentran afectos a una actividad empresarial, el Alto Tribunal entiende que las citadas transmisiones se encuentran sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas,

No hemos tenido ocasión de encontrar otra Sentencia del Alto Tribunal, que establezca la no sujeción a ITP y AJD por el hecho de ser empresario el adquirente de los bienes transmitidos. Cuestión ésta, de la condición de empresario del adquirente, que sólo observamos se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996.

Sin embargo, la ratio decidendi de las Sentencias del Alto Tribunal en recursos de casación ordinarios expuestos, hace depender la tributación de la transmisión realizada

¹⁵⁴ La citada Resolución se refiere a la adjudicación de unos terrenos a sus socios con motivo de su disolución y liquidación por una entidad que a pesar de revestir forma mercantil, realizan actividades que no tienen carácter económico a efectos del IVA y consiguientemente las operaciones que realizan no están sujetas al citado Impuesto, no teniendo, las citadas entidades, la consideración de sujetos pasivos a efectos del citado Impuesto.

de la condición del transmitente y no de la condición que tenga la persona que adquiere el bien.

Pues bien, a mayor abundamiento, la doctrina mantenida por el propio Tribunal Supremo en Sentencias anteriormente expuestas vigente el IGTE, que hemos tenido ocasión de exponer en el presente trabajo de investigación, no se corresponde con la mantenida por el Alto Tribunal en Sentencia de 18 de enero de 1996, pues ya hemos tenido ocasión de comprobar como el Tribunal Supremo entiende que se encuentra sujeta a ITP y AJD la cesión de derechos de futbolistas y la transmisión de bienes muebles llevados a cabo por la entidad mercantil CAMPSA, siendo en ambos casos los adquirentes de los derechos de traspaso de los futbolistas y los bienes muebles adquiridos entidades mercantiles que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial.

Es por ello que, durante el tiempo de vigencia de IGTE, así como desde la entrada en vigor de la Ley de IVA, el Tribunal Supremo entiende en Sentencias anteriores y posteriores a la STS de 18 de enero de 1996 que la condición de empresario del adquirente de los bienes no incide para nada en la sujeción de la transmisión realizada al ITP y AJD.

Cuestión ésta de la incidencia de la condición de empresario del adquirente de los bienes, que para nada influye en el hecho imponible del ITP y AJD, y que como hemos tenido ocasión de comprobar se confirma dicha doctrina por la jurisprudencia que mantiene el Tribunal Supremo en Sentencias para la unificación de doctrina y en interés de Ley anteriormente expuestas en el presente trabajo de investigación.

II. Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia sobre la transmisión de bienes inmuebles y derechos por particulares.

Vamos a exponer a continuación varias Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, en relación con la transmisión de inmuebles y derechos por particulares o por personas que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, pronunciándose la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia en el mismo sentido que el Tribunal Supremo, según la jurisprudencia anteriormente expuestas, estableciendo la jurisprudencia de los TSJ que las transmisiones de bienes inmuebles y derechos por particulares se encuentran sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, con independencia de la condición del adquirente de los citados bienes, sea este empresario o profesional, o sea particular.

1) Transmisión de finca rústica por particulares. STSJ de Aragón de 1 de julio de 2010.

La Sentencia del TSJ de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, núm. 320/2010 de 1 de junio de 2010 (JT\2010\1061) desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR de Aragón de 28-06-2007 contra el acuerdo de denegación de devolución de ingresos indebidos, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La presente Sentencia tiene como objeto la adquisición por parte de una entidad mercantil de bienes que procedente de un transmitente que no tiene la consideración de empresario¹⁵⁵.

Dada la importancia de la presente Sentencia, para el trabajo que nos ocupa y considerando que la argumentación jurídica que en ella se expone ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en los recursos para la unificación de doctrina del citado Tribunal núm. 5/2009 y 19/2009, anteriormente expuestos, creemos necesario exponer las fundamentaciones recogidas en la misma.

Los argumentos que se contienen en los fundamentos de la Sentencia del TSJ de Aragón, van a ser expuestos con una mayor amplitud que el resto de Sentencias que vamos a tener ocasión de exponer en el presente apartado del trabajo.

Establece la Sentencia: «En primer lugar, por los propios razonamientos del TEARA, contenidos en los fundamentos de derecho de su resolución aquí impugnada tercero y cuarto, que esta Sala y Sección asume, dándolos aquí por reproducidos, en cuanto transcriben los preceptos de aplicación y realizan la interpretación de los mismos que este Tribunal jurisdiccional considera la adecuada» F J segundo.

Por su parte, en el último párrafo del citado fundamento, podemos leer: «En segundo lugar, porque el recurso planteado por la mercantil actora, no es más que un intento, contra sus propios actos, ya que oportunamente había presentado la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones onerosas, de conseguir la no sujeción a ninguno de los impuestos en liza, el ya citado ITP y el Impuesto sobre el Valor Añadido, de la adquisición de la finca de la que traen causa los actos impugnados, utilizando en apoyo de ello el criterio del

¹⁵⁵ Es objeto de impugnación la Resolución del TEAR de Aragón, de 28 de junio 2007, que desestima la reclamación 50/617/04, contra acuerdo de denegación de devolución de ingresos indebidos, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El F. D. primero de la Sentencia, es del siguiente tenor literal: «Contra la indicada resolución deduce la Entidad mercantil demandante este recurso jurisdiccional, en el que solicita se deje sin efecto la resolución impugnada y, por extensión, la liquidación por el ITP objeto de este recurso; pretensión que, en síntesis, fundamenta en que, con base en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ... , así como que en toda transmisión existen dos sujetos que “intervienen” y ambos, a su juicio, “realizan” la operación, sosteniendo la identidad de ambos términos, por lo que basta que concurra en uno de los intervinientes o realizadores de la operación la condición de empresario para no estar sujeta al ITP, conclusión a la que, sostiene, llega la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (RJ 1996, 2655) y, en fin, invoca la sentencia del mismo Tribunal de 22 de octubre de 2002 (RJ 2002, 9602), en cuanto que concluye que la no sujeción al IVA no comporta “per se” la sujeción al ITP».

Tribunal Supremo expresado en una única sentencia, de 18 de enero de 1996 (RJ 1996, 2655), referida exclusivamente a dilucidar si las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por empresarios dedicados a la compraventa de estas mercaderías están o no sujetas al ITP y AJD, en su modalidad transmisiones onerosas, consciente, y así lo manifestaba en su escrito presentado ante la Oficina Gestora solicitando la devolución de ingresos indebidos (folio 15 vuelto del expediente de gestión remitido), de la existencia de “múltiples sentencias”, que no identifica, en las que lo que se debatía era la no sujeción al IVA de operaciones en las que el transmitente no era empresario, por todas, hemos de citar la del propio Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1998 (RJ 1998, 1675), que tiene la virtualidad de analizar las relaciones entre los dos impuestos y concluye que, dada la naturaleza de lo que se transmitía y el carácter en aquel caso profesional del transmitente, la operación se sujetaba al IVA, cosa que en ningún momento sostiene respecto de la operación objeto de autos, antes por el contrario, se interpreta sesgadamente la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2002 (RJ 2002, 9602), para sostener que no toda operación no sujeta al IVA, ha de estarlo al ITP» F D segundo.

De lo expuesto en el anterior fundamento de derecho, podemos concluir que la propia entidad mercantil adquirente, como consecuencia de la compra realizada, presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y posteriormente a dicha presentación, solicitó la devolución por ingresos indebidos del importe de las cantidades ingresadas, basándose, entre otras, en la Sentencia de 18 de enero de 1996 (RJ 1996/2655) objeto del presente trabajo, argumentado de acuerdo con ésta que la compra realizada no estaba sujeta a ninguno de los Impuestos indirectos, como ya hemos tenido ocasión de exponer.

Es por ello, que nos encontramos ante una reiteración de un criterio mantenido, en una única Sentencia, por el Alto Tribunal, en base al cual la entidad recurrente (adquirente en la citada transmisión y que realiza una actividad empresarial a efectos del IVA), pretende que la transmisión de un inmueble efectuada por un particular, o, un empresario a efectos de IVA que no actúa en el ejercicio de su actividad empresarial, no quede sujeta al gravamen del ITP y AJD y en definitiva no tribute por ninguno de los dos impuestos indirectos.

En este sentido, podemos leer en la citada Sentencia: «De ahí que, tal como concluyera el TEARA, al no estar la transmisión de autos sujeta al IVA, por no tratarse de una entrega de bienes por empresario en el ejercicio de su actividad empresarial (en este caso quien entrega es un particular) está sujeta al ITP, con independencia de que quien reciba sea empresario, pues esta condición ha de concurrir, para estar en el ámbito del IVA y no del ITP en el transmitente, según deriva del artículo 4. Cuatro de su Ley reguladora, ya que los preceptos del ITP han de entenderse en concordancia con los del IVA» F J tercero.

El fundamento jurídico cuarto de la Sentencia, al que nos remitimos por su amplitud, resulta también muy interesante, desde el objeto de estudio del presente trabajo de investigación¹⁵⁶.

Siendo llamativo, el F D quinto de la Sentencia, que por su brevedad, e interés, reproducimos: «Lo razonado determina la desestimación anunciada del presente recurso contencioso-administrativo, que en el presente caso, habida cuenta la falta de consistencia jurídica de los razonamientos en que se sustenta, por otro lado en contra de una reiterada doctrina jurisprudencial al respecto, ha de estimarse procesalmente temerario a efectos de imponer a la Sociedad recurrente las costas procesales causadas, conforme a lo dispuesto en el Art. 139 LJCA (RCL 1998, 1741)».

2) Transmisión de derechos de aprovechamientos urbanísticos por particulares.

STSJ de Madrid de 9 de junio de 2008.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núm. 767/2008, de 9 de junio de 2008 (JUR\2008\273860), desestima el recurso contencioso-administrativo formulado por la entidad mercantil HANSA URBANA, S.A. contra la Resolución del TEAR de Madrid de 27 de agosto de 2003, que a su vez desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra las liquidaciones giradas por la Dirección General de Tributos de la Consejería de hacienda de la Comunidad de Madrid, por el ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia del otorgamiento de escrituras públicas por la cesión por un particular expropiado con motivo del PERI 6/1R y 6/8 LA VENTILLA del Plan General de Ordenación Urbana de Madrid, de los derechos de aprovechamiento urbanístico que le fueron asignados como pago del justiprecio de los bienes expropiados.

¹⁵⁶ «Esta conclusión, en fin, no contradice la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2002 (RJ 2002, 9602), por cuanto la misma, al sentar que “la no sujeción al IVA no comporta <per se> la sujeción al ITP”, no quiere decir que la operación no quede sujeta a ninguno de los impuestos, como en realidad pretende la recurrente, sino que requiere que según las reglas del ITP, la operación pueda subsumirse en su propio hecho imponible.

Así, la misma sentencia en el párrafo siguiente al en que se realiza aquella afirmación, continua razonando que “deducida ... la no sujeción del supuesto de autos al IVA, la conclusión inmediata, a tenor de las circunstancias conformadoras del caso, es que la operación cuestionada queda abiertamente enfrentada a la aplicación del RDLeg. 3050/1980 (RCL 1981, 275, 651) y entra de lleno en el marco del hecho imponible del ITP, modalidad transmisiones onerosas, tanto desde un análisis positivo del contenido del artículo 7.1.A) del citado Texto como desde la delimitación negativa dimanante el apartado 5 de ese mismo artículo ...”.

Aplicado ello a este caso, en el que la única diferencia es que allí se trataba de la transmisión inter vivos en bloque del patrimonio empresarial (no sujeta al IVA), en tanto aquí de la transmisión inter vivos por un particular (no empresario) de una finca de su propiedad y, por tanto, operación tampoco sujeta al IVA, determina que el impuesto al que queda sujeta es el ITP; y ello, no por el solo hecho de haber quedado fuera del ámbito del IVA, sino por tratarse de operación que, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del Texto Refundido regulador del ITP y en el artículo 7.5 del mismo Texto, dado que por lo razonado antes la condición de empresario ha de concurrir necesariamente en el transmitente para quedar excluido del ITP, la transmisión en cuestión es perfectamente subsumible en el hecho imponible propio de este último Impuesto».

Alega la entidad demandante que nos encontramos ante una sola transmisión y que ésta debe tributar por IVA, en este sentido, podemos leer lo siguiente: «Por la parte actora se sostiene en la demanda que los aprovechamientos urbanísticos cedidos tenían que ubicarse en las parcelas edificables lo cual requería que el IVIMA (beneficiario de la expropiación) otorgase escrituras públicas de transmisión de los solares resultado de la reparcelación, y de ahí que entienda que solo se produjo una transmisión, ... , de ahí que fuese procedente una sola tributación por IVA al tratarse de la entrega de un bien realizada por un empresario» FJ primero.

Sin embargo la postura defendida por la Administración del Estado y de la Comunidad de Madrid, mantienen que nos encontramos ante dos negocios jurídicos diferentes, estableciendo el último párrafo del F D primero: «Tanto la defensa de la Administración General del Estado como la de la Comunidad de Madrid sostienen que nos encontramos ante dos negocios jurídicos diferentes, sujeto el primero de ellos, la cesión de los aprovechamientos urbanísticos, a transmisiones patrimoniales y el segundo de ellos, es decir, la adjudicación de los solares, a IVA».

En el siguiente fundamento de la Sentencia, podemos leer: «Esta Sala ha resuelto esta misma cuestión en los recursos 1112/02 y 3244/03 en sentido contrario a las tesis de la parte actora las cuales no puede compartir ya que no puede debe entenderse que nos encontramos ante un negocio jurídico que se produjo en dos fases diferenciadas.

En el desarrollo de los hechos que han dado lugar a la cuestión litigiosa, hubo un primer negocio jurídico que fue la entrega de determinados aprovechamientos urbanísticos a los particulares expropiados en pago del justiprecio.

A continuación, se produce otro que es la entrega de esos aprovechamientos urbanísticos a la entidad actora, la cual, por último recibe unos determinados solares en los que se materializan dichos aprovechamientos» FJ segundo.

Continúa estableciendo la Sentencia, en relación con la existencia de uno o de dos negocios jurídicos, objeto de liquidación: «Es evidente que la cesión de los aprovechamientos urbanísticos por parte de los propietarios expropiados constituye un negocio jurídico independiente de la adjudicación en solares diferenciados, una vez realizada la reparcelación correspondiente, por parte de la beneficiaria de la expropiación, que en este caso era el IVIMA,[...].

A partir de ahí, existe una primera transmisión de esos derechos de los titulares expropiados a la entidad actora que es la que debe tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados conforme al art. 7.1 a) del Texto Refundido que lo regula, en relación con los artículos y el art. 20 del mismo texto legal, al existir dos negocios jurídicos diferentes cada uno regido por sus propias normas y de ahí que no pueda existir una doble tributación, tal como alega la parte actora» FJ segundo.

Entiende el TSJ de Madrid en la anterior Sentencia que la transmisión de los derechos de aprovechamientos urbanísticos que a los particulares corresponden en pago del justiprecio por la expropiación realizada, debe tributar por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con el artículo 7.1.A) del T. R. del Impuesto, como transmisión de derechos, toda vez que no se encuentran materializados en solares resultantes del proceso de ordenación urbanística, llevada a cabo en el Plan Especial de Reforma Interior (PERI 6/1R y 6/8) inicialmente mencionado en la sentencia.

3) Permuta de bienes y derechos por particulares. STSJ de Galicia de 29 de enero de 2008.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, núm. 1886/2008, de 29 enero de 2008 (JT\2008\1265), se refiere a la adquisición de un derecho de edificabilidad convenido en una operación de permuta. Establece el Tribunal en la citada Sentencia, que no resulta de aplicación el IVA al no realizarse por un empresario o profesional, estando, sin embargo, sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Podemos leer en la mencionada Sentencia: «Se impugna mediante el presente recurso contencioso-administrativo acuerdo del TEAR de Galicia, adoptado en sesión de fecha 26 de octubre de 2005, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada contra acuerdo del Jefe del Servicio de Inspección Tributaria de la Delegación Territorial de Vigo de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y ello en relación al negocio jurídico documentado en la escritura pública de fecha 17 de julio de 2000, en virtud del cual, la entidad demandante, Urbanismo Vigo S.A. compra a D. Esteban un derecho de edificabilidad permutado por el vendedor al Instituto Galego da Vivienda e Solo (IGVS) por la entrega de determinados terrenos incluidos en el PAU de Navia (Vigo) para la construcción de viviendas de precio tasado que confirma propuesta de liquidación contenida en acta de disconformidad incoada por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ejercicio 2000». FJ primero

Continúa estableciendo la Sentencia en relación con la condición de la persona que lleva a cabo la transmisión: «En definitiva, aquella pasividad material en el proceso urbanizador de quien aparece como cedente de los terrenos, como su ajeneidad jurídica a ese mismo proceso, le excluye de la condición de urbanizador, y por ello del concepto de empresario a que se refiere el art. 5. Uno, d) de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), por la que la ulterior transmisión a la entidad aquí demandante de aquella edificabilidad permutada, no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, pues no se trata de la entrega de un bien por quien ostenta la condición de empresario (urbanizador), esto es, de una urbanización que se sujeta con cargo a los propietarios, que una vez urbanizado es vendido a tercero, y si al Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales, como sostuvieron los acuerdos impugnados, al tratarse de una entrega transmisiva de un particular» FJ segundo.

4) Transmisión de bienes mediante subasta o expropiación forzosa. STSJ de Murcia de 28 de enero de 2004.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, núm. 30/2004, de 28 enero de 2004 (JUR\2004\16522) trata de una subasta judicial de inmuebles. En el F J primero de la Sentencia se describen los hechos que han dado origen a la presente reclamación¹⁵⁷.

En la Sentencia podemos leer lo siguiente: «Esta Sala ya se ha pronunciado sobre los temas debatidos que fueron resueltos en la sentencia nº 662/02 de 29 de junio y nº 1027/02, siguiendo la doctrina establecida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 1994, señalando que “el Impuesto sobre el Valor Añadido grava [...] las entregas de bienes [...] realizadas por empresarios [...] a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial [...]».

La cuestión realmente planteada se refiere a que, en el IVA, lo gravado es la entrega de bienes hecha por un empresario y, en la subasta judicial, la entrega de los bienes subastados la hace el juzgado (art. 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), sin perjuicio de que el título se otorgue por el deudor o, en su defecto, por el Juez. Pero, en cualquier caso, aunque se entendiera hecha por aquel deudor, a título oneroso y con carácter ocasional, habría de ser en el desarrollo de su actividad empresarial, condición que no puede atribuirse a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas, garantizadas con hipoteca, que haya asumido. Procede, por tanto, en aplicación de la doctrina transcrita, estimar el recurso» FJ segundo.

Siendo estimado el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de la región de Murcia, contra la Resolución del TEAC de 10 de febrero de 2000, reconociendo a favor de la citada Comunidad Autónoma el derecho a liquidar la transmisión judicial de bienes, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En la Sentencia anteriormente expuesta, aunque contempla la adjudicación de bienes a favor de una entidad mercantil, siendo la deudora igualmente otra entidad mercantil,

¹⁵⁷ Los antecedentes son los siguientes. La Caja Postal SA se adjudicó en procedimiento judicial sumario seguido ante el Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Murcia, diversas viviendas y locales comerciales, que pertenecían a la deudora Promotora Palmar SA. El 14 de enero de 1997, la mencionada Caja presenta en la Administración regional autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero sin efectuar ingreso alguno por considerar que la operación estaba sujeta al IVA. La Administración regional, no conforme gira liquidación complementaria con fecha 12 de febrero de 1997, sobre una base imponible de 266.508.760 ptas., determinando una deuda tributaria de 16.086.250 ptas., incluidos 95.724 ptas., de intereses de demora. Se formula reclamación económico-administrativa por la Caja Postal, alegando que la operación estaba sujeta al IVA y no al Impuesto sobre Transmisiones, porque la entrega de bienes mediante subasta judicial había sido realizada por un empresario».

sin embargo, los bienes adjudicados no proceden de la entidad mercantil deudora, sino que por el contrario, los bienes adjudicados proceden del patrimonio del propio empresario que garantizó con sus propios bienes, deudas de la entidad mercantil deudora, asumiendo el propio empresario las deudas de la entidad, frente a la entidad financiera acreedora, para el supuesto de que la dicha entidad deudora no respondiera del pago de las mismas, por ello no estamos ante una entrega de bienes de la entidad mercantil deudora, sino ante una entrega de bienes del propio empresario.

Por ello, como establece la Sentencia, **hay que estar a la condición de la persona que realiza la entrega del bien**, que en este caso no se trata de una entidad mercantil, puesto que, al el contrario, los bienes proceden del patrimonio particular del propio empresario y no teniendo éste la consideración de empresario a efectos del IVA, la entrega de los mismos no se encuentra incluida en el hecho imponible del citado Impuesto. Si, por el contrario, en la citada adjudicación de bienes, se entienden realizados todos los supuestos contemplados en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, dicha adjudicación de bienes se encuentra sometida al gravamen del citado Impuesto.

III. Doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda sobre la transmisión de bienes y derechos por particulares.

Pero, no solamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de los Tribunales Superiores de Justicia, consideran sujetas al ITP y AJD las transmisiones de bienes efectuadas por particulares o por empresarios o profesionales que no actúan en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, siempre y cuando concurren el resto de requisitos previstos en el presupuesto de hecho de la norma y que están contemplados en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD¹⁵⁸.

En el presente apartado vamos a tener ocasión de comprobar cuál es la doctrina administrativa que mantiene la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda¹⁵⁹, en relación con la transmisión de bienes y derechos.

¹⁵⁸ Establece la consulta Núm. V0263-04 de 11/11/2004: «El carácter empresarial o profesional de la persona que realiza la operación hay que verlo desde el punto de vista del que procede a la venta. El consultante manifiesta que el transmitente es una persona física no profesional ni empresario, por lo que la operación quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD».

¹⁵⁹ El artículo 88.5 de la LGT, establece: «La competencia para contestar las consultas corresponderá los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación».

Por su parte el primer párrafo del artículo 89.1 de la LGT, establece: «La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante». Estableciendo el tercer párrafo del citado artículo 89.1: «Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre

Creemos necesario referirnos, en el presente momento, al F J noveno de la STS 18 enero 1996 (RJ\1996\2655)¹⁶⁰, en el que se vuelve a reiterar el criterio mantenido en dicha Sentencia, en el sentido de considerar que en las subastas de bienes muebles llevadas a cabo, en las que el adquirente de dichos bienes sea un empresario o profesional (industriales y comerciantes, recoge la Sentencia) no van a estar sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Hemos tenido ocasión de exponer, ya en líneas anteriores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8. Dos.3º LIVA que van a estar sujetas al citado Impuesto todas las transmisiones de bienes llevadas a cabo como consecuencia de una resolución administrativa o judicial, en las que el propietario de los bienes que han salido a subasta y que va a ser el que realiza la entrega de los mismos, tenga la consideración de empresario o profesional, produciéndose en estos casos una transmisión del bien del citado deudor al adjudicatario, por ello de acuerdo con las reglas de exclusión del ITP en todas aquellas transmisiones llevadas a cabo por empresarios, éste último Impuesto decae en su aplicación.

Sin embargo, distinto es el supuesto, de acuerdo con lo que venimos exponiendo, cuando el propietario de los bienes que han salido a subasta es un particular o un empresario que no actúa como tal, con independencia de la condición que tenga el adquirente de los bienes subastados.

En este sentido, vamos a tener ocasión de exponer el criterio que mantiene la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en diversas consultas evacuadas a dicho Órgano Administrativo y las contestaciones a las consultas planteadas, que dicho Órgano emite en un amplio período de tiempo, abarcando desde 1997 hasta la más reciente de 2013 y donde comprobaremos que la casuística que se puede presentar es muy amplia y prolija; pero igualmente, y a efectos del trabajo de investigación que nos ocupa, tendremos ocasión de ver en dichas consultas, cual es la doctrina que mantiene la Dirección General de Tributos sobre la transmisión de bienes en general, muebles e inmuebles, efectuada por particulares o por empresarios que actúan al margen de su actividad empresarial y la tributación de dicha transmisión en el ITP y AJD, con independencia de la condición que tenga el adquirente de los citados bienes.

que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta».

¹⁶⁰ Se recoge en el F. D. noveno: «Por último, es obligado traer a colación la interpretación mantenida por el Ministerio de Economía y Hacienda, al que de Acuerdo con la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre de 1980 (RCL 1980\2165 y ApNDL 2736) y con la Ley 28 diciembre 1983 (RCL 1983\2838 y ApNDL 2747), de Cesión de tributos del estado a las Comunidades Autónomas, le corresponde respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (tributo del estado cedido a las Comunidades Autónomas), promover las disposiciones reglamentarias, resolver las consultas vinculantes y resolver las reclamaciones económico-administrativas. Ministerio éste que mantiene en todas las subastas de bienes muebles que lleva a cabo (Aduanas, Contrabando, Recaudación, etc) que las adquisiciones realizadas por industriales y comerciantes no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no así las realizadas por particulares que si tributan, interpretación ésta que coincide con la mantenida por esta sentencia».

Las consultas que se van a exponer, lo van a ser por orden decreciente de fechas, desde la más reciente a la más alejada en el tiempo, sin que por ello se pueda prejuzgar el mayor o menor interés que puedan presentar unas consultas en relación con otras, o la mayor o menor importancia de las cuestiones tratadas, no obstante, la doctrina mantenida por el TS en Sentencia de 18 de enero de 1996.

1) Sociedad que se dedica a la compraventa de ropa usada. Consulta Núm. V1723-13 de fecha 27/05/2013. Los hechos que se describen son:

«Sociedad cuya actividad es la compraventa de ropa usada». Se plantea al citado Órgano directivo la siguiente cuestión: «Régimen aplicable a dicha actividad a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido».

La contestación que proporciona la D. G. de Tributos después de mencionar lo dispuesto en los artículos 7 apartados 1 y 5 del R. D. Legislativo 1/1993, es la siguiente: «Resulta claro que el legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente. Si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional, lo hubiese señalado expresamente. Debe destacarse que cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente, y, en este sentido, el artículo 7.5 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) permite distinguir dos tipos de transmisiones: las realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPAJD, y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base al artículo 7.1».

Señala la D. G. de Tributos que a efectos de delimitar la aplicación del IVA o del ITP y AJD, en la tributación de la transmisión correspondiente, hay que estar a la condición del transmitente, estableciendo el citado Órgano directivo: «La delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y ITPAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente. Habrá que determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional».

Y concluye el Órgano administrativo: «En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos. En este sentido ya se ha manifestado este Centro Directivo en las consultas V0203-10, V0819-12, V0999-12 y V2131-12».

- 2) Opción de compra sobre una parcela de una entidad mercantil que no se encuentra afecta a una actividad empresarial. Consulta Núm. V0141-12 de fecha 25/01/2012. Los hechos que se describen son:

«La consultante es una persona física que va a celebrar un contrato de opción de compra de una parcela perteneciente a una entidad mercantil. La entidad mercantil desarrolla la actividad de enseñanza, pero la parcela en cuestión no se encuentra afecta al patrimonio empresarial». Planteando al Órgano directivo la siguiente cuestión: «Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación».

La contestación que proporciona la D. G. de Tributos, después de señalar lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, es: «Dado que se indica expresamente en el escrito de consulta que la parcela objeto de opción y posterior venta no se encuentra afecta al patrimonio empresarial de la entidad transmitente se debe concluir que la constitución de tal opción así como, en su caso, la posterior venta, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993).

- 3) Transmisión de un solar por una entidad mercantil que no tiene la consideración de empresario. Consulta Núm. V0360-10 de fecha 25/02/2010. Los hechos que se describen son:

«La entidad consultante fue constituida mediante aportaciones de solares como capital social que en su momento devengaron IVA. Contabilizó los solares aportados por los socios como capital en el grupo 21 inmovilizado de su contabilidad. Desde su constitución no tiene plantilla ni ha ejercido actividad alguna. Estuvo declarando en el Impuesto sobre Sociedades como sociedad patrimonial». Se plantea al Órgano directivo la siguiente cuestión: «Si al vender los solares la operación estaría sujeta al IVA o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

En su contestación la D. G. de Tributos, señala lo dispuesto en los artículos 4.uno y 5.uno. b) de la Ley 37/1992, así como lo dispuesto en los apartados 1 y 5 del artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y concluye: «En tanto que el consultante no tuviera la condición de empresario o profesional, quedaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y por lo tanto quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

4) Entrega de fincas rústicas mediante subasta judicial. Consulta Núm. V0575-07 de fecha 19/03/2007. Los hechos que se describen son:

«El consultante ha adquirido dos fincas rústicas mediante el procedimiento de subasta pública». Planteando al Órgano directivo la siguiente cuestión: «Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Después de analizar lo dispuesto en los artículos 4, 5 y 20. Uno. Apartado 20 de la Ley 37/1992 y de citar la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 1996¹⁶¹, la D. G. de Tributos, establece: «De acuerdo con los preceptos y criterios expuestos en los puntos anteriores de esta contestación, esta Dirección General le informa que la entrega de bienes objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de que el transmitente tenga la condición de empresario o profesional a efectos del citado tributo.

En el caso de que el transmitente no tuviese la condición de empresario o profesional, la entrega del inmueble mediante pública subasta no estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Hay que recordar, que tuvimos ocasión de pronunciarnos en relación con la transmisión de bienes mediante subasta judicial, que el propio Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con este tipo de transmisiones de bienes que hay que estar a la condición del deudor de los bienes que se sacan a subasta, con independencia de la condición o el carácter del adjudicatario de dichos bienes.

Pues bien, no sólo los Tribunales Superiores de Justicia han tenido ocasión de pronunciarse en este mismo sentido, la Dirección General de Tributos igualmente confirma que en la transmisión de bienes mediante subasta hay que estar a la condición del transmitente, del deudor de los bienes subastados. Cuestión ésta que va en contra del criterio establecido en la STS de 18 de enero de 1996, en relación a la transmisión de bienes mediante subasta administrativa.

5) Adquisición de marcas de calzado. Consulta Núm. V0697-03 de fecha 27/05/2003. Los hechos que se describen son:

«La entidad consultante adquiere la plena propiedad de las distintas marcas de calzado, formalizada en escritura pública de compraventa». Planteando al Órgano directivo la siguiente cuestión: «Tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor

¹⁶¹ Establece el apartado 2 de la contestación de la DGT: «En lo que se refiere a las adjudicaciones realizadas en pública subasta, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 24 de octubre de 1996 declaró sujetas al IVA determinadas entregas de bienes realizadas en subasta judicial, entendiendo que no era el juez quien realizaba la entrega, sino un empresario a efectos del impuesto, y porque los bienes entregados pertenecían al patrimonio empresarial de dicho empresario. Este Centro Directivo no puede sino compartir este juicio».

Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la operación de adquisición de marcas».

Después de exponer lo dispuesto en el artículo 7 apartados 1, letra A) y 5 del Real decreto Legislativo 1/1993 y los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, concluye la D. G. de Tributos: «La adquisición por la entidad consultante de la plena propiedad de las distintas marcas, formalizada en escritura pública de compraventa, constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el vendedor merezca la consideración de empresario o profesional a los efectos del referido impuesto, en los términos expuestos anteriormente. En caso contrario la operación no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que constituirá una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

6) Orden Hospitalaria que transmite obras de arte. Consulta Núm. 2589-97 de fecha 17/12/1997. Los hechos que se describen son:

«La Orden Hospitalaria consultante recibe obras de arte por vía de donación, legado y/o herencia. Para cumplir con los fines de interés general que tiene encomendados, se ve en la necesidad de vender parte de las obras recibidas, en ocasiones de forma directa y en otras a través de intermediarios profesionales». Planteando al Órgano directivo la siguiente cuestión: «La venta de obras de arte a particulares, ¿está sujeta al ITP y AJD o al IVA? ¿y la venta a intermediarios para su reventa?».

El citado Órgano directivo tras mencionar lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, establece: «En el escrito de consulta no se aportan datos que permitan concluir si la actividad de venta de las obras de arte adquiridas a título lucrativo, efectuada por la entidad consultante, supone la ordenación por cuenta propia de factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de que concurran las circunstancias descritas, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y, en consecuencia, las entregas de bienes a título oneroso se encuentran sujetas al Impuesto con independencia de que se efectúen de forma directa o a través de intermediarios.

En el caso de que la venta de obras de arte llevada a cabo por la entidad consultante no se realice en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y no se trate, por tanto, de entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1 y 5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, son transmisiones patrimoniales sujetas, las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de

bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas cuando no se trate de entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido».

- 7) Conclusiones que cabe extraer de la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre la transmisión de bienes por particulares o por empresarios que actúan al margen de su actividad empresarial.

De las consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda expuestas, creemos se desprende claramente, la doctrina administrativa mantenida por el citado Órgano directivo, en primer lugar, es necesario delimitar el ámbito de aplicación de los dos impuestos indirectos, en función de la persona, física o jurídica, que realice la entrega del bien o derecho. Por las reglas de delimitación de ambos impuestos, si el transmitente del bien es un empresario o profesional que actúa en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, dicha entrega va a quedar dentro del ámbito de aplicación del IVA, excluyendo la aplicación del ITP y AJD, por las reglas de delimitación que hemos tenido ocasión de exponer líneas arriba, viniendo expresamente regulado en ambos impuestos, la incompatibilidad entre el IVA y el ITP y AJD concepto TPO.

Si por el contrario, el transmitente es un particular, o un empresario o profesional que actúe al margen de su actividad empresarial, dicha transmisión de bien o derecho va a quedar sujeta al gravamen del ITP y AJD, queriendo significar que el artículo 7. 1 A) del T. R. ITP y AJD, grava toda clase de bienes, muebles e inmuebles, siempre que se cumplan el resto de requisitos mencionados en el citado precepto.

En segundo lugar, **no se menciona para nada la condición del adquirente del bien o derecho, toda vez que el precepto que regula el contribuyente en el ITP y AJD no establece distinción alguna sobre dicha figura tributaria**, quedando obligado al pago del impuesto el adquirente.

Sobre la delimitación de ambos impuestos indirectos, en relación con operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial y sobre la sujeción al gravamen en el ITP y AJD, escribe PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., haciendo referencia a varias consultas de la Dirección General de Tributos.: «Por el contrario, se consideran operaciones realizadas al margen de una actividad empresarial o profesional la venta de vehículos automóviles efectuadas por quienes no tenga la condición de empresarios o profesionales en la realización de dichas actividades (Res. Vin. DGT 2-10-1986, BOE 17-10-1986), o la entrega de un solar por una Comunidad Religiosa que no realiza actividad empresarial o profesional alguna (Res. DGT 10-10-1988) o la venta de una colección particular de aparatos domésticos antiguos, que han constituido su colección

de forma particular y al margen de su actividad profesional como dueño de una empresa de compraventa y restauración de enseres usados»¹⁶².

IV. Criterio mantenido por la doctrina científica sobre la transmisión de bienes y derechos por particulares.

Venimos exponiendo que desde la reforma llevada a cabo en 1964, el legislador ha delimitado los hechos imponibles del IVA y del ITP y AJD de forma que un mismo hecho imponible no quedara sujeto a ambos impuestos. Desde la citada reforma hasta la entrada en vigor de la Ley 30/1985 del IVA, el ITP y AJD ejercía una vis atractiva sobre determinadas operaciones inmobiliarias en relación con la tributación en la imposición indirecta. Tras la entrada en vigor de la citada Ley del IVA, la cuestión cambia, aunque todavía quedan algunas reminiscencias de tributación por el ITP y AJD, a pesar de ser realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con relación a la transmisión de los inmuebles que forman parte de una unidad económica autónoma que permita desarrollar una actividad empresarial o profesional (art. 7.1º de la LIVA, en relación con el art. 7.5 del TR del ITP y AJD).

1) Preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD.

No obstante, tras la entrada en vigor de la Ley 30/1985 la tributación de las entregas de bienes en nuestra imposición indirecta cambia, y esa vis atractiva que ejercía el ITP y AJD pasa a ser ejercida por el IVA en relación con la circulación de bienes o traslaciones patrimoniales que sean realizadas por empresarios o profesionales en su ámbito empresarial-mercantil, quedando el ITP y AJD como un impuesto residual de aquellas operaciones que son realizadas por empresarios o profesionales. Por ello, una vez determinado que la entrega de un bien no está sujeta al IVA, habrá que determinar si procede la aplicación del ITP y AJD a la mencionada entrega de bien. Ésta posición que mantiene la preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD, es la mayoritaria en la doctrina científica. No obstante, como tendremos ocasión de exponer, ésta afirmación requiere matizaciones y en otros casos se postula el criterio contrario.

En este sentido, ya en los comienzos de la implantación del IVA tras la entrada en vigor de la Ley 30/1985, podemos leer en un artículo publicado por CERVELLÓ GRANDE: «La regla general de delimitación no es, como antes, la habitualidad, sino la residualidad, si es que tal criterio de delimitación puede calificarse de regla. En efecto, de los artículos citados se desprende que primero hay que analizar la sujeción al IVA, que tiene una clara pretensión de generalidad y que sólo quedarán sujetas al ITP, en

¹⁶² PÉREZ-FADÓN MARTINEZ, J. J. y otros en «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Ed. CISS 2007, pág. 36.

segundo lugar y residualmente, las operaciones no sujetas al IVA. Este se convierte por tanto en un Impuesto de “primera clase” y el ITP se transforma en un Impuesto de “segunda clase” o residual que sólo puede sujetar aquellas operaciones que no lo están por el IVA y que, por otra parte, no puede gravar operaciones empresariales profesionales realizadas por empresarios o profesionales, aunque no estén sujetas al IVA»¹⁶³.

En este mismo sentido, podemos leer en la obra de GARCÍA GIL: «Con la entrada en vigor el 1-1-1986 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, este tributo se configura como el básico de la imposición indirecta española, Con ello se acentúa el carácter residual del ITPAJD, puesto que las operaciones sujetas al IVA no se sujetarán a la modalidad de TPO». En relación con el carácter de impuesto subsidiario del ITP y AJD en relación con el IVA, el citado autor establece: «Baste decir que por ser el ITPAJD un impuesto residual y subsidiario del IVA, el análisis de la tributación debe comenzarse siempre por el IVA, determinado si la operación se grava efectivamente por el mismo, y si ello no fuera así, ha de acudir a la modalidad de TPO»¹⁶⁴.

En relación con la vis atractiva que ejerce el IVA, tras su entrada en vigor, en relación con los hechos imposables gravados por el citado impuesto y por el ITP y AJD y el carácter residual de este último podemos leer en VARONA ALABERN: «En este sentido nos parece acertado afirmar que el TPO se configura como un tributo residual que sólo puede sujetar aquellas operaciones que no lo están por el IVA, Esta residualidad es perfectamente compatible con el carácter de género que ocupa el Impuesto de TPO respecto de la especie (IVA), ya que si aquél impuesto recae sobre el tráfico civil no es porque expresamente lo establezcan las normas reguladoras del elemento subjetivo y objetivo del hecho imponible, sino por exclusión de lo que constituye el tráfico mercantil (art. 7º-5 del ITPAJD)»¹⁶⁵.

Sin embargo, el criterio de la primacía o preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD no es totalmente aceptado por la doctrina científica y en este sentido podemos leer en la obra de MENÉNDEZ HERNÁNDEZ en relación con las diferencias subjetivas y objetivas entre el IVA y el ITP y AJD, establece el citado autor lo siguiente: «El I.T.P. grava todas las transmisiones onerosas de bienes y derechos. El I.V.A. sólo una fracción de esas mismas transmisiones (y algunas lucrativas que, por ficción, se asimilan a las onerosas). Porque las entregas de bienes,[...], se sujetan al I.V.A. (y consiguientemente se exilian del I.T.P., el impuesto madre) siempre que sean realizadas por empresarios o

¹⁶³ CERVELLÓ GRANDE, J. M.: «Algunas consideraciones sobre las relaciones entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD» Revista Impuesto tomo I. 1986, pág. 188.

¹⁶⁴ GARCÍA GIL, J.L. y otros: «Nuevo Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». DAPP, Publicaciones Jurídicas 2011, págs. 49-50.

¹⁶⁵ VARONA ALABERN, J.E.: «IVA E ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible». REDF. Nº 65 enero-marzo 1990, pág. 38.

profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional». Estableciendo el citado autor a continuación en relación con los ámbitos de aplicación de ambos impuestos: «La regla de delimitación tributaria entre ambos impuestos es clara: en principio todas las transmisiones onerosas están sujetas al I.T.P. que es genérico y grava todas las enajenaciones, cualquiera que sea la persona del transmitente. Por excepción el I.V.A. marca la diferencia específica dentro de este género: se desvinculan del I.T.P. y pasan a estar sujetas por el I.V.A. las transmisiones (entregas de bienes) de cosas y derechos que impliquen directa transmisión del poder o transmisiones aunque no lo sean y siempre que se realicen por empresarios o profesionales dentro de su específica actividad»¹⁶⁶.

No obstante, lo anteriormente expuesto por MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, compartimos con la posición mayoritaria de la doctrina que el criterio de delimitación del IVA y del ITP y AJD, debe hacerse de la posición de preeminencia del IVA sobre el ITP y AJD, configurándose el IVA como el impuesto básico y preeminente de nuestra imposición indirecta y una vez comprobado que el presupuesto de hecho realizado no se encuentra incluido en la norma reguladora del IVA, es cuándo tendremos que comprobar si dicho presupuesto de hecho es subsumible en el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del T. R. del ITP y AJD, como Impuesto de carácter subsidiario que es respecto al IVA.

La doctrina científica, cuando se refiere a la delimitación del ámbito de aplicación del IVA y del ITP y AJD, suele establecer la distinción entre ambos impuestos, atendiendo al ámbito de aplicación del tráfico en el que se desarrollen, estableciendo que el primero de los impuestos citados va a gravar las operaciones que se realizan dentro del tráfico empresarial-mercantil, que es el llevado a cabo por empresarios o profesionales. Por el contrario el segundo de los impuestos va a gravar las operaciones que se realizan en el ámbito del tráfico civil-particular, realizado por aquellas personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales.

2) Posición de la doctrina científica sobre la transmisión de bienes por particulares a empresarios en el ITP y AJD.

En relación con el ámbito en el que se desarrollan las transmisiones de bienes, podemos encontrar en la obra de BENAVIDES ALMELA, J. : «Característico de esta modalidad es el que recae sobre el denominado tráfico particular o civil, a diferencia del IVA que, como veremos en su momento, gravita sobre el tráfico mercantil o empresarial, entendiendo como tráfico civil el propio u ordinario de los sujetos de

¹⁶⁶ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «El Impuesto sobre las transmisiones patrimoniales». José María Bosch. Editor S.A. 1996, pág. 201.

derecho particulares, mientras que el tráfico mercantil se caracteriza por la presencia de un empresario o profesional que actúa como tal»¹⁶⁷.

Parece desprenderse de la dicción literal del último párrafo del anterior comentario y considerando que en toda transmisión de bienes han de concurrir al menos dos partes, transmitente y adquirente, que siendo el transmitente o el adquirente empresario o profesional, dicha transmisión de bienes se encuadra dentro del tráfico mercantil, de acuerdo con la distinción que acabamos de exponer. Del mismo modo, debemos concluir que el tráfico civil lo deberíamos circunscribir a aquél que se lleva a cabo entre dos particulares¹⁶⁸.

Creemos, de un lado, que cuando el artículo 4. Uno de la LIVA regula como hecho imponible del citado impuesto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, ... , en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, está estableciendo como presupuesto de hecho del impuesto aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por dichos empresarios o profesionales, sin que el citado precepto, establezca consideración alguna en relación con el destinatario de la entrega del bien o prestación del servicio. En este mismo sentido el artículo 84 de la LIVA establece como sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios a dichos empresarios o profesionales que realizan las entregas de bienes o prestaciones de servicios. De lo cual, podemos concluir que con independencia de que el destinatario de la entrega del bien o prestación de servicio, sea otro empresario o un particular, dicha operación de entrega de bien o prestación de servicio va a quedar inexorablemente sujeta a gravamen en el IVA.

Por otro lado, el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, va a regular como hecho imponible del citado impuesto, las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, y al igual que en el supuesto anterior del IVA, el precepto no establece distinción alguna en relación con el adquirente del bien o derecho.

No obstante, el anterior comentario de BENAVIDES ALMELA en relación con la expresión de que el tráfico mercantil se caracteriza por la presencia de un empresario o profesional que actúe como tal, podemos leer en el citado autor el siguiente comentario, que aclara o matiza la expresión anteriormente expuesta: «Constituye así tráfico civil la venta por un particular de una vivienda usada, de un vehículo de segunda mano o la

¹⁶⁷ BENAVIDES ALMELA, J. en obra colectiva «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa comentada». Centro de Estudios. 2005, pág. 27. En este mismo sentido MUÑOZ DEL CASTILLO, J.J. en obra colectiva, op. cita, pág. 43: «Así el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava el tráfico patrimonial de carácter civil o entre particulares».

¹⁶⁸ Este, parece ser el criterio mantenido, en parte por la doctrina, en este sentido, donde podemos leer en CALVO VÉRGEZ, J.: «Y, para finalizar, todas aquellas actuaciones sometidas a gravamen por la modalidad TPO se integran en operaciones que no constituyen actos (habituales o no) del tráfico empresarial, hallándose limitado su ámbito a las operaciones celebradas entre particulares», «Una aproximación al hecho imponible del ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas: análisis de sus principales criterios configuradores» Revista Impuesto n° 8/2010, pág. 18.

entrega de dinero en concepto de préstamo; por el contrario será mercantil – y vendrá sujeto a IVA- la venta por un promotor de una vivienda, por un concesionario de un vehículo o el otorgamiento por el Banco de un préstamo»¹⁶⁹.

Éste último comentario, creemos, es el que se corresponde con los hechos imposables de los dos impuestos indirectos, que acabamos de exponer, pues en ellos hay que estar a la condición de la persona que realiza la entrega del bien, **sin que la condición del adquirente vaya a condicionar la sujeción al gravamen de uno u otro impuesto**, o que, como recoge la STS de 18 de enero de 1996, va a quedar sin tributación en ninguno de los dos impuestos indirectos, cuestión ésta última, que no se desprende, a nuestro entender, de la normativa reguladora del ITP y AJD.

Pues, aún siendo el adquirente de los bienes un empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, lo determinante para la sujeción o no sujeción a ITP y AJD no es el hecho de que el adquirente sea empresario, sino que el transmitente sea particular o empresario que no actúe en el ejercicio de su actividad empresarial.

Sobre esta variada exposición del criterio mantenido por la doctrina científica, en relación con el hecho imponible del ITP y AJD en aquellas operaciones no gravadas por el IVA, y la utilización de los términos “empresario”, “particular”, “entre”; cabe citar el siguiente comentario que realiza PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ: «En primer lugar, aun siendo habitual identificar el ámbito del IVA con el tráfico empresarial realizado por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, y el ámbito de TPO con el tráfico «entre» particulares, tal afirmación es inadecuada por inexacta».

Para continuar el citado autor estableciendo: «Por todo lo expuesto, para delimitar el ámbito de las transmisiones patrimoniales onerosas resulta más adecuado hablar de tráfico realizado «por» particulares, expresión más correcta y que induce menos a confusión que el habitual término «entre» particulares, pues lo determinante a la hora de fijar el ámbito de aplicación de esta modalidad impositiva es la naturaleza de quien realiza el hecho imponible, del que transmite, presta o arrienda, con independencia de la condición que ostente el adquirente, el prestatario, o el inquilino»¹⁷⁰.

Cuestión ésta última, que creemos necesario poner de manifiesto, pues aunque dichos términos «por» y «entre» son aclarados y matizados por la doctrina científica, su utilización puede llevar a confusión.

Sobre la sujeción de la transmisión al ITP y AJD, ya tuvimos ocasión de exponer en la obra colectiva de MARTIN QUERALT «Curso de Derecho Financiero y Tributario», en relación con la delimitación de ambos impuestos indirectos y de las normas que van a separar ambos hechos imposables, de tal forma que no se vea gravado un mismo hecho imponible por IVA y por ITP y AJD: «La modalidad de transmisiones

¹⁶⁹ Op. cita, pág. 27.

¹⁷⁰ Op. cita, pág. 106.

patrimoniales es excluyente con el IVA. Un negocio está sujeto a uno u otro tributo, pero no a los dos. La distinción radica, en principio, en el carácter de la transmisión: si se realiza por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica estará sujeto a IVA, en otro caso, la transmisión se someterá al ITP»¹⁷¹.

También podemos leer en VARONA ALABERN: «Puede suceder que quien efectúe la entrega o servicio sea un particular o un empresario que actúe al margen de su actividad empresarial. En este caso la operación estará sujeta al Impuesto TPO»¹⁷².

Igualmente, en relación con la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de las transmisiones realizadas por particulares, podemos encontrar en MALVÁREZ PASCUAL: «TPO: grava el tráfico patrimonial de carácter civil (compraventa de bienes muebles o inmuebles, constitución de derechos reales, arrendamientos...), es decir, aquél cuya entrega es realizada por particulares, o sea el protagonizado por quienes no actúen como empresarios o profesionales»¹⁷³.

A mayor abundamiento y en relación con la utilización de los términos «por» particulares o «entre» particulares referentes a transmisiones de bienes realizados por personas que no tienen la consideración de empresarios podemos leer en MENÉNDEZ HERNÁNDEZ en relación con una permuta de bienes: «Si el que vende es un empresario el acto estará sujeto al I.V.A. por el concepto entrega de bienes: si el que transmite no es un empresario, la disposición estará sujeta al I.T.P.».

Para más adelante continuar el citado autor: «Y en la permuta de bienes distintos del dinero deben asumir el tributo ambos permutantes. Pero según tipos impositivos diferentes porque sobre la relación creada inciden dos diferentes tributos. El empresario debe pagar al 6% por la cosa que recibe del otro contratante, porque esta transmisión está sujeta al I.T.P. Por su parte, el particular deberá satisfacer el 16% por I.V.A. y el 0'50 por A.J.D. (vid. Artº 4º Ley del I.V.A.).

La diferencia de tarifa es inconstitucional y antisocial. Inconstitucional porque dos españoles (el empresario y el otro permutante) no reciben igual trato fiscal»¹⁷⁴.

En relación con las transmisiones de bienes muebles efectuadas por particulares, en un comentario que realiza CONCHEIRO DEL RÍO sobre la transmisión onerosa por actos *inter vivos* de buques, después de realizar un estudio el citado autor de la consideración del citado bien como bien mueble, establece: «El carácter mueble del

¹⁷¹ MARTIN QUERALT, J.: en obra colectiva «Curso de Derecho Financiero y Tributario». Op. cita pág. 711.

¹⁷² VARONA ALABERN, J.E.: «IVA E ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible». REDF. Nº 65 enero-marzo 1990, pág. 39.

¹⁷³ MALVÁREZ PASCUAL, L. en obra colectiva: «Lecciones del Sistema Fiscal español». Ed. Tecnos. 2011, pág. 238.

¹⁷⁴ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». José María Bosch Editor SA. 1996, pág. 178.

buque se reconoce en el art. 585 del CCo: Como tal bien mueble se halla sujeto a ITPO por actos *inter vivos*, según resulta de los arts. 7 del TR y 10 del R. del ITPyAJD, siendo el tipo impositivo aplicable el del 4%»¹⁷⁵.

Estableciendo CONCHEIRO más adelante en la citada obra: «A modo de conclusión de todo lo expuesto podemos afirmar que el ámbito de aplicación del concepto TPO del ITP y AJD queda circunscrito por lo que a buques se refiere a las transmisiones realizadas por los particulares o por profesionales fuera del ámbito de su actividad, esto es, de buques no afectos a la actividad empresarial, supuestos todos ellos en que se aplica el tipo impositivo de los bienes muebles»¹⁷⁶.

Como tuvimos ocasión de exponer líneas arriba, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1993 (RJ\1993\8480), establece: «Así el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava el tráfico patrimonial de carácter civil o entre particulares» FJ segundo. Sin embargo, la doctrina científica se ha encargado de matizar y concretar, dicho término “entre particulares”, para ubicar y centrar la cuestión, única y exclusivamente en la persona que realiza la entrega del bien, y dependiendo de la condición y del carácter con que dicha persona actúe va a someter a gravamen la transmisión realizada por el ITP y AJD o por el IVA.

Es por ello que, creemos, de acuerdo con la posición que mayoritariamente mantiene la doctrina científica en relación con la transmisión de bienes por particulares o, por empresarios o profesionales que actúen al margen de la actividad empresarial o profesional, que la sujeción a gravamen en el ITP y AJD va a depender de la persona que realice la entrega del bien, pero dicha sujeción no va a estar condicionada a que el adquirente del citado bien, también sea otro particular.

No habiendo encontrado en la doctrina científica, ningún comentario que haga depender la sujeción a uno u otro impuesto indirecto, en función de la condición que tenga el adquirente de los bienes, como mantiene la STS de 18 de enero de 1996, cuestión ésta, que creemos va en contra de lo establecido en la norma reguladora del Impuesto.

Pero, no solamente, creemos, va en contra de lo establecido en la norma, sino que la extrapolación del criterio mantenido por el Tribunal Supremo al resto de transmisiones de bienes, muebles e inmuebles, y derechos realizados por particulares a empresarios, produciría un vacío en la tributación del sistema tributario español de enormes consecuencias económicas y jurídicas, que incluso, como posteriormente tendremos ocasión de exponer, pensamos, irían en contra de principios constitucionales previstos en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española.

¹⁷⁵ CONCHEIRO DEL RÍO, J.: «Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Editorial Bosch, 2010, pág. 86.

¹⁷⁶ CONCHEIRO DEL RÍO, J., op. cita, pág. 89.

3) La permuta de bienes según la doctrina científica.

Considerando que en la permuta de bienes se produce una doble transmisión, habrá que estar a la condición de cada transmitente para poder determinar la sujeción a gravamen en ITP y AJD o en IVA, como consecuencia de la transmisión realizada.

En relación con las permutas de bienes podemos leer en la obra colectiva de PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. : «Por tanto, la permuta no presentará más especialidad que la derivada de la existencia de dos transmisiones a las que habrá que aplicar, a cada una por separado, las reglas de delimitación del IVA y TPO para determinar el ámbito de tributación de cada una de ellas»¹⁷⁷. Cuestión ésta que venimos exponiendo y reiterando en el presente trabajo.

En términos parecidos se pronuncia GARCIA GIL, J. J. y otros, estableciendo: «Para determinar, en general, cómo tributa la permuta, dicho contrato debe desglosarse en dos operaciones de transmisión a analizar separadamente, comenzando, como ya sabemos, por el IVA y centrando la atención siempre para ello en el transmitente». Para establecer a continuación: «En la permuta, pues, hay dos transmisiones y, por tanto, dos hechos imposables, al igual que en la compraventa».

Cuestión ésta que venimos exponiendo y reiterando en el presente trabajo, en relación con la transmisión de bienes por particulares y la sujeción a uno u otro impuesto indirecto, en función de la condición del transmitente de los bienes.

4) La permuta de bienes y derechos en la doctrina italiana.

Hemos tenido ocasión de comprobar en el presente capítulo, la doctrina que mantienen la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de los Tribunales Superiores de Justicia, así como la doctrina científica sobre la tributación de los contratos de permuta, en la imposición indirecta.

Vamos a tener ocasión de comprobar en el presente apartado, siguiendo a VARONA ALABERN cuál es el criterio que mantiene la doctrina italiana sobre dichos contratos de permuta y sobre la tributación de las operaciones que se contienen en dichos contratos.

En el trabajo realizado por VARONA ALABERN sobre la delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible, en el que realiza el citado autor un análisis de la delimitación del IVA con los tres conceptos o hechos imposables que conforman el ITP y AJD, es decir, transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados¹⁷⁸. Podemos encontrar un amplio estudio de

¹⁷⁷ En «Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», op. cit. , pág. 163.

¹⁷⁸ VARONA ALABERN, J. E.: «IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible». ». REDF, núm. 65, enero-marzo 1990, pág. 42.

las diversas cuestiones que tratan las relaciones que presenta el IVA con el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD (v. gr., la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles exentos en IVA, las operaciones financieras, etc.).

En el citado trabajo analiza VARONA ALABERN las permutas de bienes, desde la consideración que dichas operaciones plantean para la doctrina italiana, haciendo constar la incidencia que presentan en los permutantes la sujeción a gravamen en la legislación italiana, como consecuencia de las relaciones jurídicas que se ponen de manifiesto, desde la óptica del IVA y desde la óptica del Impuesto del Registro.

Siguiendo al citado autor el artículo 11 del DPR, número 633, de 26 de octubre de 1972, regula el IVA italiano. Por su parte, el Impuesto del Registro similar al ITP y AJD español, se encuentra regulado en el DPR, número 131, de 26 de abril de 1986, que aprueba el Texto Único del Impuesto del Registro, que se presenta en medida fija (similar a nuestro Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados) y en medida proporcional (similar a nuestro Impuesto de TPO). El Impuesto del Registro de 1986, sustituye al anterior recogido en el DPR, número 634, de 26 de octubre de 1972.

El artículo 11 del DPR, número 633, de 26 de octubre de 1972, que regula el IVA italiano, establece VARONA, contempla expresamente el contrato de permuta, disponiendo que las cesiones de bienes y las prestaciones de servicios en contraposición de otras entregas de bienes o prestaciones de servicios, están sujetas al impuesto de forma separada e independiente. Por ello, como ha puesto de manifiesto la doctrina italiana, el legislador permite la aplicación de regímenes tributarios distintos a cada una de las dos relaciones jurídicas que contiene la permuta.

El problema surge cuando alguno de los contratantes es sujeto pasivo del IVA y el otro no. Planteándose la dificultad en la determinación de la base imponible, cuestión que ha suscitado diversas posturas en la doctrina y en la jurisprudencia italiana.

Esta problemática planteada, según VARONA que sigue a PASSARO, es resuelta por la doctrina y la jurisprudencia, mediante cinco posturas diferentes, que intentan resolver el problema planteado desde distintas posiciones, unas con mayor aceptación que otras, siendo la posición predominante: «aquella que considera de forma autónoma cada una de las entregas que contiene la permuta, con la consiguiente aplicación separada de cada impuesto a cada una de ellas. De esta forma, una estaría sujeta al IVA y la otra al Impuesto del Registro en medida proporcional (similar a nuestro Impuesto de TPO)».

Postura que según VARONA es confirmada por el artículo 40.2 del nuevo Impuesto del Registro, aprobado por el Texto Único del Impuesto del Registro, de 26 de abril de 1986, número 131.

De lo expuesto con anterioridad, podemos concluir que en la legislación italiana, al igual que ocurre en la legislación tributaria española, en materia de permutas de bienes, debemos de considerar que existen dos operaciones de entregas de bienes distintas, que van a tributar independientemente en función de la consideración que tengan cada uno de los permutantes, es decir, habrá que estar a la condición de la persona que realiza la entrega, si éste es empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, la entrega se encontrará sujeta a gravamen en el IVA. Si por el contrario la persona que realiza la entrega es un no empresario-particular, la entrega se encontrará sujeta a gravamen por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas. Siendo de aplicación a cada hecho imponible las normas que regulan las materias propias de cada impuesto al que van a quedar sometidos.

CAPÍTULO IV

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRANSMISION POR PARTICULARES A EMPRESARIOS DE OBJETOS DE ORO, PLATA, PLATINO Y JOYERÍA.

En el presente capítulo vamos a tener ocasión de exponer la doctrina mantenida, en relación con la transmisión por particulares de dicho tipo de bienes, por distintos Tribunales Superiores de Justicia, que mantienen criterios contrarios o contrapuestos en relación con la sujeción a gravamen en el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de dichas transmisiones. Toda vez que, consideramos, que es pacífica que dichas transmisiones no se encuentran sujetas a IVA, al no tener la consideración los transmitentes de empresarios.

Pero, la exposición contenida en el presente capítulo del trabajo, va más allá de la mera exposición de la doctrina mantenida por los Tribunales Superiores de Justicia de someter a gravamen por el ITP y AJD dichas transmisiones, o, de otras Sentencias de los citados Tribunales, en sentido contrario a la no sujeción a dicho impuesto. Creemos, que el mantenimiento de doctrinas contrapuestas va en contra del principio de seguridad jurídica que proclama nuestra Constitución y que criterios contrapuestos demandan la unificación de doctrina y/o, en su caso, de doctrina legal, sobre dicha tributación¹⁷⁹, por lo que creemos necesario y conveniente un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la sujeción a ITP y AJD de dichas transmisiones.

Evidentemente, hemos de comenzar el presente capítulo, refiriéndonos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996. En la Sentencia del Alto Tribunal, apreciamos que no existe un solo párrafo de la misma en el que se mencione el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, ni en la redacción actual del precepto, ni en la redacción anterior. Sin embargo, las Sentencias para unificación de la doctrina del Alto Tribunal, anteriormente comentadas, si establecen la sujeción al gravamen del ITP y AJD, de las transmisiones realizadas por particulares, de acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto.

Es verdad, que se menciona el hecho imponible del antiguo Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas y los preceptos que regulan la delimitación de ambos impuestos indirectos, desde la remota Ley 41/1964, de Reforma del Sistema Tributario, hasta el actual artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD. No obstante y de acuerdo con lo que hemos tenido ocasión de exponer, en el apartado correspondiente a la delimitación de ambos

¹⁷⁹ «En cuanto a la pretendida vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3) debe recordarse que, con arreglo a nuestra reiterada doctrina, la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados [...], así como la “expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho”». STC 37/2012, de 19 de marzo, (RTC\2012\37) F J 8.

impuestos, el artículo 7. 5 del T. R. del ITP y AJD, como ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos, nunca va a ser aplicable a las transmisiones efectuadas por particulares.

Hechos los comentarios anteriores, vamos a pasar a exponer la jurisprudencia y la doctrina administrativa que contemplan la transmisión por particulares a empresario s de objetos de oro. Como ya señalamos en la introducción del presente trabajo, la cuestión no es pacífica en los pronunciamientos llevados a cabo por los Tribunales Superiores de Justicia que se exponen a continuación.

Por el contrario, el criterio que mantiene la doctrina administrativa sobre dichas transmisiones si es unánime, en el sentido de considerar que la transmisión de objetos de oro, plata, platino y joyería por particulares a empresarios se encuentra sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

I. Doctrina jurisprudencial sobre la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

En el presente capítulo del trabajo de investigación, vamos a tener ocasión de exponer tres Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia sobre transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, todas ellas posteriores a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996. En dichas Sentencias podemos encontrar posiciones contrapuestas, las dos primeras Sentencias que pasamos exponer, siguiendo la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996, entienden que la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios no está sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, al ser el adquirente de los bienes un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial, y, consiguientemente, tampoco va a quedar sujeta a IVA, al ser el transmitente un particular y no un empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, quedando dicha transmisión, por ello, exonerada de tributación en nuestra imposición indirecta.

Por el contrario, vamos a exponer una Sentencia de TSJ de La Rioja, que entiende, que la citada transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial, está sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

1) Sentencia del TSJ de Andalucía de 8 de octubre de 1997.

La Sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 8 octubre 1997 (JT\1997\1458), estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAR Andalucía que resuelve sobre una liquidación del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales. La fundamentación del TEAR de Andalucía para considerar correcta la liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se contiene en la Sentencia, es del siguiente tenor literal: «Razona el TEARA que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sujeta a tributación las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas, declarando el punto 5 del art 7 del Texto Refundido del Impuesto no sujetas a esta modalidad impositiva las operaciones en cuestión cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, siendo así que en el presente caso la condición empresarial de los vendedores de los que el actor adquirió los metales usados en el ejercicio 1989, no ha quedado en modo alguno acreditada, y en tales circunstancias, la liquidación se encuentra correctamente practicada» F J primero y único de la Sentencia.

Estableciendo la Sentencia del TSJ de Andalucía, en el siguiente párrafo: «El Tribunal Supremo, en Sentencia de 18 enero 1996 (RJ 1996\2655), estimó el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia dictada por esta Sala el 29 junio 1990, ... , y revocó la sentencia, declarando, sustancialmente, que las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyas realizadas por un empresario dedicado a la compraventa de estas mercancías, no están sujetas al ITP y AJD, ... , interpretación ésta coincidente con la mantenida por el Ministerio de Economía y Hacienda» F J primero.

Y concluye el Tribunal Superior de Justicia: «La doctrina del Alto Tribunal, vinculante para esta Sala, nos obliga a cambiar y sustituir el criterio que hasta ahora manteníamos. Procede, a la vista de lo anterior, la estimación del recurso».

2) Sentencia del TSJ de Cataluña de 29 de junio de 2007.

En el mismo sentido que la Sentencia anterior del TSJ de Andalucía, se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección 1ª, en Sentencia núm. 742/2007 de 29 junio (JT\2007\1062), dicha Sentencia estima el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de 10-07-2003, relativa a la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de las operaciones de compraventa de artículos de joyería adquiridos a particulares durante los ejercicios 1996, 1997 y 1998. En dicha Sentencia prácticamente se te copian los argumentos mantenidos en la STS de 1996.

En la STSJ de Cataluña, podemos leer: «Las resoluciones impugnadas, por su parte, tras recoger sintéticamente el contenido de la sentencia transcrita (se refiere la STS de 1996), sostienen que, sin perjuicio de lo relevante del precedente, no constituye doctrina jurisprudencial y por tanto no vincula al TEARC, tras lo cual, exponen las razones por las que disienten del criterio sostenido por el Tribunal Supremo en dicha Sentencia. La argumentación que desarrolla dicho Tribunal, por el contrario, es casi literalmente la contenida en la Sentencia núm. 568/1998, de 23 de octubre (JT 1998, 1527), del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja». F J tercero.

De lo expuesto en ambas Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía y de Cataluña, parece desprenderse que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales de Andalucía y de Cataluña, entienden que las compras efectuadas por empresarios a particulares de los citados objetos de oro, se encuentran sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas. Sin embargo, la doctrina mantenida en las Sentencias de los TSJ expuestas, en base a la doctrina de la STS de 18 de enero de 1996, entienden que dichas transmisiones no están sujetas al ITP y AJD, concepto TPO.

3) Sentencia del TSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998.

En sentido contrario a la doctrina mantenida por las Sentencias de los TSJ expuestas anteriormente, se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja, en Sentencia núm. 568/1998 de 23 octubre (JT\1998\1527), que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR de La Rioja, desestimatoria, a su vez, de la reclamación relativa a la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de la autoliquidación presentada por dicho concepto y que traen causa de las compras a particulares de objetos de oro, plata y de joyería realizadas por don Ricardo A. P., cuya actividad empresarial es la de compraventa de tales objetos.

Es decir, don Ricardo A.P. autoliquidó e ingresó por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de las compras efectuadas a particulares de objetos de oro. Considerando la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996, don Ricardo A.P. solicitó del TEAR de La Rioja la impugnación de las autoliquidaciones presentadas y la devolución por ingresos indebidos de las cantidades ingresadas, siendo desestimada la reclamación económico-administrativa interpuesta, don Ricardo A.P. interpone recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de La Rioja.

La argumentación del demandante, no obstante haber presentado autoliquidación por el ITP y AJD, de no estar sujeta dicha compra efectuada a particulares al ITP y AJD, se fundamenta en la STS de 18 enero 1996. En este sentido, podemos leer en la STSJ de La Rioja: «Sostiene el demandante la no sujeción al referido impuesto de las entregas de aquellos bienes efectuadas por particulares a empresarios o profesionales dedicados al tráfico de los mismos sobre la inteligencia de que así se desprende de la disposición del artículo 7.5 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto (RCL 1993\2849), y así lo ha razonado la Sentencia de 18 enero 1996 (RJ 1996\2655) dictada en resolución de recurso de apelación por la Sala Tercera del Tribunal Supremo», primer párrafo del F J tercero.

No obstante lo argumentado por el demandante, y considerando el criterio que mantiene el Tribunal Supremo de no sujeción a ninguno de los dos Impuestos indirectos, la Sala del TSJ de La Rioja expone sus fundamentos, para la sujeción de las

compraventas mencionadas al ITP y AJD y consiguientemente la desestimación del recurso: «A igual conclusión se llega tras la valoración del precepto analizado si se lo pone en relación con el contexto o grupo normativo en el que se incardina. Como pone de relieve el señor Abogado del Estado, el sistema determina: primero, la sujeción al ITP de los negocios entre particulares, y a IVA, de los realizados por empresarios o profesionales, siendo el punto de conexión del hecho con el tributo la condición del transmitente; segundo, la no aplicación simultánea de los dos tributos a un mismo negocio o convención (artículos 4.4 y concordantes de la Ley del IVA y 7º del Texto Refundido de la Ley del ITP); y, tercero, la carga de toda convención sujeta con el impuesto correspondiente» F J quinto.

Para terminar concluyendo el citado F J quinto: «El entendimiento del precepto considerado en los términos pretendidos por la demanda conduciría, por añadidura, a la admisión de agujeros de tributación no justificados y contrarios al principio de generalidad, y aun al de igualdad del sistema tributario, consagrado en los artículos 31.1 de la Constitución (RCL 1978\2836 y ApNDL 2875) y 3 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243)».

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de La Rioja, no desconoce la STS de 18 de enero de 1996, sin embargo, y dada la libertad de jueces y tribunales, en el ejercicio de su función jurisdiccional que contempla la Constitución Española y el propio Tribunal Constitucional, entiende que las transmisiones de objetos de oro por particulares a empresarios, están sujetas al ITP y AJD. En este sentido, se pronuncia la Sentencia en los siguientes términos: «La Sala no desconoce la sentencia del Tribunal Supremo invocada y aportada por la parte actora, la cual ciertamente apoya la tesis que sustenta el recurso; pero, por relevante que sea tal precedente, al no constituir doctrina jurisprudencial, tampoco vincula a este Tribunal, el que, actuando con libertad de criterio, opta por la decisión que razonadamente reputa más ajustada a Derecho» F J sexto.

De la Sentencia del TSJ de La Rioja expuesta, podemos extraer, a nuestro entender, varias conclusiones:

En primer lugar, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, el criterio administrativo de los Tribunales Económico-Administrativos sobre la tributación de las transmisiones de bienes por particulares a empresarios, es unánime, en el sentido de considerarlas sujetas al ITP y AJD, concepto TPO.

En segundo lugar, como expone la Sala, al existir un solo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre las transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, al no constituir doctrina jurisprudencial¹⁸⁰, no vincula al Tribunal, entendiéndose éste que la decisión más razonadamente ajustada a derecho es la de considerar que dicha transmisión se encuentra sujeta al ITP y AJD.

¹⁸⁰ En contra, de lo que tuvimos ocasión de exponer, entendía del TSJ de Andalucía.

Ya hemos tenido ocasión de comprobar anteriormente, según lo expuesto en la STSJ de Andalucía, que a dicho Tribunal le vincula la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, no obstante la existencia de un solo pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo. Sin embargo, según lo expuesto en la STSJ de La Rioja a dicho Tribunal no le vincula la STS de 18 de enero de 1996, al existir un solo pronunciamiento por parte del Alto Tribunal.

En tercer lugar, ya la STSJ de La Rioja, dos años después de la STS de 18 de enero de 1996, señala que la falta de tributación de dichas transmisiones por particulares a empresarios, iría en contra de los principios de generalidad y de igualdad consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución Española, ya que se verían exoneradas de tributación en ambos impuestos indirectos.

Vista la jurisprudencia mantenida por distintos Tribunales Superiores de Justicia y considerando, como hemos tenido ocasión de exponer, que el ITP y AJD es un impuesto estatal cedido en su gestión y recaudación a las Comunidades Autónomas, la transmisión por particulares de los citados objetos de oro, va a tributar en unas Comunidades Autónomas y en otras no, sin perjuicio de lo expuesto en el anterior párrafo por el propio TSJ de La Rioja en relación con los principios constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución.

II. Doctrina administrativa sobre la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

Hemos visto que no existe unanimidad en la doctrina mantenida por los Tribunales Superiores de Justicia, sobre la tributación de las transmisiones de objetos de oro efectuadas por particulares a empresarios. Sin embargo, vamos a tener ocasión de comprobar, cual es el criterio que mantienen, sobre la tributación de dichas transmisiones, el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, y en este caso, tendremos ocasión de poder concluir, que existe unanimidad sobre la sujeción al gravamen por el ITP y AJD de dichas transmisiones.

1) Doctrina mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Aunque no hemos encontrado muchos pronunciamientos del TEAC sobre la transmisión por particulares de objetos de oro y otros metales a empresarios, consideramos importantes las Resoluciones que a continuación vamos a tener ocasión de exponer por dos motivos principalmente, en primer lugar porque la primera Resolución del TEAC es anterior a la STS de 18 de enero de 1996 y en base a la doctrina expuesta en dicha Sentencia, el TEAC podría haber cambiado el criterio de sujeción al ITP y AJD de la transmisión por particulares a empresarios de dichos bienes, como de hecho ocurrió con alguna Sentencia de los Tribunales Superiores de Justicia.

En segundo lugar, porque la Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014, no sólo no cambia la doctrina mantenida en la Resolución de 7 de noviembre de 1995, sino que la confirma, resolviendo un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

A) Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 1995.

En primer lugar vamos a exponer la Resolución del TEAC de 7 noviembre 1995 (JT\1995\1667). En ella se resuelve el recurso de alzada promovido contra una Resolución del TEAR de Canarias, como consecuencia de una liquidación practicada por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición realizada por un empresario, que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial, a un particular de metales preciosos. Siendo el objeto de la reclamación interpuesta, entre otras cuestiones, si la adquisición al particular de dichos objetos está sujeta al ITP y AJD.

En el considerando segundo de dicha Resolución el TEAC¹⁸¹, analiza la tributación en la imposición indirecta, como circulación de bienes, de la transmisión efectuada, desde la posición del transmitente del bien y analiza si éste tiene la consideración de empresario o profesional, o, por el contrario, se trata de un particular. Una vez delimitado que el transmitente es un particular, establece el Tribunal: «La operación hay pues que calificarla como transmisión onerosa por actos “inter vivos” de bienes que integran el patrimonio de las personas físicas, sin que dichas operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional».

¹⁸¹ Establece el considerando 2º de la Resolución: «En cuanto a la primera cuestión debatida, tratándose de gravámenes indirectos que gravan la circulación de los bienes para determinar la sujeción al impuesto que en cada caso corresponda se hace necesario enjuiciar la operación desde el punto de vista del transmitente y serán las circunstancias personales de éste las que permitan calificarle como empresario, profesional o particular. En el presente caso, se trata de un negocio de compraventa de joyas y metales preciosos, siendo necesario para el análisis del mismo, desdoblarlo en dos tipos de operaciones: de una parte están las enajenaciones que el reclamante efectúa a terceros del género que es propio de su empresa y que realiza en el seno de la actividad comercial, no planteándose ninguna problemática respecto de las mismas. De otra parte, se encuentran las adquisiciones que el comerciante realiza a particulares. Aunque para el interesado la adquisición de joyas a particulares sea un mecanismo propio y habitual de su negocio, como se ha dicho anteriormente, tratándose de considerar cuál es la imposición que recae sobre la circulación de los bienes, no hay que perder de vista que el análisis de la operación debe realizarse desde el punto de vista del transmitente. No planteando dudas la plena sujeción a este impuesto de las adquisiciones efectuadas es preciso dilucidar sobre quién recae la obligación económico-tributaria. En este sentido, el artículo 8 del mismo Cuerpo Legal establece que ser sujeto pasivo y estar obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere. En el caso concreto, es adquirente con independencia del destino que haya de darse al género comprado, el reclamante».

B) Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014.

En una Resolución recientísima, el TEAC ha vuelto a pronunciarse sobre las transmisiones por particulares de objetos usados de oro y otros metales a empresarios que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, mediante Resolución de 8 de abril de 2014, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por la DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCIA, como consecuencia de la interposición de un recurso contra la Resolución del TEAR de Andalucía de fecha 14 de septiembre de 2012.

Es importante, desde nuestra consideración, el análisis de la presente Resolución del TEAC por varios motivos:

En primer lugar, porque, no obstante la STS de 18 de enero de 1996, se ratifica el TEAC en el criterio mantenido en la Resolución anterior de 7 de noviembre de 1995, en el sentido de considerar la sujeción al ITP y AJD en función de la persona que realiza la entrega del bien, con independencia de la condición que tenga el adquirente de los bienes, cuestión ésta que se desprende de la propia normativa del Impuesto y que sin embargo, la STS no tiene en consideración.

En segundo lugar, viene a ratificar la posición que de forma reiterada mantiene la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, no sólo sobre las transmisiones de objetos de oro por particulares a empresarios, sino en general sobre las transmisiones de bienes (muebles o inmuebles) por particulares a empresarios, en el sentido de considerar dichas transmisiones sujetas al ITP y AJD concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

En tercer lugar, toda vez que dicha Resolución analiza las transmisiones de bienes en los dos impuestos que conforman nuestra imposición indirecta, tanto desde la consideración del presupuesto de hecho del IVA, al que queda claramente no sujeto por no tener el transmitente la consideración de empresario, como desde la consideración de que el presupuesto de hecho se encuentre sujeto al ITP y AJD, al ser el transmitente de los bienes un particular.

En cuarto lugar, cuestión muy importante, desde nuestra consideración, en la citada Resolución entra a analizar varias cuestiones que se plantean en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, aunque no todas, en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, cuestión ésta, en la que los distintos pronunciamientos que conocemos de Tribunales Superiores de Justicia que siguen la doctrina del Alto Tribunal en la transmisión por particulares de objetos de oro, las Sentencias de los TSJ se limitan a transcribir la STS, sin entrar en el análisis del fondo de las cuestiones planteadas.

Por último, toda vez que la Resolución del TEAC resuelve un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, vinculando por ello, de acuerdo con el artículo 242.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los Tribunales Económico-Administrativos y a las Administraciones tributarias del Estado y de las

Comunidades Autónomas, la doctrina administrativa que mantiene el TEAC sobre la tributación de la transmisión de los objetos de oro por particulares a empresarios es clara y unánime al considerar que dicha transmisión se encuentran sujetas al ITP y AJD, concepto TPO.

Realizadas estas observaciones, que creemos necesarias, es el momento de analizar la Resolución que nos ocupa. Comienza el Tribunal estableciendo la delimitación entre ambos impuestos indirectos, el IVA y el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas. Parte la Resolución, cuestión que ya ha sido expuesta en el presente trabajo, del carácter subsidiario y complementario del ITP y AJD con relación al IVA, dada la primacía del derecho comunitario¹⁸², y considerando que el análisis de la tributación de las transmisiones de bienes debe comenzar a realizarse desde la consideración del IVA y descartado la aplicación del citado impuesto, debe ser analizada dicha transmisión de bienes desde la consideración del ITP y AJD.

Una vez definidos los hechos imponible de ambos impuestos, establece la Resolución que los conceptos de entrega de bienes en el IVA y en el ITP y AJD difieren en cuanto al alcance, pero coinciden en la perspectiva desde la que se deben contemplar e interpretar, llegando la Resolución a una de las cuestiones que consideramos esenciales en el presente trabajo y que venimos manteniendo a lo largo del mismo: «Ambos hechos imponibles parten de quien tiene el poder de disposición, enajenándolo, cediéndolo o dejando la cosa o el derecho a otro. 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, todo ello basado 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 (artículos 96 de la Constitución y 3 del Código Civil)» FJ 3.

Es por ello que, el TEAC, de acuerdo con la normativa que regula los hechos imponibles de ambos impuestos, centra la atención en la persona que realiza la transmisión de los bienes y de esta forma poder determinar la sujeción a IVA o a ITP y AJD, sin que para nada influya en la realización del hecho imponible la condición de la persona que adquiere el bien.

Tras analizar el TEAC el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD y referirse a la incompatibilidad entre el IVA y el ITP y AJD, de todas aquellas operaciones realizadas por empresarios o profesionales, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, entiende el TEAC que la transmisión por particulares a empresarios de objeto de oro, queda dentro del ámbito del ITP y AJD, concepto TPO, estableciendo en éste sentido: «En el caso aquí contemplado, que origina el criterio puesto en entredicho, la compra de oro, plata y joyería y el comercio de oro, la condición de particular del

¹⁸² «Este carácter subsidiario y complementario 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» FJ 3.

transmitente prima a la hora de determinar la sujeción al IVA y descartada ésta, por no sujeta, por no reunir el transmitente la condición de empresario, la operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad» FJ 3.

Pues bien, alcanzado este momento de la Resolución, deberíamos preguntarnos ¿Qué consideración hace el TEAC en relación con la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de enero de 1996, objeto del presente trabajo?.

Señala la Resolución del TEAC que no desconoce la STS de 18 de enero de 1996 y que su conclusión no se puede sostener ya, teniendo en cuenta la normativa y la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA y establece: «Consecuentemente, este Tribunal Central, a la vista de la normativa aplicable, considera no ajustada a derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque éstos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad, por cuanto esta interpretación no responde a la regla de delimitación IVA-TPO que ha fijado nuestro legislador, parte indubitadamente de la condición del transmitente como empresario o no, siendo la condición del adquirente irrelevante para determinar la sujeción a TPO» FJ 3.

Estableciendo el TEAC que el análisis de la operación debe realizarse desde la consideración del transmitente, confirmándose, en este sentido, por la definición que del hecho imponible se contiene en los artículos 1º. a) y 4º.1 y 2. a) y b) de la Ley 37/1992.

Dicho criterio administrativo, mantenido por el TEAC, se confirma en Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (sentencia de 1 de junio de 2010, Rec. nº 278/2007) y del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja (sentencia de 23 de octubre de 1998, Rec. nº 759/1997).

Fijando la Resolución del TEAC el siguiente criterio: «En el caso de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, al no tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta y no exenta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas».

- a) Comentario crítico de la Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014 en relación con la doctrina mantenida por la STS de 18 de enero de 1996.

Comienza analizando la Resolución del TEAC la sujeción de la transmisión del bien, desde la consideración de la persona que realiza la entrega del mismo, estableciendo la sujeción a IVA de aquellas transmisiones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, invocando el concepto de

empresario que establece la Ley de IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de su norma reguladora.

Igualmente, señala el gravamen que establece el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD en relación con la transmisión de bienes que regula el citado precepto.

Una vez establecidos los presupuestos de hecho de ambos impuestos, la Resolución del TEAC recoge la delimitación de ambos impuestos que establece el artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD y comprobado que la transmisión llevada a cabo no se encuentra sujeta a IVA, por no ser el transmitente empresario, deviene en aplicación el ITP y AJD, al ser el transmitente un particular; es decir, la Resolución del TEAC sigue el criterio ya expuesto, no sólo por la doctrina administrativa y la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, sino también por el Tribunal Supremo de que hay que estar a la condición del transmitente.

Llegados a este estadio de cosas, la Resolución del TEAC establece con total claridad, que la norma reguladora del ITP y AJD establece como obligado al pago del impuesto, el adquirente de los bienes, sin establecer distinción en éste entre empresario o particular. En este sentido podemos leer en la Resolución: «La operación queda dentro del ámbito de TPO, aunque el adquirente sea empresario y la compra la realice en el ejercicio de su actividad». Cuestión ésta que es radicalmente contraria a la doctrina mantenida por el TS en su Sentencia de 18 de enero de 1996.

Y concluye la Resolución del TEAC, como anteriormente se ha expuesto: «Consecuentemente, este Tribunal Central, a la vista de la normativa aplicable, considera no ajustada a derecho la interpretación extensiva de la no sujeción a TPO de operaciones realizadas por particulares con empresarios aunque éstos últimos lo hagan en el ejercicio de su actividad».

b) Carácter subsidiario del ITP y AJD en relación con el IVA.

Una vez fijado por el TEAC el criterio administrativo, en relación con la transmisión de bienes por particulares a empresarios, creemos conveniente traer a colación algunas cuestiones importantes para el presente trabajo, que se mencionan en la citada Resolución.

Establece el TEAC: «Este carácter subsidiario y complementario 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» FJ segundo.

Pues bien, tendremos ocasión de exponer en otro capítulo del presente trabajo de investigación, como la jurisprudencia comunitaria entiende que el ITP y AJD, no es un impuesto que recae sobre el volumen de negocios y que no interfiere en la aplicación

del IVA, pudiendo coexistir ambos impuestos en los distintos Estados miembros, si bien un mismo presupuesto de hecho no puede ser doblemente gravado por IVA y por TPO (art. 7.5 T. R. ITP y AJD), lo cual no excluye que existan hechos imposables que al no ser realizados por empresarios o profesionales, queden gravados por otro impuesto indirecto. Cuestión ésta que la STS de 18 de enero de 1996, se pronuncia en sentido contrario al establecer: «La idea esencial 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». FJ segundo.

Por lo anteriormente expuesto, entendemos que la doctrina administrativa que fija el TEAC, se pronuncia en el mismo sentido que la expuesta por el TS en Sentencia de 16 de diciembre de 2011, en relación con la transmisión de bienes por particulares a empresarios que actúen en el ejercicio de la actividad empresarial, al establecer que hay que estar a la condición de la persona que realiza la entrega del bien, con independencia de la condición del adquirente y se aparta de la doctrina mantenida por la STS de 18 de enero de 1996 en relación con dichas transmisiones.

Por último, vamos a comentar el criterio administrativo que mantiene la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, sobre las transmisiones de oro y otros metales efectuadas por particulares a empresarios, que las van a destinar a su actividad empresarial.

2) Doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos.

Ha tenido ocasión de pronunciarse la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en diversas consultas planteadas al citado Órgano directivo sobre la tributación de la transmisión por particulares a empresarios de objetos de oro y otros metales. A continuación, vamos a tener ocasión de exponer cuál es el criterio mantenido en relación con las consultas planteadas.

A) Consulta Núm. V1066-11 de fecha 26/04/2011, los hechos que se describen son:

«La entidad consultante se dedica al comercio al por menor de artículos de joyería. Entre las operaciones que efectúa se encuentra la compra de oro y metales preciosos a particulares». Se plantea al citado Órgano directivo la siguiente cuestión: «Si se trata de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el tipo impositivo al que tributa».

La contestación de la D. G. T., en respuesta a la consulta planteada, comienza analizando lo dispuesto en el artículo 7 apartados 1 y 5 del T. R. del ITP y AJD, en este sentido establece: «Resulta claro que el legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente. Si

hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional, lo hubiese señalado expresamente, y, en este sentido, el artículo 7.5 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) permite distinguir dos tipos de transmisiones: las realizadas por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPAJD, y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base al artículo 7.1».

Una vez delimitado el presupuesto de hecho en el ITP y AJD, analiza el hecho imponible en el IVA, siempre atendiendo a la persona que realiza la entrega del bien y nunca desde la consideración del adquirente del bien. En este sentido, podemos leer en la consulta: «La delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y ITPAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente. Habrá que determinar en cada caso concreto si el transmitente de un bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA. En tal caso, se aplicarán las reglas de este impuesto, de modo que es sujeto pasivo el empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios sujeta debiendo necesariamente repercutir el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada que queda obligado a soportarlo todo ello conforme a lo establecido en los artículos 84 y 88 de la Ley 37/1992. Resulta a estos efectos indiferente que el adquirente ostente la condición de particular o bien de empresario o profesional».

Y concluye la D. G. T. en el siguiente sentido: «En definitiva, la delimitación entre estos dos tributos se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho, de modo que según sea particular o empresario-profesional, sus transmisiones quedarán sujetas al ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable a la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos».

Estableciendo por último la D. G. T. el tipo impositivo que corresponde a la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.

B) Consulta Núm. V0819-12 de fecha 18/04/2012, los hechos que se describen son:

«La consultante es gerente de un negocio de compraventa de oro cuya actividad consiste en la compra de objetos y joyas de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista». Planteando al Órgano directivo la siguiente cuestión: «Si están sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares por parte de un empresario o estarían no sujetas por tratarse de transmisiones realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional».

La contestación que proporciona la D. G. T. una vez analizado lo dispuesto en los artículos 7 apartados 1. A) y 5 y el artículo 8.a) del T. R. del ITP y AJD, es la siguiente: «Por tanto, la transmisión de objetos y joyas de oro realizadas por particulares constituye una operación sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD con independencia de cual sea la naturaleza del adquirente, ya sea otro particular o un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad».

C) Consulta Núm. V2131-12 de fecha 07/11/2012, los hechos que se describen son:

«El consultante va a causar alta como empresario dedicado a la compraventa de oro». Planteándose al citado Órgano directivo la siguiente cuestión: «Si están sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares por parte de un empresario o estarían no sujetas por tratarse de transmisiones realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional».

La presente consulta y posterior contestación de la D. G. T. del Ministerio de Hacienda, se realiza prácticamente en los mismos términos que la anterior.

D) Consulta Núm. V1464-14 de fecha 03/06/2014, los hechos que se describen son:

«La entidad consultante se dedica a la compraventa de artículos de joyería, metales preciosos, metales comunes chapados, así como fabricación de piezas y accesorios de joyería, adquiriendo muchas veces artículos de joyería a particulares». Planteándose al citado Órgano directivo la siguiente cuestión: «Si la adquisición a particulares está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

La contestación de la D. G. T. a la cuestión planteada en la consulta, es bastante completa, pues no solamente responde a las cuestiones planteadas en la misma, sino que también el citado Órgano directivo proporciona una completa respuesta a cuestiones que se derivan directamente de la realización del hecho imponible, como son el sujeto pasivo y el tipo de gravamen a aplicar en la operación, así como, a la delimitación del IVA y del ITP y AJD, en función de la persona que realiza la transmisión del bien o derecho.

Tras exponer la consulta lo dispuesto en el artículo 7 del T. R. del ITP y AJD en sus apartados 1 y 5, establece la D. G. T.: «Resulta claro que el legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente. Si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional, lo hubiese señalado expresamente. Debe destacarse que cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente, y, en este sentido el artículo 7.5 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) permite

distinguir dos tipos de transmisiones: Las realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPAJD, y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base al artículo 7.1».

Para más adelante, establecer la contestación que lleva a cabo la D. G. T. en relación con la transmisión de bienes llevada a cabo por particulares y sobre la condición del adquirente: «Resulta claro que el legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente. Si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional, lo hubiese señalado expresamente. Debe destacarse que cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente, y, en este sentido el artículo 7.5 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) permite distinguir dos tipos de transmisiones: Las realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPAJD, y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base al artículo 7.1».

Por ello, la primera cuestión consiste en determinar quién realiza la transmisión, pues como venimos exponiendo a lo largo del presente trabajo, si el transmitente es un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, deviene en aplicación los artículos 4 y 8 de la Ley 37/1992 que junto al artículo 7.5 del T. R. ITP y AJD, excluye la sujeción de la transmisión a este último impuesto, dada la preeminencia del IVA.

En este sentido, podemos leer en la contestación que proporciona la D. G. T.: «La delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y ITPAJD debe realizarse atendiendo exclusivamente a la condición del transmitente. Habrá que determinar en cada caso concreto si el transmitente de in bien o derecho ostenta la condición de empresario o profesional y si dicha transmisión se ha realizado en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Si concurren ambos requisitos, de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 37/1992, la operación quedará sujeta al IVA».

Una vez analizada que la entrega de bienes la realiza un particular y que nos encontramos fuera del ámbito de aplicación del IVA, realiza la D. G. T. un análisis del obligado al pago del impuesto, que es el adquirente de los bienes transmitidos, de acuerdo con el artículo 8.a) del T. R. del ITP y AJD, y a diferencia de lo que establece la STS de 18 de enero de 1996, desde nuestra consideración, sin apoyo legal que lo sustente, establece la D. G. T. lo siguiente: «No resulta admisible el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPAJD. Por el contrario, dichas normas sostienen claramente un criterio bien distinto».

Siendo la conclusión de la consulta del siguiente tenor literal: «Si la transmisión onerosa se ha efectuado por un particular, quedará sujeta al ITPAJD, con independencia

de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último».

E) Conclusiones que se desprenden de la doctrina expuesta por la Dirección General de Tributos en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

Sólo hemos expuesto cuatro consultas planteadas a la D. G. T. del Ministerio de Hacienda, en relación con transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, aunque existen varias más de 2010 y 2011.

Aunque las contestaciones son muy similares, con pequeños matices, unas de otras, creemos conveniente mencionar, desde nuestra consideración, algunas cuestiones que creemos coinciden con los postulados mantenidos en el presente trabajo:

En primer lugar, es necesario delimitar ante una transmisión de bienes, si el transmitente es un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial. Es por ello que, de acuerdo con los artículos 4. Cuatro de la Ley de IVA y 7.5 del T. R. del ITP y AJD, un mismo hecho imponible no puede quedar sujeto a dos impuestos distintos. Por ello, hay que delimitar si nos encontramos ante la entrega de un bien por un empresario o ante la entrega de un bien por un particular.

En segundo lugar, comprobado que el transmitente del bien no es empresario o que no está actuando en dicha entrega en el ejercicio de su actividad empresarial y una vez comprobado que se dan los requisitos del artículo 7.1.A) del T.R. del ITP y AJD, nos encontramos en el presupuesto de hecho del citado impuesto.

En tercer lugar, y quizás más importante, la norma del impuesto establece que queda obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, el adquirente de los bienes, sin que tal precepto establezca distinción alguna en relación con dicho adquirente, estableciendo en este sentido la Dirección General de Tributos: **«Resulta claro que el legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente. Si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional, lo hubiese señalado expresamente. Debe destacarse que cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente».**

De la doctrina administrativa expuesta, mantenida por la D. G. T. en numerosas contestaciones a consultas tributarias planteadas a dicho Órgano directivo, y de forma reiterada, entendemos, desde nuestra consideración, que la transmisión por particulares a empresarios de objetos de oro y otros metales se encuentra sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas. En este sentido hay que recordar que de acuerdo con el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, establece los efectos

vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos¹⁸³.

En el mismo sentido, se pronuncia la doctrina administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre la transmisión de dichos bienes muebles por particulares a empresarios.

¹⁸³ Igualmente establece el citado artículo 89 de la L. G. T.: «Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta».

CAPITULO V

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA SOBRE LA TRANSMISION DE VEHÍCULOS USADOS Y EMBARCACIONES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS.

Dentro del amplio campo de las relaciones jurídico-privadas de transmisiones de bienes que estamos exponiendo en el presente trabajo de investigación y de su tributación en la imposición indirecta, creemos conveniente exponer, junto a la transmisión de objetos de oro, plata, platino y joyería, las transmisiones de vehículos usados y embarcaciones realizadas por particulares a empresarios, habiéndose pronunciado sobre la tributación de estos bienes muebles, tanto los Tribunales Superiores de Justicia como la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, toda vez que nos encontramos ante la transmisión de bienes muebles por particulares a empresarios, que tanto la normativa del impuesto, como la jurisprudencia y doctrina que tendremos ocasión de exponer, considera sujeta a ITP y AJD la transmisión de dicho tipo de bienes muebles.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley del IVA, para que se produzca la sujeción al gravamen del citado Impuesto del citado Impuesto, el transmitente del vehículo o de la embarcación tiene que ser empresario o profesional, tener el bien afecto a una actividad empresarial o profesional y cuando realice la entrega actuar en el ámbito de la citada actividad empresarial o profesional.

Pues bien, considerando que el transmitente del bien es un particular o un empresario que actúe al margen de su actividad empresarial, la entrega del citado bien no va a estar sujeta a IVA.

En el presente apartado del trabajo, vamos a tener ocasión de comprobar el pronunciamiento de varios Tribunales Superiores de Justicia y el criterio administrativo mantenido por la Dirección General de Tributos sobre la sujeción a gravamen de la transmisión de estos bienes muebles, por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del Texto Refundido del Impuesto.

Una vez expuestas las Sentencias y las consultas de la Dirección General de Tributos, analizaremos dichas transmisiones desde la perspectiva de la exención que contempla el artículo 45. I. B) apartado 17 del T. R. del ITP y AJD para las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico, cuando el adquirente sea empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los citados vehículos y los adquiera para su reventa.

I. Doctrina jurisprudencial sobre la transmisión de vehículos usados y embarcaciones por particulares a empresarios.

La exposición de las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, que a continuación vamos a comentar, lo van a ser por orden decreciente de fechas y en ellas vamos a tener ocasión de comprobar la sujeción al gravamen por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como transmisión de bienes muebles llevados a cabo por no empresario-particulares.

- 1) Transmisión de vehículo por particular a empresario. STSJ de Madrid de 24 de noviembre de 2011.

Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª, núm. 962/2011 de 24 de noviembre (JUR\2012\197709), que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR de Madrid de 20 de junio de 2008 que desestima la reclamación económico-administrativa contra la liquidación girada por el ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

En el F J segundo constan los hechos que traen causa de la resolución impugnada y que se describen a continuación:

- a) Con fecha 14 de febrero de 2002 fue presentada ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid contrato privado de compraventa mediante el cual la sociedad ESPRONCEDA MOTOR SL adquiriría el automóvil usado que se describe por un precio de 97.964,97.- euros.
- b) Se acompañaba modelo 620 de autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la que, sin embargo, no se ingresaba cantidad alegando exención, por ser el adquirente una sociedad dedicada a la compra-venta de vehículos usados.
- c) El 13 de diciembre de 2005 la Oficina Liquidadora notificó a la sociedad compradora requerimiento para que justificase la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, para la compraventa mencionada, sin que el mismo fuese atendido.
- d) El 6 de octubre de 2006 se notifica propuesta de liquidación y trámite de audiencia, presentando la sociedad ahora reclamante, escrito de alegaciones, en el que expone ser comprador y vendedor habitual de automóviles usados lo que, justifica aportando el recibo del Impuesto sobre Actividades Económicas correspondiente a parte del año 2005.
- e) Contra la mencionada liquidación se interpone reclamación económico-administrativa el día 14 de febrero de 2007 alegando que ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación al haber transcurrido más de cuatro

años entre la presentación de la declaración tributaria y la notificación de la propuesta de liquidación, sin que entre ambas exista actuación alguna de la administración que haya interrumpido dicha prescripción.

De los hechos expuestos en el presente fundamento jurídico se desprende que se ha producido la transmisión de un vehículo por un particular o por un empresario que no está actuando como tal, siendo el adquirente del citado vehículo una entidad mercantil que se dedica a la compraventa de vehículos, luego desde la consideración del IVA la entidad mercantil adquirente, tiene la consideración de empresario.

Sin embargo la entidad mercantil adquirente presenta, como consecuencia de dicha compraventa, autoliquidación por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, aunque en la citada autoliquidación invoca la exención del artículo 45. I. B apartado 17 (exención de los vehículos usados cuando los adquiera un empresario para su posterior reventa) y por ello la autoliquidación se presenta sin ingreso.

Estableciendo la citada Sentencia, entre otras cuestiones, para rechazar la prescripción invocada, que al no ser objeto de estudio en el presente trabajo no nos vamos a detener mucho en ella, lo siguiente: «Para fijar el día inicial del plazo de 4 años se ha de estar a lo dispuesto en el artículo 102 del Reglamento del ITP y AJD, ... , según el cual el plazo para la presentación de las declaraciones-liquidaciones, junto con el documento será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato. Sin embargo este plazo no puede marcar en el presente caso el día inicial para el cómputo de la prescripción dado que hay que tener en cuenta la exención provisional durante un año prevista para este tipo de liquidaciones cuando el obligado es un comerciante dedicado a la compra-venta de vehículos a motor» FD cuarto.

Para seguidamente seguir estableciéndola Sentencia: «En atención a ello, la sala entiende que, en estos casos, el plazo de prescripción no empieza a contar para la Administración, sino desde cuando cesa el plazo de provisionalidad, es decir, un año desde que se concede la exención.

Por ello, habiéndose presentado la autoliquidación en fecha 14 de febrero de 2002, el plazo prescriptorio comenzará a contar transcurrido un año, esto es, el día 14 de febrero de 2003.

Pero el plazo de prescripción fue interrumpido por el requerimiento efectuado por la Administración al interesado para que acreditara tener derecho a la exención, que tuvo lugar el 13 de diciembre de 2005.

Es decir, se ha de rechazar la alegación de prescripción». FD cuarto.

Concluyendo por último: «Menor conflictividad, si cabe, conlleva el fondo del asunto pues es lo cierto que el interesado no consta que haya cumplido con la obligación que le impone el art. 45. B. 17 del Texto Refundido cuando dispone que “la exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá

justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición”.

El interesado no ha acreditado tal extremo, limitándose a presentar un recibo de IAE correspondiente a parte del año 2005 que no acredita, obviamente, la enajenación del vehículo, ni siquiera que se dedicara a esa actividad en el 2002, año de la adquisición del vehículo. Por todo lo cual se ha de desestimar el presente recurso» F J quinto.

Con independencia del motivo de prescripción alegado en la Sentencia que acabamos de exponer, ésta viene a ratificar, lo que ya confirmó el TEAR de Madrid, la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de la adquisición por una entidad mercantil-empresario a efectos del IVA de un bien mueble (el vehículo) a un particular o a un empresario que actúa al margen de su actividad empresarial o profesional.

2) Transmisión de vehículo por particular a empresario. STSJ de Asturias de 12 de septiembre de 2006.

Sentencia del TSJ de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, núm. 156/2006 de 12 de septiembre (JUR\2006\258225), que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAR de Asturias que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación practicada por la Consejería de Hacienda del Principado de Asturias por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, por entender que el vehículo no ha sido destinado a su reventa, ya que fue vendido a un desguace.

Aunque el fondo de la cuestión a resolver por el STSJ de Asturias, en el presente recurso, es si procede o no la aplicación de la exención prevista en el artículo 45. I. B. apartado 17) del T. R. del ITP y AJD, nos encontramos ante la transmisión de un vehículo usado que se ha sujetado a gravamen en el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, aunque se ha invocado la exención prevista en el precepto anteriormente mencionado, es decir, se ha argumentado por el recurrente que el vehículo se había adquirido para su posterior reventa.

La Sentencia, se pronuncia, entre otras cuestiones, en los siguientes términos: «Entiende la resolución impugnada que no se cumplieron los requisitos legalmente establecidos, por cuanto al haberse vendido a un desguace, tal operación implícitamente conlleva el que no se haya adquirido con la finalidad de su transmisión posterior; interpretación ésta concordante con la realizada por la Administración liquidadora, ... , en la cual entiende que para ser titular del beneficio fiscal, debe concurrir ineludiblemente el requisito de haberse efectuado la reventa a un particular que lo destine a circular por carretera». F J primero.

Y concluye el Tribunal en el siguiente sentido: «Tales interpretaciones no solo no tienen amparo legal alguno, sino que van contra el propio sentido y finalidad de la

norma que interpretan, ... , ya que la ulterior transmisión no es más que un medio objetivo de acreditar que el vehículo efectivamente se adquirió con esa finalidad y no para el uso propio; luego si por no haberse podido vender a un particular en condiciones más beneficiosas, se transmitió a un desguace por tener un valor venal ya inapreciable en el mercado, no hay razón alguna para excluir la operación inicial de compra de la exención del impuesto, por lo cual procede la estimación de la demanda presentada».

3) Transmisión de embarcación por particular a empresario. STSJ de Cataluña de 28 de junio de 2005.

Sentencia del TSJ de Cataluña, sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, núm. 746/2005 de 28 de junio (JT\2006\1224), que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil Hermanos Berga, SA, contra la Resolución del TEAR de Cataluña que desestimó la reclamación económico-administrativa, como consecuencia de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, por la adquisición llevada a cabo por la citada entidad mercantil de una embarcación para dedicarla a la reventa y que adquirió de un particular.

Consta en la citada Sentencia, entre otras cuestiones: «La demanda razona acerca de la sujeción de dicha operación al Régimen especial de Bienes Usados de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 t RCL 1993, 401), del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 135), apuntando que tal operación no está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». F J segundo.

Para a continuación pronunciarse la Sentencia en los siguientes términos: «Esta cuestión, ha sido objeto de respuesta en las Sentencias de la Sección Cuarta de esta Sala, de fechas 11 de junio (PROV 2004, 216494) y 19 de julio de 2004 (JT 2004, 1141), a cuyos fundamentos hemos de remitirnos, de acuerdo con los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina, y en las que se llega a la conclusión de que en modo alguno puede prosperar la pretensión de la demandante por los siguientes motivos». F J segundo.

Analiza la Sentencia el artículo 4 de la Ley 37/1992 y el artículo 84 de la citada Ley, para poder comprobar si dicha operación se encuentra sujeta al IVA y más adelante señala: «Lo que ha sido objeto de gravamen es un acto de venta de una embarcación usada por un particular a una sociedad mercantil y no al contrario».

Y concluye la Sentencia con los siguientes párrafos: «En consecuencia, la venta en cuestión de dicha embarcación del particular a la sociedad mercantil no aparece gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Debemos ahora examinar si resulta gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales» F J segundo.

Una vez constatada la sujeción al ITP y AJD, el F J tercero y último de la citada Sentencia, se centra en determinar si a la transmisión de embarcaciones le es de aplicación la exención que el T. R. del ITP y AJD contempla para las transmisiones de vehículos usados, estableciendo el citado fundamento: «La norma tributaria, no obstante no nos define el concepto de vehículo».

Y concluye: «En consecuencia, nos encontramos con un término que no tiene una acepción única ni siquiera en las normas fiscales, pero también podemos ver que en su acepción técnica es más restrictivo el significado asimilando los vehículos a los terrestres, por lo que éste Tribunal entiende que ésta acepción es la que debe prevalecer, ya que nos hallamos ante una norma que concede unos beneficios fiscales, la exención de un impuesto, que debe ser objeto de interpretación restrictiva, máxime cuando ninguna orientación nos dio el legislador de 1990 sobre la necesidad de que la modificación tenía la finalidad de favorecer a otros sectores económicos además de la industria del automóvil (la industria náutica o aeronáutica, etc.)».

La presente Sentencia del TSJ de Cataluña, analiza la transmisión de un bien mueble (una embarcación) efectuada por un particular a una entidad mercantil que se dedica al reventa de dichos bienes y que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley del IVA tiene la consideración de empresario a efectos del citado Impuesto.

Pues bien, el citado Tribunal mediante doctrina reiterada, según se hace constar en la Sentencia, mantiene que dicha transmisión está sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, confirmando la Resolución del TEAR de Cataluña y la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora y rechazando la aplicación de la exención que el T. R. del ITP y AJD contempla para la transmisión de vehículos usados, cuando el adquirente de dichos bienes los adquiera para su posterior transmisión en el período de un año.

En idénticos términos se pronuncia la STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núm. 827/2004 de 19 de julio (JT\2004\1141), que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil Náutica Cambrils, SA, contra la Resolución del TEAR de Cataluña que desestimó la reclamación económico-administrativa, como consecuencia de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, por la adquisición llevada a cabo por la citada entidad mercantil de una embarcación para dedicarla a la reventa y que adquirió de un particular.

Hemos tenido ocasión de comprobar la doctrina que mantienen los Tribunales Superiores de Justicia, sobre las transmisiones efectuadas por particulares de vehículos y embarcaciones a empresarios que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, entendiendo los citados Tribunales, al igual que lo hacen los Tribunales Regionales Económico-Administrativos, que las transmisiones de los citados bienes muebles efectuadas por particulares o empresarios que no actúen en el ejercicio de su actividad empresarial, están sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

Sin perjuicio, de que determinadas transmisiones de vehículos usados van a quedar exentas del Impuesto, en aquellos casos en los que no se reúnen los requisitos para la exención, o en aquellos otros (v. gr., de transmisión de embarcaciones) que no se ven amparados por la exención, las transmisiones efectuadas por particulares a empresarios que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial, van a quedar sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

En este sentido, hay que recordar que los supuestos de exención forman parte del hecho imponible fijado por el legislador, si bien no surge la obligación tributaria principal, por ello, para que nos encontremos ante la exención de la transmisión de un vehículo por un particular a un empresario revendedor de dichos vehículos y sea de aplicación la exención prevista en el artículo 45.I.B. 17) del T. R. del ITP y AJD, previamente dicha transmisión ha de estar sujeta al citado tributo como transmisión patrimonial onerosa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.1.A) del citado TR del ITP y AJD.

Sobre los supuestos de exención, podemos leer en la obra de LOZANO SERRANO en relación con la distinción entre no sujeción y exención: «Así, en tanto en la exención se realiza el hecho imponible, siendo precisa una segunda norma -la de exención- que anule los efectos habituales de su verificación, en los supuestos de no sujeción no hay realización del hecho imponible»¹⁸⁴. Por ello, debemos concluir que la transmisión de vehículos por particulares a empresarios, no obstante la exención de dicha transmisión con los requisitos previstos en el precepto que regula dicha exención, es una operación sujeta a ITP y AJD

De la doctrina anteriormente expuesta por las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, podemos concluir que las transmisiones de bienes muebles (vehículos y embarcaciones) realizadas por particulares a empresarios están sujetas al ITP y AJD concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Es necesario recordar, que las Sentencias anteriormente comentadas de los Tribunales Superiores de Justicia, sobre la transmisión de bienes muebles efectuadas por particulares a empresarios, son posteriores a la STS de 18 de enero de 1996 (RJ\1996\2655) y en ninguna de las Sentencias expuestas, se ha invocado que los empresarios adquirentes están actuando en el ejercicio de su actividad empresarial y en base a ello, dicha transmisión no se encuentra sujeta al ITP y AJD, ni evidentemente tampoco puede estar sujeta a gravamen en el IVA, toda vez que los transmitentes no son empresarios.

La doctrina contenida en la Sentencias de los TSJ expuestas, viene a confirmar que la transmisión de bienes muebles en general, y de vehículos y embarcaciones en particular, por particulares a empresarios, son operaciones sujetas al ITP y AJD, concepto TPO.

¹⁸⁴ LOZANO SERRANO, C.: «Exenciones tributarias y derechos adquiridos». Ed. Tecnos, 1988, pág. 22.

Siendo, los adquirentes de los bienes empresarios que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial. No obstante, la existencia de la STS de 18 de enero de 1996.

II. Doctrina administrativa sobre la transmisión de vehículos usados y embarcaciones por particulares a empresarios.

Una vez expuesto el criterio jurisprudencial en relación con la transmisión de vehículos y de embarcaciones por particulares a empresarios, vamos a tener ocasión de comprobar el criterio que mantiene la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, sobre la transmisión de estos bienes muebles.

1) Transmisión de embarcación por particular. Consulta Núm. V2327-09 de fecha 19/10/2009.

En la consulta Núm. V2327-09 de fecha 19/10/2009, la entidad consultante adquiere embarcaciones usadas de particulares y sociedades que no han deducido el IVA por la aplicación de la exención técnica del artículo 20.uno.25º de la Ley 37/1992. Se plantea al Órgano directivo la siguiente cuestión: «Posibilidad de aplicar el Régimen de bienes usados a la reventa de las embarcaciones adquiridas por la consultante».

Estableciendo, entre otras cuestiones, la D. G. de Tributos en su contestación: «Las entregas de las embarcaciones señaladas, se aplique el régimen especial del impuesto o el régimen general, no estarán sujetas a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, la adquisición de las embarcaciones efectuadas a quien no tenga la condición de empresario o profesional, se encontrará no sujeta al Impuesto y, en consecuencia, estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas».

2) Transmisión de vehículos industriales. Consulta Núm. 1445/2000 de 24/08/2000.

En la consulta Núm. 1445/2000 de fecha 24 de agosto (JUR\2001\232434), la entidad consultante describe los siguientes hechos: «Los negocios jurídicos de transmisión de vehículos industriales, así como de vehículos especiales». Y se plantea al citado órgano directivo la siguiente cuestión: «¿Están sujetos al ITP y AJD?».

Pronunciándose la D. G. de Tributos, después de exponer lo establecido en el artículo 7 apartados 1 y 5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 y el artículo 4.4 de la Ley 37/1992, en los siguientes términos: «En definitiva, la transmisión de vehículos industriales o de otra naturaleza realizadas por un empresario o profesional, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o

profesional constituye en principio una operación sujeta al IVA, y por tanto, no sujeta al concepto de “transmisión patrimonial onerosa” del ITP y AJD.

La doctrina administrativa se manifiesta, en relación con la transmisión de vehículos o de embarcaciones efectuadas por particulares, en el mismo sentido que los pronunciamientos expuestos por los Tribunales Superiores de Justicia, de someter a gravamen por el ITP y AJD dichas transmisiones de bienes muebles, **sin que tenga incidencia en la sujeción al gravamen por dicho Impuesto el hecho, o la circunstancia, de que el adquirente del bien, sea un empresario o profesional** que esté actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

III. Exenciones en las transmisiones de vehículos usados por particulares a empresarios que van a destinar dichos vehículos para su reventa.

Hemos tenido ocasión de pronunciarnos anteriormente al comentar la jurisprudencia mantenida por los TSJ sobre la tributación por ITP y AJD de las transmisiones de vehículos y otros bienes muebles por particulares a empresarios y la aplicación de la exención por los citados Tribunales prevista en el artículo 45.I.B) apartado 17 del T. R. del ITP y AJD.

No obstante la sujeción al ITP y AJD, el apartado 17 del artículo 45. I. B) del citado T. R. del ITP y AJD, establece la exención en determinados supuestos y con ciertos requisitos que tienen que cumplir los empresarios adquirentes de los bienes¹⁸⁵.

En relación con los supuestos de exención hay que señalar que el artículo 22 de la Ley General Tributaria establece que son aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. En este sentido, hay que hacer constar que en materia de exenciones rige el principio de reserva de Ley, materias que vienen reguladas tanto en el artículo 133.3 de la Constitución, como en el artículo 8.d) de la Ley General Tributaria.

Sobre el instituto de la exención, podemos leer en la obra de MARTIN QUERALT: «Puesto que los supuestos de exención integran el hecho imponible del tributo, al fijarse la exención se está definiendo el hecho imponible y sus consecuencias, o, de otro modo, se está determinando el alcance y el contenido del deber de contribuir en esos

¹⁸⁵ El artículo 45 del T. R. del ITP y AJD establece los beneficios fiscales para las tres modalidades del Impuesto, regulando el punto I. B) apartado 17 como operaciones exentas: «Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos, y los adquiera para su reventa.

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

supuestos concretos, y una operación como ésta sólo el legislador puede llevarla a cabo»¹⁸⁶.

En relación con las exenciones, establece la STC núm. 10/2005 de 20 de enero (RTC\2005\10)¹⁸⁷. Es por ello que, como establece el Tribunal Constitucional, el establecimiento de exenciones por el legislador es constitucionalmente válido siempre que respondan al interés general.

De esta forma, como hemos tenido ocasión de exponer en las Sentencias anteriores y en las consultas de la Dirección General de Tributos, la exención sólo abarca la transmisión de vehículos usados con motor mecánico, siempre y cuando se cumpla el requisito de la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición, pero no a las embarcaciones u otro tipo de bienes muebles de similares características. Por ello, la transmisión por particulares a empresarios de objetos de oro, va a quedar sujeta al ITP y AJD sin exención, al no estar contemplado por el legislador este trato de favor.

- 1) Criterio mantenido por la doctrina científica en relación con la exención del artículo 45 del T. R. del ITP Y AJD.

No obstante, establecer el artículo 45 del T. R. del ITP y AJD una amplia enumeración de los beneficios fiscales que afectan al mencionado impuesto y como se recoge en el propio precepto, éstos abarcan las tres modalidades de gravamen del impuesto.

En este sentido, podemos leer en la obra de ESCRIBANO LÓPEZ: «Aunque presentados en el art. 45 TR en el Título IV bajo la rúbrica de *Disposiciones comunes*, hay que señalar que las exenciones se configuran con delimitación exacta de su contenido y alcance: es decir, cada una de ellas se refiere a una modalidad o, para ser más exactos, a un específico negocio o acto que está sujeto a una de las modalidades del Impuesto»¹⁸⁸

¹⁸⁶ MARTIN QUERALT, J. en obra colectiva: «Curso de Derecho Financiero y Tributario». Ed. Tecnos, 2007, pág. 279.

¹⁸⁷ «La exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica» FJ quinto.

¹⁸⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F. Op. cita, pág. 624.

Por su parte, escribe PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ en relación con las exenciones en el ITP y AJD: «Las exenciones son una excepción a la obligación de tributar, aunque se den las circunstancias que conforman el hecho imponible que determinan la sujeción al impuesto del sujeto correspondiente, exoneración que se justifica en características de carácter subjetivo u objetivo. Las exenciones subjetivas se conceden en razón de que el sujeto sea titular o gestiones intereses generales, las objetivas para alcanzar las finalidades de la política económica»¹⁸⁹.

En relación con las exenciones de las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, prevista en el artículo 45.I.B) 17 podemos leer en la obra de CONCHEIRO DEL RÍO: «Se establece un plazo de caducidad de un año en la validez de la exención. Transcurrido sin haber procedido a la reventa del vehículo, el beneficio puede considerarse perdido»¹⁹⁰. Estableciendo el citado autor a continuación: «Téngase en cuenta que, en el caso de la transmisión de vehículos usados entre particulares, dicha transmisión se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, debido a que sólo se contempla en el citado art. 45.I.B) 17 la exención en la transmisión cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos, y no el supuesto de transmisión entre particulares».

2) Principio de reserva de ley en relación con las exenciones del artículo 45 del T. R. del ITP y AJD.

Hemos tenido ocasión de pronunciarnos sobre la exención en el ITP y AJD en la transmisión de vehículos usados por particulares a empresarios dedicados habitualmente a la compra de los mismos para su reventa, e igualmente hemos tenido ocasión de comprobar cómo los TSJ negaban la aplicación de la exención a la transmisión de bienes muebles que no tenían la consideración de vehículos a motor.

Ahora bien, al estar reguladas la exenciones por el principio de reserva de ley tributaria, si el legislador hubiese querido que la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios no hubiese tributado por el ITP y AJD, hubiese establecido una exención para este tipo de adquisiciones. Sin embargo el citado precepto no establece ninguna exención para la transmisión de los citados objetos de oro.

¹⁸⁹ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. y otros, op. cit. pág. 53.

¹⁹⁰ CONCHEIRO DEL RÍO, J.: «Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Editorial Bosch, 2010, pág. 717.

CAPÍTULO VI

LA RELACIÓN ENTRE EL GRAVAMEN SOBRE TPO, LOS IMPUESTOS SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS Y EL RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS EN EL IVA.

Siendo el IVA un impuesto comunitario, podríamos plantearnos si el ITP y AJD va en contra de las Directivas Comunitarias y por consiguiente del IVA, en el sentido de que se impida la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales; en definitiva, si el ITP y AJD tiene la consideración de impuesto sobre el volumen de negocios.

I. El IVA como impuesto armonizado.

El IVA es un impuesto indirecto armonizado en el ámbito de los países que integran la Unión Europea, la normativa básica en materia de IVA venía establecida por la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios-sistema común del IVA, denominada Sexta Directiva.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al Sistema común del IVA, refunde las directivas anteriores. En este sentido, hay que decir que, el Derecho comunitario mantiene una primacía sobre el derecho nacional, cuestión que es pacífica, habiéndose manifestado en este sentido, en diversas ocasiones, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El IVA va a someter a tributación el consumo de bienes y servicios, es decir, va a gravar la renta gastada, conformando junto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones el resto de hechos imponibles que van a quedar sometidos a tributación. Siendo éste un impuesto que va a gravar, a través de todas y cada una de las fases de producción¹⁹¹, las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo por empresario o profesionales, siendo el consumidor final el que soportará el impuesto.

Es por ello, que para el empresario-profesional, mediante el mecanismo repercusión-deducción de las cuotas, va a ser un impuesto neutro¹⁹², en la medida que no incide

¹⁹¹ En este sentido podemos leer en PÉREZ HERRERO, L.: «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 intervengan», en «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades». REDF, Núm. 88, octubre-diciembre 1995, pág. 674.

¹⁹² «El principio de neutralidad en el IVA implica, por un lado, que dicho Impuesto no debe incidir en las decisiones económicas de los empresarios y profesionales; en relación con la actividad económica, el Impuesto debe tener un efecto neutro, y ello se consigue cuando éste se recauda con la mayor generalidad posible y abarcando la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y la prestación de servicios. El sometimiento a gravamen de cada una de estas fases debe ir acompañado de la facultad de deducir el impuesto satisfecho en la fase precedente, siendo en consecuencia el derecho a la deducción y subsiguiente devolución del exceso soportado el eje central del

económicamente y por ello no supone ningún gravamen, en la actividad empresarial o profesional del sujeto que lo realiza.

Ya se ha expuesto con anterioridad, como así viene recogido en la propia exposición de motivos de la Ley 30/1985, que el IVA es un impuesto que va a gravar el consumo, como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, en este sentido podemos leer en la STC 210/2012 de 14 de noviembre (RTC\2012\210), lo siguiente: «El IVA es un impuesto indirecto cuya finalidad es someter a imposición la capacidad económica que se pone de manifiesto con el consumo de bienes y servicios (art. 1 LIVA [RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401]). Con la finalidad de gravar el consumo “final” o no integrado en la cadena productiva, se sujetan al impuesto todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de una actividad empresarial o profesional (art. 4 LIVA), siendo, con carácter general los empresario y profesionales, que entregan los bienes o prestan los servicios, los sujetos pasivos del mismo (art. 84 LIVA). Para garantizar que el gravamen recaea efectivamente sobre el consumo final y no en la propia actividad económica, el tributo tiene una estructura denominada “plurifásica”, ya que recaea sobre todas las fases del proceso productivo, sujetando a gravamen sólo el “valor añadido” de cada una. ,, , . Estos elementos son centrales en la estructura del IVA, porque tienen la finalidad de que el tributo sea neutral y no suponga un coste añadido para la actividad económica». FJ 5.

II. ¿Es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales un impuesto que recaea sobre el volumen de negocios de acuerdo con la normativa y jurisprudencia comunitaria?.

Una vez expuestas, sucintamente, las características principales del IVA, veamos que establece la normativa comunitaria sobre la incompatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos que recaen sobre el volumen de negocios. Para ello tenemos que acudir al artículo 33 de la Sexta Directiva, que se corresponde con el artículo 401 de la actual Directiva 2006/112/CE, que a tal efecto, establece: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos que sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».

De lo anteriormente podemos concluir que el Derecho comunitario no establece limitaciones o exclusiones a los Estados miembros para que puedan establecer

Impuesto y el elemento determinante de la consecuencia de la neutralidad». MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE». REDF, Núm. 145, enero-marzo 2010, pág. 149.

impuestos, derechos o tasas, que sean distintos a los impuestos sobre el volumen de negocios.

En este sentido, podemos leer en ESCRIBANO LÓPEZ, en relación con el ITP y AJD y la normativa comunitaria armonizadora: «El conjunto del Impuesto no se ha visto afectado por las disposiciones comunitarias con finalidad armonizadora»¹⁹³.

Vistas las consideraciones anteriores en relación con el IVA, vamos a realizar algunos comentarios, además de los realizados en el presente trabajo, en relación con el ITP y AJD.

Con independencia de que parte de la doctrina entiende que el ITP y AJD tiene la consideración de Impuesto de carácter general, en el sentido de que es único y no a cuenta de otro impuesto, podemos recordar, en este sentido, que el Texto Refundido de 6 de abril de 1967 recogía expresamente este carácter¹⁹⁴. No obstante, de la redacción de la normativa actual del Impuesto, entendemos que éste no tiene la consideración de Impuesto de carácter general.

En este sentido, el Tribunal Constitucional entiende que no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, en este sentido se recoge en STC 7/2010 de 27 de abril (RTC\2010\7) en su FJ 6¹⁹⁵, aunque la citada Sentencia se refiere al concepto Actos Jurídicos Documentados. Ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos, sobre si nos encontramos ante un único Impuesto, o, por el contrario, nos encontramos ante varios Impuestos.

Pues bien, expuesto lo anterior, es necesario analizar si el ITP y AJD va en contra de las Directivas comunitarias, o dicho de otra forma, si el ITP y AJD es un impuesto sobre el volumen de negocios. En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha tenido ocasión de pronunciarse, en numerosas ocasiones, sobre ésta cuestión que tendremos ocasión de exponer en las siguientes líneas.

III. Jurisprudencia comunitaria relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios y su incidencia en el ITP y AJD.

En la sentencia TJCE de 11 de octubre de 2007, Asuntos acumulados C-283/06 y C-312/06, podemos leer en su apartado 1: «Para apreciar si un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo

¹⁹³ ESCRIBANO LÓPEZ, F., en obra colectiva «Curso de Derecho Tributario. Partes Especial». Ed. Tecnos 2009, pág. 594.

¹⁹⁴ GARCIA GIL, J. L. en obra colectiva, op. cita, pág. 47.

¹⁹⁵ «El Impuesto sobre actos jurídicos documentados, al igual que sucede con otros impuestos que fueron enjuiciados en ocasiones anteriores, como el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003, de 3 de julio [RTC 2003, 137], F. 7) o el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, de 30 de junio [RTC 2004, 108], F. 8), no es un tributo global sobre la renta o sobre el consumo».

33 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 91/680, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales comparable a la que caracteriza a dicho impuesto.

A este respecto, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable a impuesto sobre el valor añadido los impuestos, derechos o tasas que presentan las características esenciales de dicho impuesto, aunque no sean idénticos a éste en todos los aspectos.

En cambio, el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dichas características son cuatro: la aplicación del impuesto sobre el valor añadido con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del impuesto sobre el valor añadido devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor».

1) Auto del TJCE de 27 de noviembre de 2008, Asunto C-151/08.

En relación con la cuota gradual del concepto Actos Jurídicos Documentados, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña planteó una decisión prejudicial, en relación con las compras de bienes inmuebles llevados a cabo por la entidad N.N. Renta, SA, en los que de forma simultánea dicha compraventa era gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por el Impuesto sobre Actos Jurídicos, en su cuota gradual, en Asunto C-151/08.

Pronunciándose el Tribunal de Justicia en el siguiente sentido:

29. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tasas que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste en todos los aspectos (sentencia KÖGÁZ y otros, antes citada, apartado 35, y jurisprudencia citada).

30. En cambio, el citado artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA (sentencia y otros, antes citada, apartado 36, y jurisprudencia citada).

41. Sobre este particular, aun cuando dicho impuesto grava todas las transacciones económicas inscribibles en un registro público, no es menos cierto que, como en la situación descrita en la sentencia citada, tal impuesto no recae con carácter general sobre todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.

43. Además, dicho impuesto no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución [...].

44. De lo anterior se deduce que dicho impuesto tampoco presenta las demás características del IVA.

En base a lo anteriormente expuesto, el TJCE mediante Auto de 27 de noviembre de 2008, declara que de acuerdo con el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE, la cuota variable del concepto Actos Jurídicos Documentados no es un impuesto sobre el volumen de negocios al recaer sobre la formalización de escrituras notariales realizadas por empresarios en la compra de bienes inmuebles, siendo por ello compatible con el IVA¹⁹⁶.

2) Sentencia del TJCE de 15 de octubre de 1992, Asunto C-162/91.

Con anterioridad al Auto del TJCE mencionado, tuvo ocasión de pronunciarse el TJCE, en Sentencia de 15 de octubre de 1992, en Asunto C-162/91, en una decisión prejudicial planteada por la Commissione tributaria di primo grado di Voghera de Italia, que planteó con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión sobre el concepto de agricultor que ejerce la actividad agrícola como actividad principal, a efectos de determinar, en el marco de un litigio entre la sociedad Tenuta il Bosco Srl y el Ministero delle Finanze dello Stato, si es compatible con dicha disposición la legislación italiana relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales que grava las adquisiciones de terrenos agrícolas por parte de agricultores.

En la motivación de la sentencia, podemos extraer los siguientes apartados, en relación con la cuestión que nos ocupa en el presente apartado del trabajo, centrado en determinar que el ITP y AJD no va en contra de las Directivas comunitarias y por

¹⁹⁶ Establece la parte dispositiva del Auto: «El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no impide la percepción de la cuota gradual o proporcional del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cuando se aplica a la formalización de una compraventa realizada por un empresario cuya actividad consiste en la compraventa de inmuebles o su compra para su posterior transformación o arrendamiento».

consiguiente no interfiere en la aplicación del IVA, al no tener el ITP y AJD el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.

2. El Decreto n° 131 del Presidente de la República Italiana, de 26 de abril de 1986, por el que se aprueba el texto único de las disposiciones relativas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, prevé que estarán sometidas a un impuesto sobre transmisiones patrimoniales del 8% las escrituras de transmisión a título oneroso de la propiedad de bienes inmuebles.

3. Este impuesto es del 15% cuando se trata de la transmisión de propiedad de terrenos agrícolas y el comprador es un sujeto pasivo que no sea un empresario que ejerce la actividad agrícola como actividad empresarial o una asociación o una sociedad cooperativa, en el sentido, respectivamente, de los artículos 12 y 13 de la Ley n° 153 de 9 de mayo de 1975, referente entre otras cosas a la ejecución de la Directiva 72/159/CEE del Consejo, de 17 de abril de 1972, relativa a la modernización de las explotaciones agrícolas (DO L 96, p.1; EE 03/05, p. 177).

4. Dicha Ley, al incluir en el concepto de agricultor que ejerza la actividad agrícola como actividad principal, además de a las personas físicas contempladas en su artículo 12, sólo a las cooperativas agrícolas y a las asociaciones de agricultores en el sentido de su artículo 13, excluye con ello a las sociedades de capital.

5. Tenuta il Bosco Srl recibió del Ufficio del Registro de Stradella unas liquidaciones complementarias que incrementaban del 8 al 15% el impuesto sobre transmisiones patrimoniales exigible por sus adquisiciones de terrenos agrícolas, basándose en que como sociedad de capital no respondía a la calificación de agricultor, en el sentido de las disposiciones de la mencionada Ley n° 153.

25. De ello se desprende que las ayudas nacionales a la compra de tierras, tales como las reducciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que gravan las adquisiciones de terrenos agrícolas por parte de los agricultores, no entran en el ámbito de aplicación material del Reglamento, sino en el Derecho nacional, al que corresponde definir el régimen de tales ayudas de conformidad con los artículos 92 a 94 del Tratado.

26. Por consiguiente, debe precisarse la respuesta que hay que dar al órgano jurisdiccional nacional en el sentido de que una medida de ayuda nacional para la compra de tierras consistente en una reducción del impuesto sobre transmisiones patrimoniales sobre las adquisiciones de terrenos agrícolas por parte de agricultores, como la controvertida en el litigio principal, no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Reglamento n° 797/85, antes citado, y se rige, por tanto, únicamente por el Derecho nacional.

Podemos concluir, de la Sentencia del TJCE, con independencia de la aplicación del tipo impositivo del 8% o del 15%, cuestión que corresponde al Derecho nacional, que la aplicación del ITP y AJD en las compras que realizan empresarios de particulares no va en contra de las Directivas comunitarias y, por ende, en contra de la aplicación del IVA.

No se dice en la Sentencia anterior, pero podemos extraer de la misma, que las compras de los terrenos agrícolas por el agricultor se realizan a personas que no tienen la consideración de empresarios, de lo contrario, es decir, si el transmitente fuese un empresario-profesional, la operación se encontraría sometida a gravamen por el IVA, sin perjuicio de que la operación pudiese encontrarse exenta.

3) Auto del TJCE de 27 de noviembre de 2008, Asunto C-156/08.

Con posterioridad a la Sentencia de 15 de octubre de 1992, Asunto C-162/91, en cuestión prejudicial de Italia. Tuvo ocasión, igualmente, de pronunciarse el TJCE mediante Auto de 27 de noviembre de 2008, Asunto C-156/08, en cuestión prejudicial planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht (Alemania), con el fin de determinar la base del impuesto sobre transmisiones inmobiliarias (“Grunderwerbsteuer”), de futuras prestaciones de servicios destinadas a la construcción de un edificio y sometidas al impuesto sobre el volumen de negocios, cuando la operación de adquisición engloba, a la vez, la entrega del terreno sin construir y las prestaciones antes citadas.

Estableciendo el Tribunal de Justicia Comunitario: «El artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro, con ocasión de la adquisición de una parcela sin construir, incluya prestaciones futuras de obras de construcción en la base imponible sobre la que se calculan los impuestos sobre transmisiones inmobiliarias, como el “Grunderwerbsteuer” alemán, y de este modo una operación que ya está sujeta al impuesto sobre el valor añadido en aplicación de dicha Directiva sea gravada además con esos otros impuestos, siempre que estos últimos no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios».

En relación con la cuestión tratada en el presente apartado, sobre la relación del ITP y AJD con el IVA y sobre los pronunciamientos, que a tal efecto, se han llevado a cabo por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, escribe VARONA ALABERN: «La coordinación entre ambos impuestos en otros países depende fundamentalmente de las concepciones vigentes y de los condicionamientos internos en cada uno de ellos. Quizá por este motivo la Sexta Directiva no haya establecido norma alguna en esta materia. La Sentencia del Tribunal de las Comunidades Europeas de 8 de julio de 1986 (Asunto 73/1985) declara la compatibilidad entre ambos impuestos en los siguientes términos: “sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por parte de un Estado miembro ... de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios” . En consecuencia, afirma el Tribunal, no existe ninguna disposición de Derecho comunitario que se oponga a que un Estado

miembro someta una operación al IVA, por aplicación de la Sexta Directiva, y también a otros impuestos sobre Transmisiones y Transacciones, como la “Grunderwebsteuer” del Derecho alemán, siempre y cuando dichos tributos no tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios»¹⁹⁷.

De lo expuesto anteriormente, podemos obtener varias conclusiones, en primer lugar que las Directivas Comunitarias no establece limitaciones a que los Estados miembros en sus normativas internas, puedan establecer impuestos, derechos o tasas, que sean distintos a los impuestos sobre el volumen de negocios.

En segundo lugar el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entiende que el ITP y AJD no tiene la consideración de impuesto sobre el volumen de negocios y que los elementos esenciales que determinan la configuración del ITP y AJD son distintos del IVA.

En tercer lugar el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se ha pronunciado expresamente sobre la cuestión de que el concepto de Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de cuota variable no es incompatible con las Directivas Comunitarias.

Ésta última cuestión requiere, a nuestro entender un breve comentario. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 y siguientes del R. D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el TR del ITP y AJD, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, concepto documentos notariales, nos encontramos con dos gravámenes distintos la cuota fija y la cuota gradual o variable, que van a gravar hechos imposables distintos, la primera de ellas recae sobre el documento, con independencia del contenido del mismo. La segunda va a gravar el contenido del documento, siempre y cuando éste reúna determinados requisitos, los establecidos en el apartado 2 del artículo 31 del citado T. R. ITP y AJD. Ambas cuotas de gravamen fija y variable son totalmente compatibles.

Pues bien, hemos tenido ocasión de exponer, que la cuota gradual o variable del concepto Actos Jurídicos Documentados es compatible con el IVA.

Del razonamiento que venimos exponiendo en el presente trabajo de investigación, podemos concluir, que la primera transmisión de un inmueble, documentada en escritura pública, llevada a cabo por el promotor -empresario- de dicha edificación, siendo el adquirente del bien igualmente un empresario, operación sujeta y no exenta de IVA, va a quedar sujeta a gravamen por el IVA, pero además, va a quedar sujeta a gravamen por el concepto Actos Jurídicos Documentos - documentos notariales - por la cuota fija y, además, por la cuota gradual. Es decir, dicha compraventa, va a quedar sujeta a gravamen por tres hechos imposable distintos. Evidentemente, el IVA soportado por el empresario que adquiere el inmueble va a ser deducible por éste, por el

¹⁹⁷ VARONA ALABERN, J. E., «El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Ed. Lex nova, 1991, pág. 63.

mecanismo de las deducciones de cuota en IVA, pero el gravamen que soporta el empresario que adquiere el inmueble por las cuotas fija y gradual del concepto Actos Jurídicos Documentados, no van a ser deducibles y supone un mayor coste de adquisición por el empresario que adquiere el inmueble.

En este sentido, establece la STS de 9 de diciembre 2011 (RJ\2012\1089), en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 460/2009 que estima un recurso de casación interpuesto contra una sentencia de 20 de abril de 2009 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en un supuesto de transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, en este sentido, podemos leer en la Sentencia: «La no sujeción contemplada en el artº. 7.1º, a) supondría la eliminación del derecho a deducir el IVA soportado, y con ello la ruptura de la cadena de deducciones y que el IVA pase, desde ese momento, a constituir un mayor coste del precio del bien» FJ segundo.

Por eso cuando en el F D Segundo de la STS de 18 de enero de 1996 se dice: «La idea esencial 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» creemos se está refiriendo la Sentencia al concepto transmisiones patrimoniales onerosa, toda vez que como ya se ha expuesto el concepto Actos Jurídicos Documentados no queda al margen de las operaciones empresariales y va a incidir junto con el IVA en las operaciones que realizan empresarios y profesionales, suponiendo para el empresario un mayor coste fiscal en la operación.

IV. Las relaciones entre el régimen especial de bienes usados en el IVA y el ITP y AJD.

Aunque el presente apartado se corresponde con un régimen especial de tributación por el IVA, creemos conveniente realizar un breve comentario sobre el mismo, toda vez que en la STS de 18 de enero de 1996, se alude a él en el FJ Séptimo y en el que se vuelve a exponer el mismo criterio que se mantiene en la misma, en base al cual se considera que todas las transmisiones realizadas por un particular a un empresario, se encuentran no sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, toda vez que dichas adquisiciones se entienden realizadas en el ámbito empresarial del adquirente y por ello están al margen del ITP y AJD¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Se puede leer en el citado F. D. : «Este precepto utiliza, para determinar la no sujeción por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos. El primer criterio es que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estén o no sujetas tales operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta precisión es fundamental, porque no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial, en su totalidad, y el hecho imponible del Impuesto del Valor Añadido.

Concretamente hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al Impuesto sobre el Valor Añadido. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados; en esta actividad los bienes de que se trata que habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse

La idea fundamental en la que se sustenta la doctrina contenida en la STS de 18 de enero de 1996 se centra en determinar que toda transmisión en la que intervenga un empresario o profesional, sea en calidad de transmitente o de adquirente se está realizando en el ámbito empresarial de éste y consiguientemente, en el primer caso la transmisión se encuentra sujeta al IVA y en el segundo caso dicha transmisión no va a quedar sujeta a gravamen por ITP y AJD.

Si bien es cierto, que toda transmisión o toda adquisición realizada por un empresario se está realizando en el ámbito empresarial de éste y por consiguiente, está repercutiendo en el amplio mundo de relaciones jurídicas de dicho empresario, cuestión ésta inequívoca e insoslayable. Entendemos y ésta es la idea de la argumentación de nuestro estudio de investigación que la STS de 18 de enero de 1996 parte de un criterio distinto en relación al hecho imponible del ITP y AJD, al hacerlo depender de la persona que adquiere el bien y no desde la consideración de la persona que realiza la entrega del citado bien.

Cuando el transmitente es un empresario o profesional, que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, por la propia definición del hecho imponible del IVA, dicha transmisión va a quedar sujeta a gravamen en el citado impuesto¹⁹⁹. Y ello es así, porque la Ley del IVA va a gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el transmitente, que tiene que reunir los requisitos objetivos, previstos en el presupuesto de hecho del impuesto y que vienen recogidos en el artículo 4 de la Ley de IVA.

Ahora bien, cuando el transmitente es un no empresario (particular, persona física o jurídica o empresario o profesional que actúen al margen de su actividad empresarial o

en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al Impuesto sobre el valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega no está sujeta al I.V.A., porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares. Ahora bien para evitar la doble imposición que se genera, puesto que el particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el I.V.A. que soportó, la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, (artículo 59) y el Reglamento de 30 de Octubre de 1985 (arts. 118 a 120) han establecido y regulado un régimen especial de bienes usados, Aunque de modo expreso la Ley 30/1985, de 2 de Agosto (artículo 59.2.6º) excluye “los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas”, admitiendo, por tanto la doble imposición por I.V.A. que genera tal exclusión, lo cierto es que las compras de tales objetos por empresario (revendedor) no están sujetas al I.V.A., no obstante, huelga decir que integran el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente, en este caso D. Jesús Carlos, cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio.

El segundo criterio para determinar la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales consiste en que las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) estén sujetas al I.V.A. Este es el supuesto mas frecuente, pero no es obviamente aplicable al caso de autos».

¹⁹⁹ Establece el artículo 4. Uno de la Ley 37/1992: «Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional».

profesional), aunque el adquirente de los bienes sea empresario y esté adquiriendo el bien para su actividad empresarial profesional, dicha transmisión va a quedar sujeta al ITP y AJD y el empresario adquirente que no podrá deducir la cuota del ITP y AJD soportada, tendrá que asumir como un mayor coste de la operación el impuesto soportado.

En este mismo sentido, hemos tenido ocasión de exponer en el presente trabajo, que determinadas operaciones realizadas por empresarios, van a quedar sometidas a gravamen en el IVA y además a la cuota fija y variable del concepto Actos Jurídicos Documentados que recaen sobre dicha operación, asumiendo el empresario dichas cuotas de AJD como un mayor coste de adquisición.

El régimen de bienes usados, desde el punto de vista del trabajo que nos ocupa, contempla la venta realizada por un empresario dedicado a la reventa de este tipo de bienes, repercutiendo dicho empresario en la venta realizada el IVA correspondiente. Bienes usados que proceden de consumidores finales, en la terminología del IVA, es decir, particulares o empresarios que no han podido deducir las cuotas de IVA que han soportado en las compras realizadas. Por ello, en este tipo de operaciones, tenemos que considerar de un lado la venta de un particular o un no empresario, operación no sujeta al gravamen del IVA, como ya hemos tenido ocasión de exponer y una posteriormente la transmisión del bien por el empresario-revendedor del bien usado que sí va a quedar sujeta a gravamen en el IVA.

Se incluyen en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a partir de la entrada en vigor de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que entra en vigor el 1/1/1995, lo que anteriormente era el régimen especial de bienes usados y de otra parte el régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

El citado régimen viene regulado en los artículos 135 a 139 de la LIVA y la justificación de este régimen se basa en la necesidad de evitar la doble imposición que recaen sobre los bienes que en dicho régimen se encuentran. El presente régimen viene regulado en la Directiva 2006/11/CE del Consejo, en los artículos 311 a 343, relativa al sistema común del IVA.

En el régimen de bienes usados hay que tener en consideración que cuando los bienes llegan al consumidor final (particular o empresario que no ha podido deducir las cuotas de IVA soportado) han soportado el correspondiente gravamen por IVA, cuando dicho particular o no empresario vende el bien a un revendedor (empresario-sujeto pasivo de IVA) el bien vuelve al circuito empresarial y éste revendedor en su venta vuelve a repercutir el IVA, por lo que se está gravando doblemente el IVA.

Pues bien, éste régimen especial prevé que el IVA sólo se repercuta sobre el margen de beneficio de cada operación aplicado por el revendedor. Es un régimen optativo pudiendo determinarse la base imponible operación por operación, o bien, determinarse la base imponible de forma global.

Si bien, el ámbito objetivo de aplicación del presente régimen es muy amplio, a los efectos del presente trabajo sólo nos vamos a centrar en el estudio de los bienes usados y sólo lo vamos realizar desde la perspectiva del no empresario-particular que va a transmitir el bien al empresario revendedor de los bienes-sujeto pasivo del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en artículo 135.Uno de la Ley 37/1992. Pues entendemos que para nada va a afectar la realización del hecho imponible en el ITP y AJD, con el régimen de tributación en la venta posterior que realice el empresario a efectos del IVA. Tuvimos ocasión de exponer esta cuestión cuando analizamos la STS de 16 de diciembre de 2011, para la unificación de la doctrina núm. 5/2009, cuando tuvimos ocasión de manifestar que no lográbamos entender, como se dice en la citada Sentencia, que cuando se trata de delimitar si una operación de adquisición de bienes está sujeta al IVA, a Transmisiones Patrimoniales o a ninguno de los dos Tributos (como sostenía la entidad mercantil recurrente), la primera cuestión que había que saber era el tipo de bien de que estamos hablando y si tiene una serie de normas específicas.

Ya tuvimos ocasión de exponer, que tanto el IVA como el ITP y AJD gravan las entregas de bienes, no la adquisición de los mismos y en segundo lugar que tanto el IVA como el ITP y AJD, no distinguen su hecho imponible en función del tipo de bien de que se trate. Sin embargo, esta cuestión hay que ponerla en relación con el contexto que estamos analizando, toda vez que en la mencionada STS de 16 de diciembre de 2011, se está invocando la Sentencia objeto de comentario del TS de 18 de enero de 1996 y además se invoca como Sentencia de contraste por la entidad mercantil recurrente una STSJ de Andalucía referente a la compra de chatarra, sujeta a un régimen especial como el de los bienes usados.

El artículo 311.1.1 de la Directiva 2006/112/CE, establece el concepto de bienes usados, estableciendo, por su parte el artículo 136. Uno.1º de la Ley 37/1992, el concepto de bienes usados a efectos del citado impuesto: «Los bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos».

Por su parte el citado precepto, establece que no tienen la consideración de bienes usados:

- a) Los materiales de recuperación, los envases, los embalajes, el oro, el platino y las piedras preciosas.

Estableciendo, por su parte, el apartado Dos del citado artículo 136 de la Ley 37/1992, lo siguiente: «En ningún caso se aplicará este régimen especial al oro de inversión definido en el artículo 140 de esta Ley».

De lo anteriormente expuesto podemos concluir que los objetos de oro van a quedar excluidos del régimen especial de bienes usados que estamos comentando. Sin embargo la Dirección General de Tributos, ante dos consultas evacuadas por dos entidades mercantiles que compran a particulares objetos de oro y plata, mantiene posiciones que

no son unívocas. Para poder comprobar ésta cuestión vamos a exponer las dos consultas siguientes:

La primera de ellas, es la consulta de la D. G. T. Núm. V2175-11 de fecha 21/09/11 y la entidad consulta sobre la compra de piezas de oro y de plata a particulares y establece el citado Órgano directivo: «La entidad consultante, de acuerdo con lo expuesto en el escrito de consulta, venderá a intermediarios como lote de chatarra objetos de oro y plata previamente adquiridos a particulares. En este supuesto, según lo previsto en la letra a) del citado artículo 136.Uno.1º de la Ley 37/1992, dichos objetos no tienen la consideración de bienes usados a efectos de la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, tributarán conforme al régimen general del Impuesto».

La segunda consulta de la D. G. T. es la Núm. V0655-12 de fecha 29/03/2012 y la entidad mercantil consulta sobre la compra de joyas de oro y plata a particulares y establece el citado Órgano directivo: «En relación con el régimen especial de los bienes usados, debe señalarse que las piezas usadas de joyería elaboradas con metales y piedras preciosas o semipreciosas podrán ser consideradas como bienes usados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto concurren los requisitos establecidos por el artículo 136, número 1º de la Ley 37/1992 (en particular, que no hayan sido utilizados, renovados o transformados por la consultante o por su cuenta), de manera que las entregas de dichos bienes efectuadas por la consultante podrán tributar por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, siempre que dichas piezas hayan sido adquiridas a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional (artículo 135, apartado uno, número 1º de la Ley 37/1992) y siempre que, además, la consultante pueda considerarse como “revendedor de bienes”, de acuerdo con el artículo 136, número 5º de la norma citada».

Otra cuestión importante, que hay que tener en consideración en el régimen especial de bienes usados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 LIVA, es el régimen de deducciones de cuotas soportadas en dicho régimen. Como hemos expuesto, el régimen de bienes usados es optativo o voluntario, pudiendo optar el empresario en las entregas de bienes que realiza por el régimen general o por el régimen especial de bienes usados.

Pues bien, cuando las entregas de bienes se realizan por el empresario revendedor en régimen general, la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes que se revenden, van a tener el mismo tratamiento general, de las cuotas de IVA soportadas. Sin embargo, el artículo 139 LIVA, establece que los empresarios revendedores acogidos a este régimen especial de bienes usados, no van a poder deducir las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes que a su vez vayan a ser transmitidos acogiéndose a este régimen especial, entre otras cuestiones, porque los transmitentes de dichos bienes van a ser particulares que no van a repercutir IVA en sus ventas, al no tener éstos la consideración de empresarios.

A estos efectos, es muy reveladora la contestación que la D. G. T. proporciona en consulta Núm. V2327-09 de fecha 19/10/2009, ante una consulta planteada por una entidad que adquiere embarcaciones usadas de particulares y sociedades que no han deducido el Impuesto por la aplicación de la exención técnica del artículo 20.uno.25º de la Ley 37/1992.

Planteándose al citado Órgano directivo la siguiente cuestión: «Posibilidad de aplicar el Régimen de bienes usados a la reventa de las embarcaciones adquiridas por la consultante».

Concluyendo, entre otras cuestiones, la D. G. T.: «Las entregas de las embarcaciones señaladas, se aplique el régimen especial del impuesto o el régimen general, no están sujetas a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, la adquisición de las embarcaciones efectuada a quien no tenga la condición de empresario o profesional, se encontrará no sujeta al Impuesto y, en consecuencia, estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas».

La contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta anteriormente expuesta, pone de manifiesto la cuestión que queremos resaltar en la aplicación del régimen especial de bienes usados, no se trata de poder determinar el régimen que le es aplicación en el IVA a la entrega que realiza el empresario, sujeto pasivo del IVA, sino que la cuestión se centra en la adquisición que dicho empresario realiza del particular.

La cuestión del presente apartado del trabajo, hay que analizarla desde la consideración de la venta que el particular realiza del bien mueble, porque los inmuebles están excluidos del citado régimen especial, en el presente supuesto de una embarcación, al empresario-revendedor de IVA, estableciendo claramente la D. G. T. en su contestación que la venta realizada por un particular a una entidad, de una embarcación usada está sujeta al gravamen del ITP y AJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Cuestión ésta que el citado Órgano directivo, viene a confirmar y que se reitera, como hemos tenido ocasión de comprobar, en la consideración de que toda transmisión de bienes muebles, oro, vehículos, embarcaciones o cualquier otro tipo de bien mueble realizado por un particular a un empresario, se encuentra sujeta al ITP y AJD, concepto TPO.

Pues bien, hemos tenido ocasión de exponer que el régimen especial de bienes usados en IVA tiene por objeto evitar la sobreimposición que se produciría en la transmisión de bienes usados cuando dichos bienes han llegado a la fase final de producción. Sin embargo, la cuestión objeto de estudio del presente trabajo no es la transmisión que lleva a cabo el empresario revendedor de los bienes, ni el régimen de tributación de éste en el IVA, si le es de aplicación el régimen general o algún régimen especial.

La cuestión se centra en determinar si la transmisión por el particular al empresario se encuentra sujeta a ITP y AJD, pues hay que tener en consideración que nos encontramos ante dos transmisiones, una primera de un particular a un empresario y una segunda transmisión que realiza el empresario.

Habiendo establecido la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de los Tribunales Superiores de Justicia y la doctrina administrativa que en la transmisión de bienes hay que estar a la condición del transmitente, y habiendo tenido ocasión de comprobar, según doctrina reiterada del Tribunal Supremo, que la transmisión de inmuebles por particulares a empresarios está sujeta a ITP y AJD, habiéndose comprobado que la transmisión de vehículos por particulares a empresarios está sujeta a ITP y AJD, y en determinados supuestos, previstos por la norma, dicha transmisión va a estar exenta, no llegamos a comprender como la transmisión por un particular a un empresario de objetos de oro, según la doctrina mantenida por el TS en Sentencia de 18 de enero de 1996 se encuentra no sujeta a ITP y AJD.

CAPÍTULO VII

LA CONVENIENCIA DE UN RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA Y/O RECURSO DE CASACIÓN EN INTERÉS DE LA LEY QUE PROPORCIONE SEGURIDAD JURÍDICA EN LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS.

Tuvimos ocasión de exponer en la introducción del presente trabajo y hemos tenido ocasión de comprobar al comentar los distintos pronunciamientos que los Tribunales Superiores de Justicia mantienen sobre la tributación o no, desde la consideración del ITP y AJD, de la transmisión efectuada por particulares a empresarios de objetos de oro y otros metales.

En el marco de la Constitución Española, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 152 y de acuerdo con los respectivos Estatutos de Autonomía, el citado precepto establece que en cada Comunidad Autónoma existirá un Tribunal Superior de Justicia. Dichos Tribunales son los órganos judiciales ante los que se agotan las sucesivas instancias procesales de las causas iniciadas en las respectivas Comunidades Autónomas, sin perjuicio de la competencia superior que corresponde al Tribunal Supremo.

La doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996 sobre transmisión de bienes muebles por particulares a empresarios, ha dado lugar a pronunciamientos jurisprudenciales distintos por parte de Tribunales Superiores de Justicia en relación con dicha tributación, existiendo identidad sustancial en los procesos, en cuanto a los sujetos, el objeto y las pretensiones sustanciadas en los recursos. Sentencias que en base a la doctrina mantenida por el TS en Sentencia de 18 de enero de 1996, entienden que la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios no está sujeta al ITP y AJD, citando en este sentido, entre otras, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 8 octubre 1997 (JT\1997\1458) y la Sentencia del TSJ de Cataluña de 29 junio de 2007 (JT\2007\1062), y, por el contrario, nos encontramos con Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que entienden que dichas transmisiones si están sujetas al ITP y AJD, entre otras, Sentencia TSJ de Aragón de 1 de junio de 2010, Rec. nº 278/2007 y Sentencia del TSJ de la Rioja de 23 de octubre de 1998, Rec. nº 759/1997, ya citadas por el propio TEAC.

Respecto de la fijación de los conceptos de Derecho estatal y autonómico, podríamos plantearnos alguna cuestión que pudiera presentar problemas de delimitación a nivel estatal y autonómico; sin embargo, en relación con la cuestión que nos ocupa, no se trata de unificar la interpretación del derecho autonómico propio de cada Comunidad Autónoma; se trata de unificar la interpretación de una norma estatal y que por

aplicación de la doctrina mantenida en pronunciamientos llevados a cabo por distintos Tribunales Superiores de Justicia, en sentido contrapuesto, nos encontramos con Tribunales que someten a tributación las transmisiones de bienes efectuadas por particulares al ITP y AJD y otros, que por el contrario, las mismas transmisiones no quedan sometidas al gravamen por el citado Impuesto.

Es por ello, que nos vamos a encontrar ante la consideración de someter a gravamen, en función del respectivo Tribunal Superior de Justicia y consiguientemente la Comunidad Autónoma de que se trate, hechos impositivos a los que son de aplicación la misma legislación tributaria estatal, así como, la circunstancia de encontrarnos ante idénticas situaciones de hecho y subjetivas, que van a ser sometidas en unos casos a gravamen en el ITP y AJD y en otros casos, van a quedar exoneradas de tributación. Todo ello, sin perjuicio de la independencia de los jueces y magistrados en el ejercicio de la función jurisdiccional²⁰⁰.

Pues bien, en relación con la cuestión que nos ocupa de existencia de Sentencias contradictorias deberían prevalecer los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la Ley por los Tribunales que proclama nuestra Constitución. Seguridad jurídica, que se predica de las actuaciones de la Administración tributaria y de los propios administrados en sus relaciones con aquélla. En este sentido, establece el Tribunal Constitucional en relación con la seguridad jurídica: «La seguridad jurídica ha de entenderse como certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados» STC 37/2012, F J 8.

Consiguientemente, mediante el presente apartado del trabajo, pretendemos esbozar unas líneas tendentes a la función de garantizar la unidad del Ordenamiento, así como el principio de seguridad jurídica en las actuaciones de los obligados tributarios con la Administración tributaria y de ésta hacia aquellos, mediante la interposición de los recursos que se mencionan.

Por ello, entendemos, que ante pronunciamientos jurisprudenciales distintos, sobre una misma situación jurídica, se hace necesario, aunque breve, un estudio de los recursos de casación para la unificación de doctrina y en interés de la Ley, que eviten que Sentencias contradictorias se prolonguen en el tiempo y creen situaciones de inseguridad jurídica.

²⁰⁰ En este sentido se pronuncia la STC núm. 37/2012, de 19 de marzo (RTC\2012\37), que establece: «La independencia del poder judicial, que se predica de todos y cada uno de los jueces y magistrados en cuanto ejercen la función jurisdiccional, implica que, en el ejercicio de esta función, están sujetos única y exclusivamente al imperio de la Ley, lo que significa que no están ligados a órdenes, instrucciones o indicaciones de ningún otro poder público, singularmente del legislativo y del ejecutivo. E incluso que los órganos judiciales de grado inferior no están necesariamente vinculados por la doctrina de los Tribunales superiores en grado, ni aun siquiera por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con excepción, de la que seguidamente nos ocuparemos, de la doctrina sentada en los recursos de casación en interés de ley; todo ello sin perjuicio de hacer notar que toda jurisprudencia del Tribunal Supremo [...], complementa el ordenamiento jurídico, conforme señala el art. 1.6 del Código civil» FJ 4.

Hay que tener en consideración que el ITP y AJD es un impuesto estatal, cuya gestión, comprobación, liquidación, inspección y recaudación, se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 y siguientes de la Ley Orgánica 8/1980, de 21 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y del artículo 25 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, del Sistema Financiero Autonómico.

Podríamos plantearnos, si la cuestión que nos ocupa, pudiera presentar un problema de delimitación normativo a nivel estatal y autonómico; sin embargo, no es ésta la cuestión, se trata de la aplicación de una norma estatal, el R. D. Leg. 1/1993, de 24 de septiembre, de aplicación en todo el territorio nacional, como tributo estatal que es, y que va a recibir distinto tratamiento por aplicación de criterios jurisprudenciales distintos, según el Tribunal Superior de Justicia de la respectiva Comunidad Autónoma competente para resolver el recurso contencioso-administrativo, planteado ante una liquidación girada por el ITP y AJD, como consecuencia de una transmisión llevada a cabo por un particular, dándose la misma identidad respecto a litigantes, hechos, fundamentos y pretensiones.

En relación con el ITP y AJD, como impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, y la incidencia de la valoración de bienes en dicho Impuesto, que tiene incidencia en relación con otros impuestos estatales, podemos leer en la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 (JUR\2014\10170): «Por último, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un Impuesto del estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido». [...]. «Ha de significarse que en esta sentencia, al examinar el caso concreto, que se refirió a la vinculación a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados del valor declarado por IVA, sin existencia de comprobación por la Administración del estado, el Tribunal declaró que la Administración Autonómica podía comprobar el valor de la finca transmitida» FJ cuarto.

Teniendo en cuenta los principios inspiradores de legalidad, igualdad y seguridad jurídica que proclama nuestra Constitución, creemos conveniente realizar un análisis desde la consideración de los recursos para la unificación doctrina y en interés de la Ley, al objeto de que no haya discriminaciones en la tributación de hechos imposables sustancialmente idénticos, y que por razón de la realización del mismo en una determinada Comunidad Autónoma, la exacción por la realización del hecho imponible sea distinta, es decir, se trata de evitar Sentencias contradictorias en idéntica situación y en mérito a hechos, pretensiones y fundamentos sustancialmente iguales.

I. Recurso de casación para la unificación de doctrina.

La Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, contempla el recurso de casación para la unificación de doctrina en los

artículos 96 a 99, si bien es una modalidad de recurso de casación más, el citado recurso ofrece diferencias con el recurso de casación ordinario²⁰¹.

1) Requisitos y finalidad del recurso de casación para la unificación de doctrina.

Establece el artículo 96.1 de la LJCA, que el recurso de casación para la unificación de doctrina podrá interponerse contra sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a fundamentos distintos.

Siguiendo a IGLESIAS CANLE, el precepto anteriormente expuesto: «Alude a la contradicción de las sentencias provenientes de cada una de estos órganos con otras provenientes de estos mismos órganos, esto es, a las de los Tribunales Superiores de Justicia contradictorias con otras de este mismo órgano, a las dictadas por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y que tengan distinto criterio que otras provenientes de esta misma Sala y, finalmente, las que dicte el Tribunal Supremo en única instancia y que contravengan otras sentencias dictadas por éste mismo órgano jurisdiccional, siempre y cuando se den las identidades exigidas en este precepto»²⁰².

Así mismo hay que señalar, del precepto mencionado que son recurribles las Sentencias y no lo autos. Igualmente quedan excluidas del recurso de casación para unificación de la doctrina todas aquellas Sentencias que sean susceptibles de recurso de casación ordinario²⁰³.

El artículo 96.2 de la LJCA, establece que igualmente son recurribles las Sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia y la Audiencia Nacional cuando la contradicción se produzca con Sentencias del Tribunal Supremo en las mismas circunstancias de identidad subjetiva y objetiva, es decir, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

²⁰¹ La STS de 28 de octubre de 2013 (RJ\2013\7027), recurso de casación para la unificación de doctrina 2685/2011, establece: «El recurso de casación para la unificación de doctrina, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico [...]. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir» FJ segundo.

²⁰² IGLESIAS CANLE, I. C.: «Los recursos contencioso-administrativos». Ed. Tirant lo Blanch. 2005, pág. 314.

²⁰³ STS de 30 de mayo de 2011 (RJ\2011\4832) en recurso de casación para la unificación de doctrina 258/2007, F D segundo: «Y es que, precisamente porque ésta modalidad de recurso de casación es un recurso contra sentencias no susceptibles de recurso de casación ordinario y cuya cuantía sea superior a tres millones de pesetas (art. 96.3), ha de ponerse particular cuidado en razonar que esos presupuestos efectivamente se dan en el caso que se somete al Tribunal de casación».

Estableciendo por su parte el citado artículo 96 en sus puntos 3 y 4 los supuestos en que no será admisible el recurso de casación para la unificación de doctrina²⁰⁴, y además un límite cuantitativo, sólo serán recurribles aquellas Sentencias cuya cuantía supere 30.000.- euros²⁰⁵, cuestión criticable por parte de la doctrina, pues debe prevalecer como criterio de admisibilidad de dicho recurso, el objeto del mismo y no su cuantía²⁰⁶. La propia exposición de motivos de la Ley 29/1998, establece en relación con la elevación de la cuantía de los recursos, que la decisión adoptada, aunque rigurosa es necesaria para reducir la carga de trabajo que pesa sobre la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo²⁰⁷.

A) Objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina.

Decíamos líneas arriba que la aplicación de doctrina distinta por los Tribunales Superiores de Justicia en relación a supuestos de hecho idénticos en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente idénticas, deviene en la aplicación de la unificación de criterios jurisprudenciales, de forma que se garanticen los principios constitucionales de igualdad y de seguridad jurídica que se plasman en los artículos 9, 14 y 24 de nuestra Constitución.

En este sentido se afirma por la doctrina: «En realidad, partiendo siempre de la finalidad de esta modalidad de casación, lo relevante es que la doctrina sentada por las sentencias que se comparan haya recaído sobre pretensiones en que se planteaba una cuestión, resolviendo de modo distinto en una y otra; en una palabra, sientan “doctrinas” distintas»²⁰⁸.

En relación con el objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina la STS de 9 de febrero de 2012 (RJ\2012\3867) en recurso de casación para la unificación

²⁰⁴ Establece el artículo 96.3: «Sólo serán susceptibles de recurso de casación para la unificación de doctrina aquellas sentencias que no sean recurribles en casación con arreglo a lo establecido en la letra b) del artículo 86.2, siempre que la cuantía litigiosa sea superior a tres millones de pesetas».

Por su parte el artículo 96.4, establece: «En ningún caso serán recurribles las sentencias a que se refiere el artículo 86.2.a), c) y d), ni las que quedan excluidas del recurso de casación en el artículo 86.4».

²⁰⁵ El artículo 96.3 de la Ley 29/1998 lo fijó en 18.000.- euros, quedando dicho importe modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, que lo elevó a 30.000.- euros.

²⁰⁶ En este sentido IGLESIAS CANLE, I. C.: «Por ello es muy criticable que el legislador de 1988 haya optado, no sólo por mantener el criterio de la cuantía como condicionante del acceso a esta modalidad casacional, sino que incluso haya incrementado la cuantía mínima de uno a tres millones de pesetas». Op. cita, pág. 311

²⁰⁷ «La Ley eleva sustancialmente la cuantía de los que tienen acceso a la casación ordinaria y en menor medida la de los que pueden acceder a la casación para unificación de doctrina. Aunque rigurosa, la medida es necesaria a la vista de la experiencia de los últimos años, pues las cuantías fijadas por la Ley 10/1992 no han permitido reducir la abrumadora carga de trabajo que pesa sobre la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo».

²⁰⁸ GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa» Ed. Thomson Reuters, 2008, pág. 968.

de doctrina 23/2009 establece lo siguiente: «La finalidad del recurso de casación para la unificación de doctrina, no es estrictamente nomofiláctica de protección del ordenamiento jurídico, no se persigue tanto la depuración de la legalidad, como asegurar y proteger el principio de igualdad en la aplicación de la ley; por ello, la función depuradora sigue a su función básica de evitar en casos iguales enjuiciamientos diferentes». FJ segundo.

Es por ello, que los principios constitucionales de igualdad en la aplicación de la ley y de seguridad jurídica, deben prevalecer, fijando la doctrina correcta ante situaciones jurídicas idénticas que han recibido una distinta respuesta por los órganos jurisdiccionales²⁰⁹.

Como establece el artículo 97.1 de la Ley 29/1998, el recurso de casación para la unificación de doctrina se interpondrá en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente de la notificación de la sentencia, mediante escrito que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

B) Requisitos: identidad subjetiva, objetiva y causal.

La doctrina entiende que en el recurso de casación para la unificación de doctrina se ha de dar una identidad sustancial entre los procesos en que se dictaron las sentencias, identidad subjetiva, objetiva y de fundamento, o triple identidad²¹⁰.

En relación con la identidad subjetiva, entendemos que no se requiere que sean los mismos litigantes, sino que éstos se encuentren en las mismas posiciones jurídicas²¹¹. Consiguientemente y dado el objeto del presente trabajo, entendemos, que sería perfectamente posible plantear un recurso de casación para la unificación de doctrina, en la transmisiones de objeto de oro llevados a cabo por particulares a empresarios, con independencia de que el adquirente de los bienes sea una persona física o jurídica, siempre y cuando dicho adquirente sea empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial.

²⁰⁹ En este sentido se pronuncia la STS de 13 de diciembre de 2010 (RJ\2010\8976) en recurso de casación para la unificación de doctrina 55/2007, que en su F D segundo, establece: «Con él (se refiere al recurso de casación para la unificación de doctrina), dentro del ámbito restringido y excepcional que define la ley, se persigue dar satisfacción al principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley por los Tribunales, reforzándola seguridad jurídica mediante la corrección de tratamientos desiguales en el enjuiciamiento de situaciones jurídicas iguales y reduciendo a la unidad criterios judiciales contradictorios».

²¹⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, J. op. cita pág. 966.

²¹¹ «Tal identidad basta con que se refiera a lo sustancial sin que afecte a los aspectos accidentales, es decir, se trata de que se haya actuado desde una determinada actitud material, desde posiciones jurídicas materialmente coincidentes, por derivarse de ellas los mismos derechos subjetivos para las partes de los dos procesos». IGLESIAS CANLE, I. C., op. cita pág. 317.

En este sentido se pronuncia el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, cuando establece: «Respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación».

Sobre la identidad subjetiva, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2012 (RJ\2012\7063), en recurso de casación para la unificación de doctrina 205/2010, se pronuncia en los siguientes términos: «La identidad subjetiva no radica en una absoluta igualdad de litigantes que se afecten por las sentencias contradictorias entre sí, sino en su igual situación material y jurídica que es soporte de una misma pretensión amparada por el propio Ordenamiento Jurídico invocado». FJ segundo.

En relación con la identidad objetiva hay que señalar que se producen en relación a unos hechos análogos, tanto la Sentencia objeto de recurso como la Sentencia de contraste.

En este sentido, continuando con lo expuesto por la STS de 28 de mayo de 2012 (RJ\2012\7063), podemos leer lo siguiente: «La Sala aprecia la existencia de identidad objetiva, toda vez que la sentencia contradictoria se deduce en relación con unos hechos análogos y basándose en el ejercicio de unas pretensiones similares». FJ segundo

Finalmente, se produce la identidad causal, toda vez que existe similitud de fundamentos en las pretensiones ejercitadas.

Estableciendo el artículo 97.1 de la Ley 29/1998, que el recurso de casación para la unificación de doctrina se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida²¹².

2) Contradicción entre Sentencias.

Llegados a este extremo, cabría plantearse si una sentencia de un Tribunal Superior de Justicia entendiera que la transmisión de objetos de oro realizada por un particular a un empresario (persona física o jurídica) que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estuviera sujeta al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como entiende el TSJ de Andalucía en Sentencia de 8 de octubre de 1997 (JT\1997\1458), anteriormente expuesta, siguiendo la doctrina mantenida por la STS de 18 de enero de 1996, que según establece la STSJ de

²¹² En relación con el escrito de interposición, establece la STS de 13 de diciembre de 2010 (RJ\2010\8976) en recurso de casación para la unificación de doctrina 55/2007 en su F D segundo: «Se impone al recurrente el deber procesal de razonar en su escrito de interposición sobre dos aspectos distintos pero relacionados, a saber: Uno, sobre la contradicción alegada. Aquí en este primer aspecto, debe recordarse que para abrir esta modalidad casacional no basta que los pronunciamientos judiciales enfrentados sean distintos; es necesario que sean distintos en presencia o ante supuestos sustancialmente iguales; en esto consiste la contradicción, precisamente. [...]».

Otro, sobre la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida. Aquí, en este segundo aspecto, el escrito de interposición habrá de identificar cual o cuales son las normas o los principios o la jurisprudencia que esa sentencia pueda haber infringido al pronunciarse en el sentido en que lo hizo y habrá de contener una exposición razonada capaz, por breve que fuera, de ser reconocida como fundamento de esa imputación».

Andalucía le vincula, no obstante, existir un solo pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo.

La ratio decidendi de la Sentencia del TSJ de Andalucía establece que las adquisiciones a particulares de objeto de oro realizadas por un empresario que se dedica a la compraventa de dichas mercancías, no están sujetas al ITP y AJD, al ser el ITP y AJD un impuesto que queda al margen de todas las operaciones que integran el tráfico empresarial.

Como sentencia de contraste se invoca la Sentencia del TSJ de La Rioja de 23 de octubre de 1998 (JT\1998\1527), igualmente expuesta en el presente trabajo, con cita de la STS de 18 de enero de 1996 que se afirma no desconocer, pero que al no constituir doctrina jurisprudencial, no le vincula. En dicha sentencia la ratio decidendi de la misma es la venta por un particular de objetos de oro a un empresario que se dedica a la compraventa de tales objetos y que el TSJ de La Rioja entiende que están sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, al considerar que en el hecho imponible consistente en la transmisión de los objetos de oro, hay que estar a la condición del transmitente y la no sujeción al ITP sólo alcanza al comerciante o profesional que realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares. Significando la propia sentencia que en caso de admitir la demanda en los términos formulados, conllevaría la admisión de agujeros de tributación no justificados y contrarios a los principios de generalidad y de igualdad consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución.

Pues bien, creemos, que caso de existir una Sentencia de un Tribunal Superior de Justicia que mantuviera la doctrina del TSJ de Andalucía en el sentido de considerar que las transmisiones efectuadas por particulares de objetos de oro a empresarios que se dedican a dicha actividad de compraventa de tales objetos, no está sujeta al ITP y AJD, y existiendo el pronunciamiento del TSJ de La Rioja, como sentencia de contraste, que mantiene que las mismas transmisiones de objetos de oro efectuadas por particulares a empresarios, si están sujetas al ITP y AJD, se dan en ambas sentencias las identidades respecto a litigantes, hechos, fundamentos y pretensiones, produciéndose en ambos casos pronunciamientos distintos²¹³; volviendo a insistir, sobre la cuestión señalada anteriormente, creemos que es indiferente que el adquirente empresario, sea persona física o persona jurídica²¹⁴, y siempre y cuando se cumplieran el resto de requisitos previstos en los artículos 96 a 99 de la Ley 29/1998, para la interposición del recurso de casación para la unificación de doctrina.

²¹³ En este sentido STS de 16 de septiembre de 2013 (RJ\2013\6339) en recurso de casación para la unificación de doctrina 1167/2011: «En el recurso de casación para la unificación de doctrina es preciso que, conforme al artículo 96 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), entre el caso examinado por el Tribunal de instancia y los contemplados en las sentencias de contraste se den las identidades respecto a litigantes, hechos, fundamentos y pretensiones, y, en segundo término, que pese a esa identidad se llegue a pronunciamientos diferentes», FJ tercero.

²¹⁴ Hay que recordar que el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, establece: «respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación». Por su parte la STS de 28 de mayo de 2012...

Finalmente, hay que señalar que, la Sentencia que ponga fin al recurso de casación para la unificación de doctrina, como establece el artículo 98.1 de la LJCA, en ningún caso afectará a las situaciones jurídicas creadas por las sentencias precedentes. Dicha sentencia puede ser estimatoria o desestimatoria. En el supuesto de que el recurso de casación para la unificación de doctrina sea estimado, la Sentencia del Tribunal Supremo casará y anulará la sentencia impugnada, estableciendo la doctrina ajustada a Derecho.

Por el contrario, el recurso de casación para la unificación de doctrina puede ser desestimado²¹⁵. En relación con la desestimación del recurso podemos leer en la STS de 16 de septiembre de 2013 (RJ\2013\6339) en recurso de casación para la unificación de doctrina 1167/2011 lo siguiente: «No procede unificar doctrina alguna cuando la sostenida en la sentencia recurrida coincide con la sentada por la Jurisprudencia de esta Sala y únicamente cuando se llegue a la conclusión de que la tesis sostenida en la sentencia antecedente invocada es la correcta, procederá dar lugar al recurso. De esta manera, la contradicción de sentencias, una vez comprobada, exige la elección del criterio que se considere más correcto, elección a la cual se le dota de valor normativo». FJ cuarto.

II. Recurso de casación en interés de la Ley.

La Sección 5ª del Capítulo III del Título IV de la Ley 29/1998 de la JCA, regula en sus artículos 100 y 101 el recurso de casación en interés de la Ley. Al igual que hemos tenido ocasión de exponer sobre el recurso de casación para la unificación de doctrina, el recurso de casación en interés de la Ley, es un recurso excepcional²¹⁶, que podrán interponer los Entes Públicos, que tengan encomendada la defensa del interés general, así como por el Ministerio Fiscal y por la Administración General del Estado, tanto la doctrina²¹⁷, como la jurisprudencia²¹⁸, se pronuncian por el aumento de entes que ostentan la legitimación activa para interponer dicho recurso.

²¹⁵ «Si la sentencia declara improcedente el recurso la desestimación se deberá, en primer lugar, a que hubiere algún motivo de inadmisión que ahora se convierte en desestimatorio del recurso, a que, en segundo lugar, de la confrontación de las sentencias resulte que no se dan las condiciones de identidad objetiva y subjetiva y de pronunciamientos; o bien, finalmente, a que la doctrina correcta es la de la sentencia impugnada, con lo que, aunque no se fije propiamente la doctrina legal, se apunta ya hacia una línea jurisprudencial concreta, encontrándonos en presencia de un precedente». IGLESIAS CANLE, I. C. op. cita, pág. 325.

²¹⁶ STC 37/2012 de 19 de marzo (RTC\2012\37) F J 3: «En definitiva, el recurso de casación en interés de la Ley, en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, además de su carácter subsidiario respecto del recurso de casación propiamente dicho, ha tenido siempre naturaleza excepcional».

²¹⁷ «A tenor de la vigente Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que no hace otra cosa, que elevar a rango de ley la interpretación jurisprudencial, la legitimación activa se extiende a la Administración Pública territorial con interés legítimo en el asunto, a las Entidades y Corporaciones que ostenten la representación y defensa de intereses de carácter general o corporativo y tuviesen interés legítimo en el asunto, al Ministerio Fiscal y, por último, a la Administración General del Estado». IGLESIAS CANLE, I. C., op. cita, pág. 293.

²¹⁸ STC 37/2012 de 19 de marzo (RTC\2012\37) F J 3: «En la actualidad, los recursos de casación en interés de la Ley en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo [...]. Se encuentran regulados en los arts. 100 y 101 LJCA de 1988. Dichos preceptos amplían el número de sujetos legitimados para la interposición del recurso».

1) Objeto del recurso de casación en interés de la Ley y finalidad del recurso.

Establece el artículo 100.1 de la Ley 29/1998 que las Sentencias dictadas en única instancia por los Jueces de lo Contencioso-administrativo y las pronunciadas por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional, que no sean susceptibles del recurso de casación ordinario o del recurso de casación para la unificación de doctrina²¹⁹, podrán ser impugnadas por la Administración pública territorial que tenga interés legítimo en el asunto [...], mediante un recurso de casación en interés de la Ley, cuando se estimen gravemente dañosa para el interés general y errónea la resolución recurrida.

A) Objeto del recurso de casación en interés de la Ley.

Por ello, de acuerdo con el citado precepto, la sentencia que se impugna mediante la interposición del citado recurso, ha de ser errónea y gravemente dañosa, encontrándonos como establece IGLESIAS CANLE, ante dos conceptos jurídicos indeterminados necesitados de concreción²²⁰.

En este sentido, podemos entender el grave daño provocado, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo: «El grave daño para el interés general está en función de una posible, posterior y repetida actuación de los Tribunales de instancia, al conocer casos iguales, que se suponen de fácil repetición [...]. Es decir, tiene que ser razonablemente previsible la reiteración de actuaciones administrativas iguales a la que ha sido enjuiciada por la sentencia impugnada en interés de la Ley»²²¹. Grave daño para el interés general que consiste en la perpetuación de criterios interpretativos erróneos y que precisamente por dicha circunstancia se requiere la intervención del Tribunal Supremo, para que se pronuncie y fije la oportuna doctrina legal.

²¹⁹ En este sentido se pronuncia la STS de 16 de junio de 2005 (RJ\2005\5467) en recurso de casación en interés de la Ley 1/2004, F D tercero: «Además, como se reconoce en las ya citadas declaraciones de esta Sala, su carácter subsidiario respecto de las otras dos modalidades casacionales –la ordinaria y la para unificación de doctrina– la excluye en todos los supuestos en que aquellas hubieran sido posibles».

²²⁰ «El primero de ellos alude a que la sentencia impugnada sea errónea, lo que apunta hacia un error de derecho no de hecho. [...] En conexión con lo anterior, el grave daño para el interés general advierte acerca del perjuicio que pueda producir la repetición de casos basados en una doctrina errónea y que por tanto interesa evitar» IGLESIAS CANLE, I. C., op. cita, págs, 298 y 299.

²²¹ STS de 28 de noviembre de 2011 (RJ\2012\2512) en recurso de casación en interés de la Ley 93/2010, F D cuarto.

En este sentido continúa estableciendo el Alto Tribunal: «El grave daño para el interés público radica en que, a raíz de la sentencia recurrida, se consolide la doctrina errónea de ésta con un efecto multiplicador grave que afecte a un importante número de situaciones o se proyecte sobre un ámbito de suficiente generalidad, de modo que cuando no se demuestra la posibilidad de la reiteración generalizada de casos similares, la jurisprudencia de esta Sala viene rechazando la concurrencia de este requisito»²²².

Es por ello, que el grave daño se produce ante la posibilidad de una reiterada repetición de la doctrina mantenida por los Tribunales de instancia que se considera errónea y gravemente dañosa para el interés general, reiteración de la doctrina errónea, que es precisamente lo que se pretende evitar con el presente recurso²²³. De lo cual podemos concluir, como establece el artículo 100.3 de la Ley 29/1988, que del citado recurso conocerá la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, que establecerá la doctrina legal, que vinculará al resto de Tribunales inferiores en grado jurisdiccional.

Pero, además, el apartado 2 del artículo 100 de la LJCA, requiere que la aplicación e interpretación de las normas, que sean determinantes de la Sentencia recurrida, emanen del Estado, lo cual implica que el citado recurso no sería de aplicación en el supuesto de aplicación de normas de origen autonómico, no obstante lo dispuesto en el artículo 101 de la citada Ley Jurisdiccional.

A diferencia del recurso de casación para la unificación de doctrina, el recurso de casación en interés de la Ley, se interpondrá, de acuerdo con el artículo 100.3 de la Ley 29/1998, en el plazo de tres meses.

B) Finalidad del recurso de casación en interés de la Ley.

Hemos tenido ocasión de pronunciarnos, en el sentido de considerar al recurso de casación en interés de la Ley, como aquél recurso mediante el cual el Tribunal Supremo, al objeto de preservar la homogeneidad jurisprudencial, establezca la doctrina legal vinculante para todos los Jueces y Tribunales inferiores en grado jurisdiccional.

En este sentido, establece la STC 37/2012 de 19 de marzo (RTC\2012\37): «El recurso de casación en interés de la Ley responde así a la finalidad de preservar la homogeneidad jurisprudencial, mediante el establecimiento por el Tribunal Supremo de una doctrina legal [...] sirviendo con ello al objetivo de que la Ley sea igual en todo el territorio nacional (arts. 14 y 139.1 CE [RCL 1978,2836] y al principio de seguridad jurídica (art. 9.3CE)».FJ 3.

²²² STS de 28 de noviembre de 2011 (RJ\2012\2512) en recurso de casación en interés de la Ley 93/2010, F D cuarto.

²²³ STC 111/1992 de 14 de noviembre (RTC\192\111), F 4: «Como es lógico, la razón de ser o la utilidad de este tipo de recurso consiste en posibilitar que la doctrina o fundamentación de la resolución impugnada, que se considera gravemente dañosa y errónea, no se aplique, de ser declarada como tal, a situaciones similares a las enjuiciadas por aquella».

Tuvimos ocasión de exponer en la exposición de motivos, que pronunciamientos jurisprudenciales distintos sobre la tributación de transmisión de bienes muebles por particulares a empresarios va en contra del principio de seguridad jurídica que demanda la Constitución, no sólo desde la consideración de los obligados tributarios, sino también por parte de la Administración tributaria en la aplicación de los tributos.

Principio de seguridad jurídica, al que se refiere la STC 37/2012, de 19 de marzo, (RTC\2012\37): «Pues bien, en cuanto a la pretendida vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) debe recordarse que, con arreglo a nuestra reiterada doctrina, la seguridad jurídica ha de entenderse como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, procurando “la claridad y no la confusión normativa” (STC 46/1990, de 15 de marzo [RTC 1990, 46], F J 4), así como “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho»²²⁴, FJ 8.

No obstante, lo expuesto en el pronunciamiento jurisprudencial anterior, venimos manteniendo, a lo largo del presente trabajo de investigación que la confusión no es normativa, la norma es clara, precisa y creemos no produce inseguridad jurídica. Dicha inseguridad jurídica, deviene, en el distinto tratamiento que se produce en la aplicación de la ley por parte de los Tribunales.

Pues bien, tuvimos ocasión de analizar la STS de 10 de diciembre de 2009 (RJ\2010\262) en recurso de casación en interés de la Ley núm. 16/2008, en el que el Abogado del Estado interpone recurso de casación en interés de la Ley, sometiendo a enjuiciamiento del Tribunal la correcta interpretación que debía darse a los artículos 7.5 y 8.e) del T. R. del ITP y AJD. La citada Sentencia de 10 de diciembre de 2009, establece: «La aplicación en interpretación que de las citadas normas ha realizado la sentencia que se impugna es gravemente dañosa para el interés general y manifiestamente errónea en cuanto que concluye que un afianzamiento otorgado por un particular, no empresario ni profesional, en favor de una entidad financiera, no debería estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la medida en que el afianzado, sujeto pasivo, es una entidad financiera entre cuyos actos habituales y propios de su tráfico empresarial está la prestación de afianzamientos». FJ segundo.

2) Legitimación para la interposición del recurso de casación en interés de la Ley.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 100.1 de la Ley 29/1998 el recurso de casación en interés de la Ley se interpondrá por la Administración pública territorial que

²²⁴ En el mismo sentido STC 19/2012 de 15 de Febrero (RTC\2012\19) F J 10: «Tampoco se le puede imputar incertidumbre de ninguna clase que contraría el principio de seguridad jurídica previsto en el art- 9.3 CE pues no produce confusión o duda alguna que pueda generar en sus destinatarios “una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, [...], al tratarse de una previsión legal clara en sus términos y precisa en su contenido y efectos».

tenga interés legítimo en el asunto, cuando estime gravemente dañosa para el interés general y errónea la resolución dictada.

Por ello, se hace necesario analizar la doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en relación con el interés legítimo que la Administración pública tiene en el asunto para poder plantear un recurso de casación en interés de la Ley. Para ello vamos a tener ocasión de comprobar distintos pronunciamientos del Alto Tribunal sobre esta cuestión.

En la STS de 16 de junio de 2005 (RJ\2005\5467) en recurso de casación en interés de la Ley 1/2004, interpuesto por la Diputación Provincial de Orense contra la Sentencia de 19 de septiembre de 2003, recurso núm. 7269/1999 (JT 2004, 454), del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sin perjuicio de que en Fallo del TS se declare no haber lugar al recurso de casación en interés de la Ley. Examina el Alto Tribunal en su F J primero, previo al reconocimiento de la cuestión de fondo, la causa de inadmisibilidad alegada para la interposición del recurso, al no tener los recurrentes la condición de “interesados”, no teniendo dicha causa de inadmisibilidad favorable acogida. Entrando la Sala a analizar la cuestión de fondo planteada.

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 7 de octubre de 2013 (RJ\2013\6907) en recurso de casación en interés de la Ley 588/2013, interpuesto por la Diputación Provincial de Huesca, contra la Sentencia dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 1 de Huesca, sobre liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles, entendiendo la Sentencia impugnada que la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos está exenta de abonar el Impuesto de Bienes Inmuebles. En el escrito de oposición al recurso la citada Sociedad Estatal pide que el recurso sea rechazado, porque, en su opinión, la Diputación Provincial de Huesca, no tiene legitimación activa para interponer el recurso por carecer de interés legítimo. Estableciendo la Sentencia del TS: «No resulta exagerado afirmar que la legitimación de la Diputación de Huesca resulta de la propia ley, [...]. Difícilmente puede negarse legitimación para impugnar una sentencia que anula un acto administrativo a la Administración autora del mismo y que compareció en el proceso jurisdiccional a defender su legalidad» F J primero.

Es por ello que, entendemos que tanto la Abogacía del Estado, como los Letrados de los Gabinetes Jurídicos de las Comunidades Autónomas, como tributo cedido que es el ITP y AJD, pueden plantear recurso de casación en interés de la Ley, en aquellas Sentencias que los Tribunales Superiores de Justicia consideren que las transmisiones de objetos de oro por particulares a empresarios, que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no están sujetos al ITP y AJD, al considerar que dichas Sentencias se estiman gravemente dañosas para el interés general y errónea la Sentencia recurrida.

El grave daño producido al interés general se deduce, de la falta de ingresos tributarios que dichas transmisiones conllevarían para el erario público, en este caso el de las Comunidades Autónomas, consideración ésta que sería extensible a todo tipo de transmisiones de bienes muebles llevadas a cabo por particulares a empresarios, pensemos, v. gr., en las transmisiones de vehículos, aeronaves y objetos personales.

Viéndose afectados los ingresos públicos de una Comunidad Autónoma, cabría plantearse ¿puede una Comunidad Autónoma plantear un recurso de casación en interés de la Ley que afecte a todas las Comunidades Autónomas?. Pues bien, en relación con esta cuestión, pero referido a un impuesto local, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, encontramos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de octubre de 2013 (RJ\2013\6907) en recurso de casación en interés de la Ley 588/2013, el siguiente pronunciamiento: «La Diputación recurrente no se “arroga” la representación de todos los municipios españoles. Tan sólo deja constancia de que, de prosperar la interpretación de la sentencia que se discute, dichos municipios dejarían de recaudar una determinada suma. [...]. Esta Sala, como ya hemos apuntado, juzga dicha lesión gravemente dañosa para el interés general, la cual, en un caso como el presente, no puede atomizarse en cada una de las corporaciones locales afectadas».

Por ello, entendemos *mutatis mutandi*, que en el caso que nos ocupa de transmisión de bienes muebles por un particular a un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y en la que dicha transmisión no se sujeta a gravamen por el ITP y AJD, podría la Comunidad Autónoma que dejara de percibir la exacción del impuesto, si así lo entendiera el respectivo Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma, plantear recurso de casación en interés de la Ley²²⁵, ante el Tribunal Supremo.

A mayor abundamiento, creemos, que la doctrina que mantienen las Sentencias que entienden que las transmisiones de objetos de oro por particulares a empresarios no están sujetas al ITP y AJD, es errónea y no se desprende de lo dispuesto en los artículos 7.1.A) y 8.a) del T. R. del ITP y AJD. Y todo ello, en base, a la jurisprudencia mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de diciembre de 2011 (RJ\2012\2823) en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 16/2009 y en Sentencia de 10 de diciembre de 2009 (RJ\2010\262) en recurso de casación en interés de la Ley núm. 16/2008, ya expuestas en el presente trabajo. Pero, creemos conveniente recordar la ratio decidendi de ambas Sentencias.

Así, la ratio decidendi de la STS de 15 de diciembre de 2011 (RJ\2012\2823), establece: «Cuando la transmisión la realice un empresario, la operación se sujetará al IVA si se cumplen el resto de requisitos, y cuando la realice un particular, como sucede en este caso, la operación se sujeta al ITP, sin que puedan considerarse bajo ningún concepto como expresiones de idéntico significado la “realización de una transmisión” con la “intervención en una compraventa”. [...]. Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las

²²⁵ Establece la STS de 7 de octubre de 2013 (RJ\2013\6907), en relación con la legitimación para interponer recurso de casación en interés de la Ley, en relación con la liquidación practicada por el IBI, en recurso interpuesto por Diputación Provincial de Huesca: «De entenderse así, nunca la interpretación fijada en una sentencia relativa a la liquidación de un tributo local sería susceptible de recurso de casación en interés de la Ley, quedando vedada a este Tribunal Supremo la posibilidad de ejercer su función de fijar la doctrina correcta ante interpretaciones gravemente dañosas para el interés general, con el argumento de que el perjuicio quedaría acotado a la corporación local afectada y de que, por tanto, no hay afección de ese interés general» F D tercero.

adquisiciones que el comerciante realiza de particulares». Aunque la Sentencia se refiere a la transmisión de un inmueble por un particular, cuestión que ya hemos analizado anteriormente, el artículo 7.1.A) se refiere a la transmisión de bienes y derechos, sin distinción entre bienes muebles e inmuebles.

Por su parte, la ratio decidendi de la STS de 10 de diciembre de 2009 (RJ\2010\262), establece: «Con lo que se ha dicho se puede ya concluir que cuando la operación que se realice sea la de constitución de una fianza y ésta haya sido constituida por un particular, no por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, no estaremos en el caso de no sujeción contemplado en el art. 7.5 del Texto Refundido 1/1993 de la Ley del ITP. Por eso consideramos correcta la doctrina legal que propugna el Abogado del Estado de que el art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993 subordina la no sujeción al ITP a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del ITP como acreedor afianzado por tal operación». Fijando la siguiente doctrina legal: «El art. 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/93 vincula la no sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a la condición de empresario o profesional de quien constituye una fianza y no a la del sujeto pasivo del Impuesto por tal operación».

Pues bien, en relación con los distintos pronunciamientos realizados por los Tribunales Superiores de Justicia, sobre la transmisión de bienes muebles por particulares a empresarios y considerando la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo, en las Sentencias anteriormente mencionadas, la jurisprudencia constitucional añade en relación con el recurso de casación en interés de la Ley: «De este modo, a la tradicional finalidad nomofiláctica de protección del Derecho objetivo del recurso de casación propiamente dicho, el recurso de casación en interés de la Ley añade una función integradora o uniformadora del Derecho, pues mediante el establecimiento por el Tribunal Supremo (dada su supremacía ex art. 123.1 CE) de una doctrina legal vinculante para todos los Jueces y Tribunales inferiores en grado jurisdiccional, se garantiza la aplicación uniforme de la Ley en todo el territorio nacional».

Precisamente esa función uniformadora del Derecho que permita la aplicación uniforme de la Ley en todo el territorio nacional, es la que creemos, sería necesaria en el estudio de la transmisión de objetos de oro efectuada por particulares a empresarios y que es el objeto de estudio del presente trabajo de investigación.

- 3) Análisis de las Sentencias del TSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2013 y de 26 de septiembre de 2013, sobre la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

Si como decíamos líneas arriba, mediante el recurso de casación para la unificación de doctrina o mediante el recurso de casación en interés de la Ley, se persigue, entre otras cuestiones, que el principio de seguridad jurídica no se vea vulnerado.

Creemos, que dicho principio debe prevalecer, aún con mayor fuerza, si esto fuera posible, todo ello, como ya hemos tenido ocasión de exponer, sin perjuicio de la independencia de los jueces y magistrados en el ejercicio de la función jurisdiccional, cuando en un mismo Tribunal Superior de Justicia encontramos dos Sentencias, en relación con el objeto del presente estudio, en el que una Sentencia considera que la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, están sujetas a ITP y AJD, concepto TPO y otra Sentencia, por el contrario, considera que la transmisión de los citados objetos de oro por particulares a empresarios, que actúan en el ejercicio de la actividad, no están sujetas a ITP y AJD.

En este sentido, vamos a tener ocasión de exponer como el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, lleva a cabo pronunciamientos distintos en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

A) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de 27 de marzo de 2013 núm. 1175/2013 (JT\2013\1269).

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, de 27 de marzo de 2013, tiene como objeto del recurso determinar si es ajustada a derecho la Resolución de 9 de julio de 2010 dictada por el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, que desestima la reclamación interpuesta como consecuencia de las liquidaciones practicadas por ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, por las adquisiciones mediante subasta celebradas por la entidad financiera UNICAJA, de joyas que particulares habían depositado como garantía de bienes muebles y que fueron adjudicadas a la entidad mercantil adjudicataria, empresario, que las va a destinar a su actividad empresarial.

Comienza la Sentencia del TSJ de Andalucía de 27/03/2013, en su F J segundo analizando la relación contractual existente entre la entidad financiera UNICAJA y sus clientes, estableciendo el citado fundamento jurídico que la relación que se establece entre la entidad financiera y sus clientes es una relación contractual mediante la firma de un Contrato de Préstamo Pignoraticio, recibiendo el cliente de la entidad financiera una cantidad de dinero en concepto de préstamo cuya devolución garantiza el cliente mediante la entrega de bienes muebles (productos de joyería) obligándose el cliente a devolver el principal junto a los intereses, comisiones, etc., en un plazo determinado de tiempo.

Sin perjuicio de la naturaleza jurídica del contrato²²⁶, que la propia Sentencia establece como contrato de préstamo y de simultánea constitución de prenda en garantía

²²⁶ «En definitiva estamos ante un contrato de préstamo y de simultánea constitución de prenda en garantía de un derecho de crédito para asegurar su satisfacción, atribuyendo al acreedor un nuevo derecho subjetivo o unas nuevas facultades [...]. La prenda es el derecho real apto para los bienes muebles, y lleva ínsita por necesidad constitutiva la

de un derecho de crédito y que a los efectos del estudio que nos ocupa, es accesorio. Nos encontramos ante el depósito de bienes muebles (objetos de oro) por el cliente de la entidad financiera y que otorga al acreedor garantizado (entidad financiera) facultades dominicales para poder transmitir, en subasta o vender directamente los bienes depositados en garantía del derecho de crédito, para obtener la devolución del préstamo más las cantidades acordadas, concedido al cliente de la entidad financiera. Es decir, nos encontramos ante una transmisión mediante subasta de unos bienes pignorados una vez vencida la obligación garantizada y no satisfecha.

Una vez determinada la naturaleza jurídica del contrato realizado, la Sentencia lleva a cabo un análisis de las partes intervinientes en el contrato celebrado, el carácter con el que actúan y la forma de transmisión de los bienes a través de la subasta.

En primer lugar se lleva a cabo en la Sentencia un análisis de la entidad mercantil adjudicataria de los bienes subastados (entidad recurrente), estableciendo que es una sociedad mercantil, cuyo objeto social es el comercio al por menor de objetos usados, que se encuentra incluida en el IVA en el “régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección”, por ello, nos encontramos ante una entidad mercantil-empresario, sujeto pasivo de IVA, que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, ya que se dedica al comercio al por menor de artículos usados.

En segundo lugar, nos encontramos con la empresa que realiza la subasta, El Monte de Piedad (UNICAJA) que según el F J segundo de la Sentencia, no se pone en duda que la entidad financiera UNICAJA es una entidad de carácter mercantil y empresarial.

En ningún momento, como se hace constar en la propia Sentencia, se discute la propiedad originaria de los bienes, siendo el titular de los mismos el particular que constituye la prenda en garantía de la devolución del préstamo recibido de la entidad financiera.

Evidentemente, como no podía ser menos, obiter dicta, se hace mención por la entidad recurrente de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (RJ\1996\2655), como fundamentación de la no sujeción al ITP y AJD, en los siguientes términos: «por la interesante aportación que de ella puede obtenerse en relación con el supuesto discutido».

Seguidamente la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, trata de determinar, la cuestión objeto del recurso que nos ocupa, que no es otro que el poder determinar si la transmisión de las joyas mediante subasta están sujetas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, y para ello nos hemos de hacer la siguiente pregunta ¿quién es el transmitente en dicha subasta?, el particular o la entidad financiera.

pérdida de posesión por el deudor, además de la facultad de realización del valor de los objetos afectados que se otorga al acreedor». F J segundo.

Si el transmitente es la entidad financiera (UNICAJA), que como hemos dicho anteriormente, no se pone en duda, su carácter mercantil y empresarial y ésta actúa en el ejercicio de su actividad empresarial, la transmisión, evidentemente quedaría fuera del ámbito de aplicación del ITP y AJD, pero no porque el adjudicatario de los bienes sea un empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, sino porque el transmitente es un empresario que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial.

No obstante, lo anteriormente expuesto, habría que analizar cuál sería el título por el cual la entidad financiera llega a adquirir la propiedad de los bienes subastados.

Por ello, la pregunta anterior de quien es el transmitente en dicha subasta, no es baladí, es precisamente, la cuestión principal que va a determinar la tributación o no por el ITP y AJD. Es, precisamente, en base a esta cuestión, que podemos leer en la Sentencia: «No se discute la propiedad originaria de los bienes, lo que se discute es quién es el sujeto transmitente y, con ello, la procedencia de la adquisición de los bienes por parte del adquirente».

Pues bien, la Sentencia del TSJ de Andalucía invoca la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de noviembre de 2010 (RJ\2010, 5589) dictada en Unificación de Doctrina, que se pronuncia en los siguientes términos: «El Tribunal Supremo entiende que es el empresario embargado el que transmite directamente al adjudicatario (y no el juez), por lo que tributa por el IVA».

Pero, profundizando aún más en la STS de 2 de noviembre de 2010 (RJ\2010\5589), en recurso de casación por la unificación de doctrina 278/2006, anteriormente mencionada por el TSJ de Andalucía, podemos leer en la misma: «En realidad, el Juez se limita a encauzar la venta, impuesta forzosamente al propietario-deudor, pero no lo suplanta si no es, exclusivamente, en el plano instrumental, ya que, en el plano de los derechos reales, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al Juez y de éste al adjudicatario»²²⁷ FJ tercero.

De acuerdo con la doctrina del Alto Tribunal en las subastas, voluntarias o forzosas, hay que determinar la condición del propietario-deudor del bien subastado²²⁸, para poder determinar la sujeción a IVA o a ITP y AJD, cuestión ésta que ya ha sido analizada en el presente trabajo.

²²⁷ Como se establece en la Sentencia, la cuestión de determinar si la venta efectuada mediante subasta judicial de bienes de una entidad mercantil, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o al de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya ha sido resuelta por esta Sala en sentencia de 3 de julio de 2007 (RJ\2007\4956), dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina.

²²⁸ «En una transmisión de derechos reales, como la propiedad, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, [...], el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión» STS de 2 de noviembre de 2010 (RJ\2010\5589) F J tercero.

Es por ello, que siendo el propietario-deudor del bien subastado un particular, como es el caso que nos ocupa, nunca nos vamos a encontrar en el ámbito de aplicación del IVA, por la propia definición que del hecho imponible del citado impuesto, establece el artículo 4 de la Ley 37/1992, que establece sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.

Volviendo a la Sentencia del TSJ de Andalucía, es necesario determinar la condición del transmitente, y en este sentido, podemos leer: «La cuestión que se suscita en el presente recurso consiste en determinar si la transmisión de joyas, adquiridas por la recurrente, empresario y que las va a destinar a su actividad empresarial, está sujeta al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, ITP, atendiendo a la calificación de los sujetos intervinientes en tal transmisión, al ser adquiridas en subasta pública realizada por la entidad financiera UNICAJA, que las tenía como prenda confiada por terceros, particulares». F J quinto.

Llegados a este estado de análisis de la Sentencia, nos encontramos en la misma y, sin perjuicio, del análisis que posteriormente se hace, en relación con la sujeción a gravamen de dichas transmisiones por el ITP y AJD, en atención a la persona que realiza la transmisión, el párrafo anteriormente expuesto del F J quinto de la Sentencia, ello requiere, en el presente momento, detenernos y analizar una cuestión trascendente; si leemos detenidamente dicho párrafo, podemos constatar una cuestión importante, se dice que el adquirente de los citados bienes (parte recurrente en el recurso interpuesto) es un empresario, cuestión que ya hemos tenido ocasión de constatar anteriormente, y que va a destinar los bienes adquiridos para su actividad empresarial.

Ésta cuestión, que pudiera parecer intrascendente, no lo es en absoluto, nos atrevemos a decir mucho más, es fundamental para el presente trabajo de investigación. Toda vez que se aparta radicalmente de la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996, que establece que las compras de objetos de oro por un empresario que las va a destinar a su actividad empresarial, no están sujetas al ITP y AJD, por ser precisamente el adquirente un empresario que va a adquirir dichos bienes para su actividad empresarial, y por ello dicha compra se entiende realizada en el ámbito de su actividad empresarial.

Luego, consiguientemente, si la Sentencia del TSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2013, mantuviera la misma doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en la Sentencia anteriormente mencionada y objeto de del presente trabajo, establecería la STSJ de Andalucía la no sujeción de dicha transmisión al ITP y AJD, al ser el adquirente un empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Sin embargo, tendremos ocasión de comprobar que el TSJ de Andalucía se aparta de la doctrina que el Tribunal Supremo mantiene en Sentencia de 18 de enero de 1996 y establece la sujeción al ITP y AJD de la transmisión llevada a cabo mediante subasta, de objetos de oro procedentes de particulares a empresarios (entidad mercantil adjudicataria), al ser intrascendente la consideración que tiene el adquirente de los

citados bienes, cuestión ésta que venimos manteniendo a lo largo del presente trabajo de investigación.

En este sentido, establece el TSJ de Andalucía, sobre el transmitente de los objetos de oro que: «De estimarse que son transmitentes los terceros, como entiende la Administración, la transmisión está sujeta al ITP, conforme a lo que prevé con carácter general el artículo 7.1.a) que dispone que están sujetas a dicho Impuesto “las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”». F J quinto, aludiendo, posteriormente, a la doctrina del Tribunal Supremo mantenida en Sentencia de 15 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2822), que ya hemos tenido ocasión de comentar.

Y concluye la STSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2013, estableciendo el último párrafo del F J quinto²²⁹, tras un análisis civilista del concepto de prenda y del pacto comisorio, que los transmitentes de las joyas son los particulares que depositaron las joyas, en garantía de la devolución del préstamo.

Pronunciándose el Fallo de la Sentencia, en los siguientes términos:

Primero: Desestimar la causa de inadmisión opuesta por la defensa de la Administración.

Segundo: Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo promovido en nombre de XY S.L., confirmando la Resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga.

a) Ratio decidendi de la Sentencia.

La doctrina que se contiene en la STSJ de Andalucía expuesta, establece que la transmisión de objetos de oro mediante subasta, sea voluntaria o forzosa, se encuentra sujeta al ITP y AJD, concepto TPO, cuando el transmitente de dichos bienes sea un particular, aún en el supuesto de que el adquirente de los citados bienes sea un empresario que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial. La Sentencia desestima el recurso interpuesto por la entidad mercantil reclamante, como consecuencia de la Resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, que desestimó, a su vez, la reclamación interpuesta como consecuencia de las liquidaciones practicadas por el ITPAJD.

Y en apoyo de la doctrina mantenida, la STSJ de Andalucía cita la jurisprudencia del Tribunal Supremo que en Sentencia de 15 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2822),

²²⁹ «En consecuencia, quienes depositaron las joyas en Unicaja, seguían siendo sus propietarios. Como dice la STS de 2 noviembre 2010 (RJ 2011, 5589), con cita de muchas otras, “una transmisión de derechos reales, como la propiedad, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que, sea la misma voluntaria o forzosa (caso de la subasta judicial), el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quién sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión [...], la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al Juez y de éste al adjudicatario».

establece: «no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona la tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836)).

La conclusión de que el análisis de la operación, en el ámbito tributario, debe realizarse desde el punto de vista del transmitente se confirma también por la definición que del respectivo hecho imponible se contiene en los artículos 1º. a) y 4º. 1 y 2.a) y b) de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) del IVA que grava hechos imponibles iguales, pero subjetivamente diversos a los del ITP.

Consecuentemente, la no sujeción al ITP sólo alcanza a los casos en que el empresario realiza la transmisión, pero no a las adquisiciones que el comerciante realiza de particulares».

- b) Comparación de la doctrina expuesta con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.

La doctrina que se contiene en la Sentencia del TSJ de Andalucía, sede de Málaga, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, es contraria a la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 18 de enero de 1996, pues en ella la sujeción al ITP y AJD va a depender de la condición del transmitente del bien, sin que tenga la menor influencia en el presupuesto de hecho del impuesto la condición del adquirente, doctrina ésta que es mantenida por el propio Tribunal Supremo en Sentencias invocadas por el propio Tribunal Superior de Justicia de Andalucía y que anteriormente han sido expuestas en el presente trabajo de investigación.

- B) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de 26 de septiembre de 2013, recurso núm. 904/2012.

Vamos a tener ocasión de analizar una segunda Sentencia del TSJ de Andalucía, sede de Sevilla, de 26 de septiembre de 2013, recurso núm. 904/2012, en recurso interpuesto por la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía contra la Resolución del TEAR de Andalucía, que tiene como objeto de recurso las liquidaciones practicadas por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de las compras que una entidad mercantil ha realizado a particulares de objetos de oro y otros metales.

Al igual que sucede en la Sentencia del TSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2013, sede de Málaga, anteriormente comentada, se pone de manifiesto en el F J tercero de la Sentencia que no es cuestión discutida que la entidad mercantil que compra a los particulares los objetos de oro, actuaba como empresario, siendo su actividad

económica la de “comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería” estando dada de alta en el epígrafe 619.3 de las tarifas del IAE.

La Sentencia trata el fondo de la cuestión del recurso planteado, en los siguientes términos: «A partir de los razonamientos que preceden nos corresponde una toma de decisión en torno al fondo del asunto; esto es, a si era procedente la sujeción a ITPAJD, modalidad TPO, de las operaciones realizadas por XX, S.L. como defiende la actora, o a IVA, según sostiene el Abogado del Estado, teniendo en cuenta como premisas ya expuestas que aquélla entidad interviene como empresario al ser su actividad económica la de comercio al por mayor de metales preciosos, artículos de joyería, bisutería y de joyería, y que la compra de objetos usados de oro y otros metales se ha realizado a particulares» F J sexto.

Para más adelante establecer la Sentencia: «Pues bien, cuestión coincidente con la de autos fue resuelta por el Tribunal Supremo, Sala 3ª, en los mismos términos aquí patrocinados por la Abogacía del Estado, en Sentencia de 18 de enero de 1996 (EDJ1996/2737)» F J sexto.

Los dos párrafos anteriormente expuestos de la Sentencia del TSJ de Andalucía, requieren a nuestro entender, un breve comentario:

En primer lugar, nos encontramos ante transmisiones de objetos de oro y otros metales por particulares a empresarios que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

En segundo lugar, se dice en la Sentencia que el fondo del asunto (ratio decidendi de la Sentencia) es determinar como sostiene la actora la sujeción de dichas compraventas al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas o, por el contrario, como sostiene el Abogado del Estado, la sujeción de dichas compraventas al IVA.

Es llamativa o, al menos sorprendente, según consta en el F J sexto de la Sentencia, la pretensión del Abogado del Estado de sujetar a IVA la transmisión realizada por un particular. A nuestro entender, de la lectura de los preceptos contenidos en la Ley 37/1992, dicha pretensión no se desprende de los preceptos establecidos en la Ley del IVA, y entendemos que la norma reguladora del citado impuesto, establece con claridad meridiana la sujeción al citado impuesto de todas aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y al no tener el transmitente la consideración de empresario o profesional, que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dichas entregas no puede estar sujeta a IVA.

En tercer lugar, entendemos, que si el argumento patrocinado por la Abogacía del Estado es la pretensión de sujeción al IVA de las compras a particulares por parte de empresarios. Esta doctrina no es la que mantiene la STS de 18 de enero de 1996. Las compras de empresarios a particulares, según la doctrina mantenida por el Tribunal

Supremo en la citada Sentencia, no están sujetas a ninguno de los dos impuestos indirectos, es decir, ni a IVA ni a ITP y AJD.

Una vez realizados los comentarios anteriores, hay que señalar que la Sentencia del TSJ de Andalucía, invoca la doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996, y la transcribe. Recordemos, que precisamente la STS de 18 de enero de 1996, estima el recurso de apelación interpuesto contra una Sentencia del TSJ de Andalucía de 29 de junio de 1990 desestimatoria de los recursos interpuestos por D. Rafael, con motivo de las liquidaciones giradas por el ITPAJD con motivo de las compras llevadas a cabo por D. Rafael a particulares de objetos de oro.

Establece el F J sexto de la Sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de septiembre de 2013, que la posición mantenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de enero de 1996, pretende ser desvirtuada por la demandante mediante la cita de dos Sentencias de la Sala tercera Sección 2ª del Alto Tribunal, dichas Sentencias son la de 10 de diciembre de 2009, en recurso de casación en interés de la Ley 16/2008 (referida a una operación de afianzamiento) y la Sentencia de 24 de octubre de 2011, en recurso de casación 59/2008 (de sujeción a ITP y no a IVA de la adquisición de unos terrenos).

Sin embargo, continúa estableciendo la Sentencia del TSJ de Andalucía, la vigencia de la Sentencia del TS de 18 de enero de 1996 es reiterada por éste en Sentencias de su Sección 2ª de 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 5/2009) y de 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 19/2009), F J sexto.

La parte dispositiva de la Sentencia del TSJ de Andalucía se pronuncia en los siguientes términos: «Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución recogida en el Fundamento de Derecho primero de esta Sentencia, en cuanto anula las liquidaciones tributarias objeto de la misma».

a) Ratio decidendi de la Sentencia.

Siendo por ello, el objeto del recurso interpuesto por la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía la sujeción al ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de las compras llevadas a cabo por la entidad mercantil a particulares de objetos de oro, la ratio decidendi de la Sentencia, al ser desestimado el recurso, se pronuncia por la no sujeción a gravamen en el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, como consecuencia de las compras efectuadas por la citada entidad mercantil a particulares de los objetos de oro transmitidos.

- b) Comparación de la doctrina expuesta con la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.

La doctrina que se contiene en la Sentencia del TSJ de Andalucía, sede de Sevilla, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, se pronuncia en el mismo sentido que la STS de 18 de enero de 1996, al considerar que la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios que actúan en el ejercicio de su actividad empresarial no se encuentra sujeta a ITP y AJD.

Como ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos anteriormente, la STSJ, sede de Sevilla, una vez comprobado que el transmitente no es empresario, no analiza el hecho imponible del ITP y AJD, desde la consideración de la persona que realiza la entrega del bien, amparándose para establecer la no sujeción a gravamen en el ITP y AJD en la condición del adquirente.

- C) Comparación de las fundamentaciones jurídicas de las Sentencias expuestas del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

El objeto del recurso planteado en ambas Sentencias, tiene como fundamento determinar si la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, se encuentra sujeta al ITP y JD.

Entendemos, que en ambas Sentencias existe identidad subjetiva, objetiva y de pretensiones o fundamento.

Sin embargo, la ratio decidendi de las mismas son totalmente contrarias, la sede de Sevilla, del TSJA entiende que dicha transmisión no está sujeta al ITP y AJD, por el contrario, la sede de Málaga, del TSJA considera que dicha transmisión se encuentra sujeta al ITP y AJD.

En relación con la ratio decidendi de ambas Sentencias, creemos conveniente realizar las siguientes consideraciones:

En primer lugar la STSJ, sede de Sevilla, invoca y transcribe la doctrina mantenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1996. Por el contrario la STSJ, sede de Málaga sólo cita muy escuetamente la Sentencia del Tribunal Supremo de 1996.

En segundo lugar es llamativo que ambas Sentencias invoquen en sus fundamentos jurídicos la misma doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencias de 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 5/2009) y de 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 19/2009). Bien es verdad, que los recursos de casación para la unificación de doctrina 5/2009 y 19/2009, se refieren a la transmisión por particulares a empresarios, de inmuebles y no de bienes muebles. Sin embargo, la ratio decidendi de ambas Sentencias del TSJ de Andalucía son totalmente contrarias.

En tercer lugar, no compartimos el criterio del TSJ de Andalucía, sede de Sevilla, en el sentido de considerar que la doctrina del Tribunal Supremo mantenida en Sentencias de 16 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 5/2009) y de 15 de diciembre de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina 19/2009), coincide con la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996.

En este sentido, el Tribunal Supremo en los citados recursos 5/2009 y 19/2009, desestima los recursos interpuestos y confirma las liquidaciones practicadas por ITP y AJD, como consecuencia de las transmisiones realizadas por un particular a un empresario de un inmueble que lo va a destinar a su actividad empresarial, estableciendo en ambas Sentencias el Alto Tribunal: «Aún admitiendo que se diese identidad objetiva entre los dos casos en comparación, la cuestión objeto del recurso es **determinar si la compra de un inmueble por un empresario a quien no lo es, está sujeta al ITP o a ningún impuesto indirecto.**

Para resolver esta cuestión, debe acudir a la normativa que regula la imposición indirecta y que sujeta bien al IVA, bien al ITP, las transmisiones de bienes inmuebles. Con carácter general, **el elemento que determina la sujeción previa a uno u otro impuesto es la condición del transmitente y su forma de actuación. Si se trata de un empresario o profesional que actúa en ejercicio de su actividad, la transmisión inmobiliaria se encontrará sujeta a IVA y, en caso contrario, a TPO**» [la negrita es de la propia Sentencia].

Por último, debemos señalar, que nos encontramos ante un impuesto estatal, cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y del artículo 25 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, como es el ITP y AJD. Impuesto que, en una misma Comunidad Autónoma, de acuerdo con la doctrina mantenida por el TSJ de Andalucía, sede de Málaga y sede de Sevilla y en función de la residencia habitual o domicilio fiscal del adquirente²³⁰, Málaga o Sevilla, ante una misma situación jurídica, un mismo hecho imponible, los mismos sujetos intervinientes en la transmisión, particular y empresario, en un caso va a quedar sujeto a gravamen por el ITP y AJD, y en otro caso, va a quedar exonerado de tributación.

Esta circunstancia pugna, a nuestro entender, contra el principio de seguridad jurídica que proclama la Constitución, al recibir distinto tratamiento situaciones jurídicas iguales, demanda la interposición de un recurso de casación para la unificación

²³⁰ El artículo 103.1.C) regla 3ª del R. D. 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del ITPAJD, establece, en relación con las reglas de competencia territorial para la presentación de las declaraciones-liquidaciones: «Cuando comprenda exclusivamente transmisiones de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, en la correspondiente al territorio donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica».

de doctrina, y/o, en su caso, de un recurso de casación en interés de la Ley, de acuerdo con lo anteriormente expuesto en los artículos 96 y siguientes de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa y, creemos, que la falta de tributación por el ITP y AJD de las citadas compraventas, va en contra de los principios constitucionales de capacidad económica, generalidad y de igualdad tributaria que establece el artículo 31.1 de la Constitución Española.

CAPÍTULO VIII

LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES A EMPRESARIOS DESDE LA CONSIDERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ARTÍCULO 31.1 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2011, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 5/2009, el Alto Tribunal desestima el recurso interpuesto por una entidad mercantil contra la STSJ de Aragón, como consecuencia de una liquidación por el ITP y AJD, por la transmisión efectuada por un particular de un inmueble a la entidad mercantil recurrente, confirmando la procedencia de la liquidación practicada por el citado Impuesto. En dicha Sentencia, entiende el propio Tribunal Supremo que si la transmisión de bienes por particulares a empresarios, no tributan ni por IVA ni por ITP y AJD, dicha falta de tributación por ambos impuestos iría en contra de los principios constitucionales de generalidad y de igualdad del sistema tributario que proclama el artículo 31.1 de la Constitución²³¹.

En el mismo sentido se pronuncia la STSJ de Aragón núm. 568/1998, de 23 octubre, dictada como consecuencia de la autoliquidación presentada por el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, por las ventas efectuadas por un particular de objetos de oro, plata y joyería a un empresario que se dedica a la compraventa de tales objetos, en relación con los principios constitucionales de generalidad y de igualdad tributaria, consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución²³².

Es por ello que, en el presente capítulo del trabajo de investigación pretendemos analizar y poder llegar a la conclusión de que la falta de tributación en nuestro sistema tributario de la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial, no sólo va en contra de lo preceptuado en la norma que regula dicha transmisión de bienes en el ITP y AJD, sino que su falta de exacción, como establece el propio Tribunal Supremo iría en contra de los principios de generalidad y de igualdad tributaria que establece el artículo 31.1 C. E. Y como

²³¹ «Pero no sólo el criterio literal de interpretación de la norma abona esta tesis de las Administraciones que han conocido de este asunto, sino también el lógico y el finalista, pues no es razonable ni existe argumento de política fiscal alguno que justifique que precisamente en estas operaciones no se pague ni IVA ni ITP, conduciendo la interpretación esgrimida de contrario a la contravención de los principios de generalidad y de igualdad del sistema tributario (artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836)» F D quinto.

²³² «El entendimiento del precepto considerado en los términos pretendidos por la demanda conduciría, por añadidura, a la admisión de agujeros de tributación no justificados y contrarios al principio de generalidad, y aun al de igualdad del sistema tributario, consagrado en los artículos 31.1 de la Constitución (RCL 1978\2836 y ApNDL 2875) y 3 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243)» F D quinto.

entendemos que no es posible llevar a cabo un tratamiento del principio de igualdad tributaria, sino es en relación con el principio de capacidad económica, creemos conveniente analizar ambos principios desde la consideración general del principio de justicia tributaria material, que creemos se desprende del artículo 31.1 de la Constitución Española.

Pues bien, creemos conveniente analizar, brevemente, desde la consideración de los principios constitucionales proclamados en el artículo 31.1 de la Constitución Española, la transmisión de bienes y derechos efectuada por particulares a empresarios, desde la consideración que mantiene el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996, de entender no sujeta a gravamen en el ITP y AJD dichas transmisiones y consiguientemente quedar exoneradas de tributación en la imposición indirecta, toda vez que al ser los transmitentes particulares, no van a quedar tampoco sujetas a gravamen en el IVA.

Entendemos, que a través de un sistema tributario justo se lleva a cabo una redistribución de la riqueza, siendo, en este sentido, la justicia tributaria la finalidad principal de la imposición²³³, será a través de los principios constitucionales consagrados en el artículo 31.1, los que permitan alcanzar dicho objetivo. Principios que según entiende parte de la doctrina se están viendo afectados por el fenómeno de la globalización de la economía²³⁴.

En relación con los principios de justicia tributaria, escribe PALAO TABOADA: «En este precepto, de estilo un tanto barroco, aparecen mencionados cuatro principios: capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, aparte del de generalidad de la imposición, implícito en la palabra “todos” y de la afirmación vacía de contenido de que el sistema tributario debe ser “justo”»²³⁵. Para más adelante señalar el

²³³ En relación con la justicia que se predica del sistema tributario, entiende parte de la doctrina que el carácter de impuesto justo ha de serlo desde una dimensión individual y concreta, en este sentido podemos leer en APARICIO PÉREZ, A.: «Ha de resaltarse que la única referencia que se hace a la justicia en relación con el tributo es una referencia genérica y, además, relativa a todo el sistema, lo que imposibilita una apreciación concreta de la justicia; lo que es propio, obviamente, del sistema positivista en el que también se desenvuelve el régimen fiscal vigente. No hay que olvidar que la condición de impuesto justo ha de serlo siempre desde una dimensión individual y concreta», en «La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos» Revista de información Fiscal. Ed. Lex Nova, Enero-Febrero 2007, pág. 17.

²³⁴ En este sentido podemos leer en RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Los principios del justo reparto de la carga tributaria del art. 31.1 CE están sufriendo un duro embate en sus supuestos científicos e ideológicos, como consecuencia del fenómeno de la globalización de la economía, en un proceso de crisis de gran alcance que se manifiesta en algunos rasgos claramente perceptibles en nuestro sistema impositivo: [...]. La personalización del reparto de la carga tributaria según la capacidad económica, que se realiza en el sistema fiscal sobre todo a través de la imposición personal sobre la renta, va diluyéndose poco a poco. [...]. Impuestos indirectos que, ante la pérdida de generalidad y de igualdad de los grandes impuestos directos personales sobre la renta y el patrimonio, parecen <rehabilitarse> de su secular estigma de impuestos regresivos e injustos», en «Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia». Marcial Pons, 2011, pág. 48.

²³⁵ PALAO TABOADA, C.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». REDF, núm. 88, octubre-diciembre 1995, pág. 629.

citado autor: «De los cuatro principios mencionados los fundamentales son los de capacidad económica e igualdad».

Para otra parte de la doctrina, la afirmación de que el sistema tributario debe ser justo, tiene más enjundia que la expresión anterior de PALAO. En este sentido, podemos leer en VARONA ALABERN: «La justicia tributaria en sí misma resulta poco ilustrativa si no se concreta en otros principios más precisos, también de orden material, que la confieren un contenido más rico. Estos principios constituyen un modo de sustanciarse o, si se quiere, una forma más concreta de proyectarse la justicia tributaria; por ello, normalmente se encuentran entrelazados y estrechamente interrelacionados hasta tal punto que unos derivan de los otros: conforman ángulos diferentes desde los que se puede observar una misma realidad. Desde esta perspectiva, la justicia tributaria sería un principio multicéfalo, como si de un poliedro irregular en continuo movimiento se tratara: conforme va girando descubre nuevas caras y diversas aristas que cobran mayor protagonismo, al tiempo que oculta el de otras (distintos principios), pero la figura geométrica es una sola (la justicia tributaria). Siguiendo con esa imagen, la cara más extensa la ocuparía el principio de igualdad, del que se podrían derivar otros principios tributarios constitucionales, de entre los cuales brilla con luz propia el de capacidad económica, que viene a ser como una especificación de aquél en el impuesto»²³⁶.

Es por ello, que pensamos, que para la mejor consecución de un Estado social y democrático de Derecho que propugna nuestra Constitución Española, el sistema tributario tiene que conseguir una distribución de la riqueza entre los ciudadanos de forma que se alcance una verdadera participación de dichos ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social que propugna el artículo 9.2 de nuestra Carta Magna.

En relación con la justicia tributaria, no sólo se ha pronunciado la doctrina científica, también ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional afirmando que la justicia tributaria es un fin del sistema tributario²³⁷, en el que se han de respetar todos los principios proclamados en el artículo 31.1 C.E.

Es necesario advertir, antes de comenzar a escribir las primeras líneas sobre los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad tributaria proclamados en el artículo 31.1 C. E., de la dificultad que encierra el debate dogmático sobre el estudio de dichos principios constitucionales y los ríos de tinta que se han vertido por la doctrina sobre el estudio de los citados principios. Sirva como ejemplo, el comentario que sobre el principio de capacidad económica lleva a cabo RODRÍGUEZ

²³⁶ VARONA ALABERN, J. E.: «Concepto de tributo y principio de capacidad económica». REDF, núm. 135, julio-septiembre 2007, pág. 570.

²³⁷ STC 19/2012, de 15 de febrero (RTC\2012\19): «La justicia tributaria que reclama el art. 31.1 CE “no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)» F J 3.

BEREJO, que se pronuncia en los siguientes términos, en relación al Auto del Tribunal Constitucional 71/2008, de 26 de febrero, donde podemos leer: «En la dogmática tributaria ha sido y es cuestión controvertida la concreción y alcance de contenido y el ámbito de aplicación del principio constitucional de capacidad económica». [...] «No es mi propósito aquí terciar en este debate dogmático, que ha generado una copiosísima literatura en todos los países de nuestra cultura jurídica, sobre todo Alemania, Italia y Francia por mencionar sólo algunos de ellos»²³⁸.

Como es sabido, el artículo 31.1 de la Constitución Española establece: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Es aceptado unánimemente por la doctrina²³⁹, que los principios inspiradores del sistema tributario se encuentran íntimamente relacionados unos con otros²⁴⁰, encontrándose latente en el fondo de todos ellos, una concepción más amplia como es el de la justicia, tributaria y no tributaria, junto con el resto de principios, enmarcados todos ellos en un Estado social y democrático de Derecho.

Aunque la mayoría de la doctrina, en relación con los principios contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española, no se pronuncia sobre la preeminencia de unos principios sobre otros; no obstante, la íntima relación del principio de capacidad económica y el principio de igualdad tributaria, si podemos leer en cierto sector doctrinal que el principio de capacidad económica se va a colocar en el centro del ordenamiento tributario²⁴¹. Pero no por ello, la capacidad económica se puede erigir como el único y exclusivo criterio de justicia en materia tributaria²⁴².

²³⁸ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica». REDF., núm. 142, abril-junio 2009, pág. 380.

²³⁹ Podemos leer en RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Dada la “indisociabilidad” entre la igualdad tributaria y los principios de generalidad, capacidad económica y progresividad del art. 31.1 CE». Op. cit. pag. 385.

²⁴⁰ En el mismo sentido se pronuncia la STC 134/1996, de 22 de julio (RTC\1996\134) que en su FJ 5 establece: «Hemos destacado que “la igualdad que se reclama en el art. 31 CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad”». En el mismo sentido F J 6 de la STC 7/2010 de 27 de abril (RTC\2010\7): «Hemos considerado que igualdad, progresividad y capacidad económica son conceptos íntimamente entrelazados, hasta el punto de que una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio».

²⁴¹ «El punto de inflexión que se produce en la década de los sesenta, por obra principalmente de la doctrina italiana, potenciado en España por una cuidada reelaboración, va a colocar el principio de capacidad contributiva en el centro del ordenamiento tributario, erigiéndose en el principio de justicia de los tributos y en condición de legitimidad de los mismos». LOZANO SERRANO, C. en «Exenciones tributarias y derechos adquiridos». Ed. Tecnos, 1988, pág. 24.

²⁴² «Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria» STC 221/1992, de 11 de diciembre, F J 4.

No obstante, el comentario anterior sobre una cierta preeminencia del principio de capacidad económica, tendremos ocasión de exponer en las siguientes líneas las luces y sombras que ha presentado dicho principio en la doctrina científica.

I. El principio de capacidad económica y las entregas de bienes por particulares a empresarios.

No es posible entender, desde nuestra consideración, los principios de libertad, igualdad y justicia, como valores superiores del ordenamiento jurídico, propugnados en nuestra Constitución Española, sin tener en consideración, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con lo establecido en el artículo 31.1 de la C. E., es decir, nuestra Carta Magna contempla derechos y garantías para los ciudadanos en general, pero también contempla obligaciones para dichos ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, sin cuya contribución, entendemos, no se conseguirán los grados de justicia e igualdad que proclama la Constitución Española.

Cómo se puede establecer, sino, en la propia Constitución, el derecho a la educación, a la cultura, a los beneficios de la seguridad social, en definitiva, a una mayor protección social en las personas más desfavorecidas, sino es mediante un sistema tributario justo, en el que todas aquellas personas que exterioricen riqueza, deban contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica y de esta forma contribuir a una mejor redistribución de la renta del país y en el que las personas más desfavorecidas puedan tener acceso, en igualdad de condiciones, a servicios básicos como la educación, la sanidad o la cultura.

Ahora bien, expuesto lo anterior, podríamos plantearnos ¿es el principio de capacidad económica el único criterio de justicia material?, creemos que la respuesta debe ser negativa. Es verdad que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse de acuerdo con la capacidad económica de cada obligado tributario, pero también es cierto que el artículo 31.1 establece que esa contribución debe hacerse a través de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, sin olvidar el principio de generalidad que comienza por el término *todos* contribuirán²⁴³.

Es por ello, que entendemos, que junto al principio de capacidad económica, se encuentran otros principios establecidos por el constituyente que permiten mediante la

²⁴³ En relación con el principio de generalidad podemos leer en AGUAYO AVILÉS, A y BUENO GALLARDO, E: «El principio de generalidad prohíbe la concesión de privilegios tributarios discriminatorios o, lo que es lo mismo, de beneficios tributarios injustificados», en «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 64.

conjunción de todos ellos que el sistema tributario sea justo, es decir, se pueda alcanzar el ideal de justicia material.

1) Concepto de capacidad económica.

El principio de capacidad económica, también llamado principio de capacidad contributiva²⁴⁴, término éste importado de la Constitución italiana, en su carácter de principio material de tributación, va a determinar la riqueza que es susceptible de imposición²⁴⁵. Recordemos que ya el profesor SAINZ DE BUJANDA señalaba: «El objeto del tributo es el hecho o situación de la vida real que el legislador se propone someter a imposición, *verbi gratia*, la renta, la fortuna, la circulación de la riqueza o el consumo»²⁴⁶. Por ello, podemos concluir que la renta, el patrimonio o el gasto son índices de capacidad económica, que el legislador ha de tener en cuenta a la hora de establecer el presupuesto de hecho de los distintos tributos que conforman nuestro sistema tributario y que van a quedar sometidos a imposición²⁴⁷. En definitiva, cada tributo ha de recaer sobre presupuestos de hecho que contengan manifestaciones de riqueza²⁴⁸.

Venimos hablando a lo largo de las páginas anteriores de la capacidad económica, pero sin embargo no hemos establecido un concepto de capacidad económica, lo que nos llevaría a plantearnos, en primer lugar, si podemos establecer un concepto de capacidad económica, o, por el contrario, podemos pensar que es un concepto jurídico indeterminado; en este sentido, creemos, que es un concepto jurídico indeterminado²⁴⁹,

²⁴⁴ En este sentido: «Se discute si la capacidad económica o contributiva,» RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica», op. cita pág. 380. «El principio de capacidad económica o de capacidad contributiva se constituyó en Europa en la segunda parte del siglo XX» ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española», REDF., núm. 142, abril-junio 2009, pág. 405.

²⁴⁵ También encontramos en la doctrina el término «capacidad de pago» vid. GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: «La imposición indirecta y el principio de capacidad de pago» pág. 11. Estableciendo el citado autor: «El primer pronunciamiento del Tribunal Constitucional con relación al principio de capacidad de pago como inspirador del sistema impositivo tuvo lugar por medio de la STC 27/1981, de 20 de julio» pág. 20.

²⁴⁶ SAINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura jurídica del sistema tributario». RDFHP, volumen XI, 1961, pág. 89.

²⁴⁷ En este sentido podemos leer en BANACLOCHE PÉREZ, J.: «El sistema tributario diseñado en la reforma de 1978 establecía un gravamen personal (IRPF, IS, ISD) sobre la renta ganada, una tributación por la renta ahorrada mediante el Impuesto sobre el Patrimonio y el gravamen de la renta gastada (ITP, IVA, IIEE)», en «La capacidad de tributar» Revista Impuestos, nº 21, noviembre 2010, pág. 54.

²⁴⁸ Recordemos que ya la Ley General Tributaria de 1963, en su artículo 26.1.c) disponía: «Son impuestos los tributos, ... , que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta».

²⁴⁹ HERRERA MOLINA, P. M., se pronuncia en el siguiente sentido: «La capacidad económica en su doble vertiente -como derecho fundamental y como medida de la igualdad- constituye un concepto jurídico indeterminado del que no puede deducirse mecánicamente un concreto sistema tributario», en «Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz de Derecho alemán». Marcial Pons, 1998, pág. 103. Sin embargo, más adelante, en la misma obra del citado autor podemos leer: «La capacidad económica puede definirse como la “riqueza disponible”».

en el que en un primer momento como fundamento de la imposición, en palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO, se va a gravar esa circunstancia o manifestación reveladora de riqueza, ínsita en el presupuesto de hecho del tributo y en segundo lugar esa capacidad económica va a estar inexorablemente ligada a la persona que lo realiza.

No obstante, lo anteriormente expuesto, parte de la doctrina científica ha tenido ocasión de establecer un concepto de capacidad económica, en este sentido, podemos leer en MARTÍNEZ LAGO: «Su contenido es elástico [se refiere a la capacidad económica], aunque posea como núcleo jurídico necesario el nivel o grado de riqueza suficiente -apto- para contribuir; y puede definirse como *potencia económica que resulta idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a las exigencias económicas y sociales que contiene la Constitución*»²⁵⁰.

Llegados a este estado de cosas, cabría preguntarse ¿ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional sobre el concepto de capacidad económica?. En este sentido, tampoco hemos encontrado un concepto de capacidad económica o contributiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pronunciándose el citado Tribunal en los siguientes términos: «Y, por otro lado, el hecho de que la capacidad económica sea un concepto jurídico indeterminado no impide, como ocurre en todos los supuestos en que las normas utilizan conceptos de esa naturaleza [...]» STC 76/1990, de 26 de abril (RTC\1990\76) FJ 6.

Sobre la capacidad económica, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el significado y alcance del principio de capacidad económica²⁵¹, pero no establece una definición de qué debe entenderse por capacidad económica.

En este sentido escribe LOZANO SERRANO: «No es casualidad que el primer gran valedor del principio, GRIZIOTTI, lo hiciera desde su concepción y metodología integral, no circunscrita a lo estrictamente jurídico, explicando la capacidad económica

Su fundamento radica en el principio de solidaridad (toda persona debe contribuir al interés general con aquellos bienes que no sean indispensables para su existencia). [...]. La riqueza disponible determina *-prima facie-* la medida de la justa imposición», pág. 137.

Sobre el principio de capacidad económica, escribe PALAO TABOADA: «El principio de capacidad contributiva es indeterminado, pero no indeterminable. Determinarlo es función del legislador, con ayuda de la doctrina científica y de los tribunales, especialmente el Tribunal Constitucional» en «Nueva visita al principio de capacidad contributiva». REDF, núm. 124, octubre-diciembre 2004, pág. 773.

²⁵⁰ «Su contenido es elástico [se refiere a la capacidad económica], aunque posea como núcleo jurídico necesario el nivel o grado de riqueza suficiente -apto- para contribuir; y puede definirse como *potencia económica que resulta idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a las exigencias económicas y sociales que contiene la Constitución*», MARTÍNEZ LAGO, M. A., «Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad», REDF, núm. 60, octubre-diciembre 1988, pág. 613.

²⁵¹ «Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre [...], la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria» STC 221/1992 F J 4.

como indicio de las ventajas obtenidas por el individuo de su participación en la sociedad, en la economía nacional y en los servicios públicos»²⁵². En relación con la capacidad económica, continúa estableciendo el citado autor: «la capacidad económica constituye en realidad una exigencia lógica de la imposición, erigiéndose en sustrato lógico de la misma o en exigencia lógico-objetiva derivada de la naturaleza de las cosas, proyectándose sobre el tributo a través de su presencia en el hecho imponible y de su función esencial de suministrar los hechos susceptibles de gravamen».

Pero, antes de continuar estas líneas sobre el principio de capacidad económica, creemos conveniente señalar que a nivel doctrinal, el principio de capacidad económica ha presentado luces y sombras, encontrándose la doctrina dividida en cuanto al ámbito de aplicación de dicho principio, como tendremos ocasión de exponer, encontrándonos posturas que defienden su ámbito de aplicación a todos los ingresos públicos, otros criterios mantienen su ámbito de aplicación a los ingresos tributarios, dentro de estos últimos nos encontramos posiciones que mantienen que el principio de capacidad económica sólo es de aplicación a los impuestos, y, en fin, que dentro de éstos últimos sólo se predica de los impuestos directos, presentando en los impuestos indirectos un índice de manifestación muy tenue.

En este sentido, es muy revelador el comentario que realiza ESCRIBANO LÓPEZ sobre el significado y alcance del principio de capacidad económica por parte de la doctrina: «Alguna doctrina pretende aún hoy diluir el significado del principio de capacidad contributiva desde una concepción de *estrella polar del sistema* (CORTÉS DOMINGUEZ) hasta convertirlo en un principio tan estrechamente conectado con el de igualdad que la potencia y vitalidad de éste difumina aquél, es decir, lo hace innecesario. No parece que ésta concepción pueda ser pacíficamente defendida en España, sobre todo si se repasa la jurisprudencia constitucional, aunque desde luego no sería justo ignorar un proceso de progresivo deterioro de su virtualidad, más acentuada hoy que cuando, con sumo acierto, calificó el proceso el PROF. PALAO como *apogeo y crisis del principio de capacidad económica*»²⁵³.

Ahora bien, corresponde al legislador establecer aquellos presupuestos de hecho que denoten una manifestación de riqueza, real o potencial²⁵⁴, en aquellas personas que lo realizan y que va a depender en cada momento de las valoraciones de política económica imperantes, por ello, el constituyente no encorseta el ámbito del establecimiento de los tributos que corresponde al poder legislativo²⁵⁵, y que van a

²⁵² LOZANO SERRANO, C.: «La capacidad económica en las tasas». REDF., núm. 153, enero-marzo 2012, pág.

²⁵³ «La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española» REDF, núm. 142, abril-junio 2009, pág. 406.

²⁵⁴ «Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo» FJ 5 STC núm. 193/2004 de 4 de noviembre de 2004.

²⁵⁵ En este sentido se afirma en el FJ 8 de la STC 134/1996, de 22 de julio: «Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración».

detraer en cada período de tiempo, coactivamente, los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, no obstante, si corresponde al Tribunal Constitucional enjuiciar si la prestación tributaria se corresponde o no con situaciones que sean expresivas de capacidad económica, teniendo que ser éstas reales o potenciales y no virtuales o ficticias.

En este sentido, podemos leer en la STC 193/2004, de 4 de noviembre: «El principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica» FJ 5.

2) La capacidad económica como fundamento de la imposición y como medida de la imposición.

CASADO OLLERO, en un extenso trabajo que tiene más de tres décadas, en relación con la capacidad económica, hace la siguiente distinción: «La capacidad económica concebida como *f fuente o sustrato* de la imposición, y la capacidad como *criterio* para la contribución al sostenimiento de los gastos públicos»²⁵⁶, estableciendo el citado autor que para cuantificar la capacidad económica el legislador, en lo que él denomina *f fuente* de la imposición, habrá de tener en cuenta un índice mínimo de subsistencia y un límite máximo en la imposición²⁵⁷. Para éste autor el mandato que impone la capacidad económica es pues el de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación.

A) La capacidad económica como fundamento de la imposición.

Siendo una de las exigencias que se desprenden del principio de capacidad económica, que el legislador ha de gravar hechos imponibles que manifiesten riqueza real o potencial, deberíamos convenir que todo hecho imponible que no sea revelador de riqueza sería inconstitucional.

Ahora bien, establecido en los términos anteriormente expuestos el principio de capacidad económica, entendemos, que igualmente podríamos formular dicho principio

²⁵⁶ CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de capacidad económica». REDF., núm. 34, abril-junio 1982, pág. 190.

²⁵⁷ Podemos leer en el trabajo de CASADO OLLERO: «El *mínimo* no susceptible de imposición vendrá genéricamente establecido en el nivel necesario para la existencia, según el esquema de derechos económicos y sociales garantizados en la Constitución; el *máximo imponible* se sintetizaría en la prohibición de que el gravamen fiscal tenga alcance confiscatorio». Op. cita, pág. 192.

considerando que allí donde exista capacidad económica el legislador deberá establecer un tributo que someta a gravamen dicho índice de riqueza, pues de lo contrario, existirían índices de capacidad económica que quedarían sin gravar, lo cual iría en contra del propio principio de capacidad económica²⁵⁸, del principio de generalidad y del principio de igualdad²⁵⁹.

Estableciendo, el Tribunal Constitucional en relación con la capacidad económica y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que la capacidad económica tiene dos vertientes una positiva y una negativa, en este sentido, podemos leer en el Auto del TC 24/2005, de 18 de enero (RTC\2005\24): « Sobre este particular es preciso comenzar diciendo que ciertamente la capacidad económica es el elemento determinante o justificativo del deber de contribuir previsto en el art. 31.1 CE, teniendo una vertiente positiva (quien tenga capacidad económica tiene obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) y una negativa (quien no tenga capacidad económica no tiene aquella obligación de contribuir» FJ cuarto.

Es por ello que, venimos manteniendo a lo largo del presente trabajo de investigación, que el empresario que adquiere los objetos de oro de un particular para destinarlos a su actividad empresarial, pone de manifiesto capacidad económica en dicha adquisición, capacidad económica, que entendemos, el legislador quiere gravar al no establecer distinción en el adquirente de los bienes y que se encuentra ínsita en el propio hecho imponible realizado. Sin embargo, de acuerdo con la doctrina mantenida en STS de 18 de enero de 1996, dicha transmisión va a quedar exonerada de tributación.

En relación con el principio de capacidad económica, ha tenido ocasión de pronunciarse la doctrina, en este sentido establece RODRÍGUEZ BEREJO, que el principio constitucional de capacidad económica opera desde una doble significación: «Como *razón de ser* (la ratio iuris) o *fundamento de la imposición*, en virtud del cual el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuesto de hecho circunstancias o situaciones que son reveladoras de riqueza real o potencial, pero en ningún caso le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias inexpressivas de capacidad económica. Exigencia constitucional que es predicable de *todos y cada uno* de los tributos, con independencia de la posición que ocupen en el conjunto del sistema tributario.

²⁵⁸ «La capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre» STC 221/1992, de 11 de diciembre, (RTC\1992\221) FJ 4.

²⁵⁹ Establece el Auto del TC 24/2005, de 18 de enero (RTC\2005\24): «A exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos aquellos cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación». FJ 4.

Y como criterio o medida de la imposición, que obliga al legislador a modular la carga de cada contribuyente "en la medida -en función- de la capacidad económica". Se debe *según* la capacidad económica *que se tiene*²⁶⁰.

En este mismo sentido, encontramos en la doctrina pronunciamientos sobre la capacidad económica como fundamento de la imposición, estableciendo AGUALLO AVILÉS Y BUENO GALLARDO, que es a partir de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, cuando el Tribunal Constitucional empieza a poner de manifiesto que existe otra manifestación del principio de capacidad económica: la capacidad económica como *fundamento de la imposición*²⁶¹, para más adelante señalar los citados autores: «Principio en virtud del cual, *el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuesto circunstancias que sean reveladoras de riqueza*, dicho de otro modo, que a falta de riqueza real o potencial no se puede exigir un tributo».

B) La capacidad económica como medida de la imposición.

Ahora bien, si el presupuesto de hecho de cada tributo que conforma nuestro sistema tributario ha de ser revelador de capacidad económica y la carga tributaria que soporta cada contribuyente se ha de modular en función de la capacidad económica manifestada en la realización del presupuesto de hecho fijado por el legislador; por ello, en un primer momento, el legislador ha de establecer tributos que sean reveladores de capacidad económica, es decir, ha de localizar la riqueza susceptible de imposición allí dónde ésta se encuentre.

Pero indefectiblemente esa riqueza que se quiere gravar está referida a una persona y es esa persona la que está denotando una aptitud, en palabras de CASADO OLLERO, de capacidad económica o contributiva.

En este sentido, escribe LOZANO SERRANO: «La capacidad económica no se formula [...], como una cualidad objetiva del presupuesto de hecho del tributo, sino como una cualidad subjetiva del obligado tributario. [...]. No se alberga, pues, por las normas -empezando por el precepto constitucional- una formulación que restrinja la capacidad económica a cualidad del presupuesto de hecho del tributo, ni a mero criterio de selección de los hechos imposables, sino que se recoge como riqueza, potencia económica y, por ende, capacidad para contribuir al gasto público del individuo que la posee»²⁶². Estableciendo a continuación el citado autor sobre la capacidad económica²⁶³.

²⁶⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica». REDF., núm. 142, abril-junio 2009, pág. 390.

²⁶¹ AGUALLO AVILÉS, A y BUENO GALLARDO, E., «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Dykinson, Madrid, 2007, pág. 81.

²⁶² LOZANO SERRANO, C., op. cita pág 102.

Es por ello que, sentado que el tributo ha de gravar una manifestación de riqueza que se encuentra ínsita en el hecho imponible, también hay que señalar que dicha capacidad económica debe modularse en función de la capacidad económica de cada sujeto, de forma que quienes tienen una menor capacidad económica no soporten una mayor carga tributaria. Precisamente, en relación con el principio de capacidad económica en su manifestación de *criterio o medida de la imposición* ha tenido ocasión de pronunciarse la doctrina²⁶⁴.

En este sentido, hay que hacer constar que tanto la doctrina²⁶⁵, como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional²⁶⁶, establecen la existencia de un mínimo vital, en el que se habrán de tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente, para de esta forma poder determinar la renta disponible de cada sujeto, estableciéndola propia Constitución en su artículo 35.1 lo siguiente: «Todos los españoles [...] y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia [...]».

Ahora bien, considerando que nuestro trabajo de investigación, se circunscribe a un presupuesto de hecho concreto dentro de la imposición indirecta de nuestro sistema tributario, vamos a intentar acreditar que en la transmisión de bienes por particulares a empresarios que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial, se pone de manifiesto capacidad económica, reveladora de una manifestación de riqueza real, que no potencial, que es susceptible de ser gravada por el legislador y que tiene como fin

²⁶³ «Es evidente que cuando se aborda directamente la cuestión no se encuentran opiniones que nieguen que la capacidad económica se refiere al sujeto, a su potencia económica, pero, sin embargo, al proyectarla sobre la construcción dogmática del tributo, y dado el peso que en ella ha tenido el hecho imponible y su configuración como obligación *ex lege* surgida del mismo, es muy frecuente que los razonamientos se asienten sobre la exigencia de que se halle presente en el presupuesto de hecho, como enfatiza la jurisprudencia constitucional, incluso en el aspecto material o cualitativo de su elemento objetivo, relegando otros aspectos, proyecciones o exigencias del principio». Op. cit., pág. 103.

²⁶⁴ «El principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición, como ha señalado el Tribunal, obliga al legislador a modular la carga de cada contribuyente “en la medida-en función- de la capacidad económica”, [...], de manera que lo que vulnera esta manifestación del principio de capacidad económica es “que tienen menor capacidad económica soporten una mayor tributaria que los que tienen capacidad superior»

²⁶⁵ En este sentido podemos leer en la obra de HERRERA MOLINA: «En la medida en que la riqueza disponible se aplique a necesidades privadas (consumo) que excedan del mínimo necesario para una existencia digna, aumenta la responsabilidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El grado en que este factor se tenga en cuenta constituye una opción política que ha de concretar el legislador para llevar a la práctica el principio de capacidad económica». HERRERA MOLINA, P.M.: «Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán». Ed. Marcial Pons. 1998, pág. 456.

²⁶⁶ STC 19/2012 de 15 de febrero (RTC\2012\19): «Siendo cierto que toda persona física, desde la primera unidad de renta generada, exterioriza, en abstracto, una capacidad económica susceptible de ser sometida a imposición, también lo es, sin embargo, que su capacidad contributiva, entendida como aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado, en un impuesto a través del cual no sólo “se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”, sin que es [se está refiriendo al IRPF] “el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad, debe producirse una vez superado un determinado umbral de renta que proteja la renta necesaria destinada a la satisfacción de las necesidades vitales del obligado tributario» FJ 4.

principal contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²⁶⁷, mediante un sistema tributario justo, lo cual creemos, no sólo se está refiriendo a los impuestos y dentro de estos a los impuestos directos, sino que se está refiriendo desde nuestra consideración al conjunto del sistema tributario y no por ello, los impuestos indirectos deben tener una consideración distinta²⁶⁸.

Pero también, debemos tener en cuenta, que en el hecho imponible el legislador libremente ha elegido una manifestación de riqueza que se quiere gravar, es por ello que, no corresponde, como así se ha expuesto por el Tribunal Constitucional²⁶⁹, enjuiciar aquellos presupuestos de hechos que el poder legislativo en su libre y voluntaria opción política estima conveniente gravar, para conseguir como fin último los recursos necesarios destinados al sostenimiento de los gastos públicos²⁷⁰. Cuestión ésta, que el legislador ha optado, en el caso que nos ocupa, de someter a gravamen en el ITP y AJD la transmisión de bienes realizada por particulares.

3) La capacidad económica en la imposición indirecta.

Podemos encontrar numerosos pronunciamientos de la doctrina, sobre el ámbito de aplicación del principio de capacidad económica en los ingresos tributarios y su mayor o menor incidencia en la imposición directa con relación a la capacidad económica que se pone de manifiesto en la imposición indirecta²⁷¹.

²⁶⁷ En relación con el gasto público, podemos leer en LOZANO SERRANO: «En definitiva, no puede olvidarse que el gasto público es no sólo el fundamento lógico de los tributos, sino su fundamento jurídico, tal y como lo formula el art. 31.1 CE al incorporar a nuestro ordenamiento el deber de contribuir», op. cita pág. 118.

²⁶⁸ En este sentido se pronuncian AGUALLO AVILÉS Y BUENO GALLARDO en relación con la STC 296/1994, de 10 de noviembre: «Lo que, con toda seguridad, se quería poner de relieve con esta afirmación, es que el principio de capacidad económica se aplica con distinta forma e intensidad a las diversas categorías tributarias. Mientras que en relación con los impuestos, la capacidad económica se predica con una intensidad máxima y en sus dos manifestaciones –como fundamento y como medida de la imposición–, en las tasas resulta aplicable exclusivamente como fundamento de la imposición» op. cita, pág. 84.

²⁶⁹ «Sobre este particular es obligado señalar que la función de legislar no equivale a una simple ejecución de los preceptos constitucionales, pues, sin perjuicio de la obligación de cumplir los mandatos que la Constitución impone, el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa para traducir en reglas de Derecho las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del sistema de representación parlamentaria». STC núm. 96/2002, de 25 de abril, F J 6.

²⁷⁰ «Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, F3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación». STC núm. 96/2002, de 25 de abril, F J 6.

²⁷¹ En este sentido, escribe RODRÍGUEZ BEREIJO: «Es controvertido si la capacidad económica, como principio constitucional, opera del mismo modo y con igual alcance en la imposición indirecta que en la imposición directa», op. cita. pág. 380.

Hemos tenido ocasión de exponer que el legislador va a gravar manifestaciones de capacidad económica ínsitas en el presupuesto de hecho del tributo e inexorablemente unidas a la persona que lo realiza, igualmente hemos tenido ocasión de exponer que existe un índice mínimo de subsistencia y un límite máximo en la imposición que nos llevaría al estudio de la confiscatoriedad en el sistema tributario.

Con independencia de los distintos argumentos que se puedan emplear en la clasificación de los impuestos en directos o indirectos, cuestión esta que no fue abordada en su momento, ni lo va a ser ahora, al tener una mínima incidencia en el objeto del presente trabajo, parece que es comúnmente aceptado por la doctrina que se consideren impuestos directos aquellos que van a gravar manifestaciones inmediatas o directas de capacidad económica, por el contrario, son impuestos indirectos aquellos que van a gravar manifestaciones mediatas o indirectas de capacidad económica.

Sobre los índices o manifestaciones de capacidad directos o indirectos, escribe CASADO OLLERO: «Sucede que la definición de lo que debe entenderse por índices directos o indirectos de capacidad, es sumamente aleatoria y variable; depende de cuál sea la idea que en cada época se tenga del propio concepto de capacidad contributiva y, particularmente de cuáles sean las valoraciones sociales imperantes para definir las manifestaciones mediatas o inmediatas de aquella capacidad.

Precisamente asistimos en la actualidad a una cierta reivindicación, más acusada en algunos sectores de la doctrina financiera, de aquellas teorías que considerando el consumo o, mejor aún, la renta consumida como índice más adecuado de capacidad contributiva, abogan por un sistema de imposición proyectado “en función de los empleos de la renta y no en función de su ingreso y cuantía”; pues, según se afirma, “sólo debe repartirse la carga tributaria en función del poder de consumo que cada contribuyente se reserve; no del que transfiera a otros a través del ahorro y la inversión”. Y, en consecuencia, se concluye que es el establecimiento de un impuesto progresivo sobre la renta “tipo consumo”, la fórmula ideal de tributación»²⁷².

No obstante, lo anteriormente expuesto, podemos leer en el trabajo del citado autor lo siguiente: «A nadie sorprende los reparos y las objeciones con que no sólo la doctrina científica sino incluso la jurisprudencia y, en ocasiones, el propio legislador, suelen referirse a la actuación del principio de capacidad en el ámbito indirecto»²⁷³.

El presente trabajo, no tiene como principal objeto de investigación los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad tributaria contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución Española, pero como ya hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, el propio Tribunal Supremo y alguna Sentencia de Tribunales Superiores de Justicia, entienden que la falta de exacción del tributo en la transmisión de bienes por particulares a empresarios iría en contra de dichos principios, es por ello

²⁷² Op. cita, pág. 553.

²⁷³ Op. cita, pag. 569.

que creemos conveniente exponer, aunque brevemente, que entiende la doctrina y el propio Tribunal Constitucional sobre dichos principios en la imposición indirecta y más concretamente en relación con la transmisión por un particular a un empresario de un determinado bien mueble.

Es por ello, que no vamos a entrar en el debate de tratar de comparar la mayor o menor intensidad del principio de capacidad económica en la imposición indirecta, en relación con la manifestación de la capacidad económica que se pone de manifiesto en la imposición directa. Sin duda, parece desprenderse de los comentarios vertidos por CASADO OLLERO, la poca incidencia en la imposición indirecta de los índices o manifestación de capacidad económica, no obstante, tendremos ocasión de comprobar cómo el propio Tribunal Constitucional se pronuncia reiteradamente, en varias Sentencias, sobre la manifestación de capacidad económica puesta de manifiesto tanto en el IVA, el ITP y AJD, como en los impuestos especiales.

Vamos a exponer por último, dos citas, que creemos conveniente mencionar, y mediante las cuales se pone de manifiesto la distinta opinión por parte de la doctrina científica en relación con la capacidad económica en la imposición indirecta. En este sentido, menciona CASADO OLLERO en su trabajo sobre el principio de capacidad económica en la imposición indirecta, a dos ilustres profesores, que se pronuncian en el siguiente sentido, en relación con el citado principio de capacidad económica en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales:

Alude CASADO OLLERO al profesor ALBIÑANA, mencionando que ha escrito éste último respecto de los impuestos sobre transmisiones onerosas de bienes, que «no se ha logrado explicar convincentemente qué capacidad económica o de pago pretenden gravar»²⁷⁴.

Sin embargo, encontramos, en la vertiente favorable al principio de capacidad económica en la imposición indirecta, en relación con la manifestación que grava el tráfico patrimonial, al profesor SAINZ DE BUJANDA, que admite que dichos gravámenes vienen, en cierto modo, a sustituir a un régimen de imposición regular sobre el patrimonio, concluyendo que «no es dudoso que esa función subrogatoria les sitúa de lleno en una esfera tributaria amparada por el principio de la capacidad de pago»²⁷⁵.

En fechas más recientes, continúa el debate abierto en la doctrina sobre la capacidad económica en la imposición indirecta, en este sentido podemos leer en la obra de HERRERA MOLINA: «Un sector de la doctrina tiende a considerar que el principio de capacidad económica constituye un criterio *ajeno* a los impuestos indirectos (en el

²⁷⁴ ALBIÑANA, C, prólogo de la obra de MARTÍNEZ LAFUENTE: «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», págs. 14-15.

²⁷⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: «Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español» en «Hacienda y Derecho», tomo III. Madrid 1963, pág. 208.

sentido de impuestos sobre el consumo). [...]. Ahora bien, dado que la imposición indirecta constituye una pieza esencial e imprescindible de los ordenamientos tributarios modernos, los autores que afirman la incompatibilidad entre el principio de capacidad económica y los impuestos indirectos no concluyen que tales tributos sean inconstitucionales, sino que restringen el ámbito de eficacia del principio de capacidad económica a la imposición sobre la renta»²⁷⁶.

Más adelante, expone el citado autor que siendo la renta, junto al patrimonio y el consumo, las principales manifestaciones de capacidad económica *necesariamente* han de someterse a gravamen. Estableciendo, claramente en este sentido, HERRERA MOLINA, un posicionamiento a favor de la manifestación de la capacidad económica en la imposición indirecta y de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante la determinación de la carga contributiva global, integrada en parte por los impuestos indirectos.

No es este el momento, de entrar en el debate doctrinal acerca de la proyección o incidencia del principio de capacidad económica en las distintas figuras tributarias, como puede ser en las tasas, debate profusamente extendido en la doctrina. Ahora bien, creemos, como postula parte de la doctrina, que el principio de capacidad se manifiesta en dicha figura tributaria²⁷⁷, ante ello cabría preguntarse ¿cómo se puede afirmar que tal principio no se pone de manifiesto en los impuestos que conforman la imposición indirecta y sin embargo, la manifestación de capacidad económica se pone de manifiesto en la tasas?.

Es por ello, que en el presente capítulo del trabajo nos proponemos acreditar la presencia del principio de capacidad económica en el presupuesto de hecho que se lleva a cabo como consecuencia de la transmisión de bienes por particulares a empresarios.

A diferencia de la imposición directa, que son considerados por la doctrina los impuestos por excelencia en la manifestación de capacidad económica o contributiva, y consiguientemente en el sostenimiento de los gastos públicos, sin embargo, la capacidad económica en los impuestos indirectos parece desdibujarse. Para poder analizar esta cuestión, quizás habría que acudir en primer lugar a los conceptos que utiliza la doctrina para distinguir los impuestos directos de los impuestos indirectos.

En este sentido, se utiliza el término impuestos directos como aquellos que recaen sobre manifestaciones directas o inmediatas de capacidad económica o contributiva. Por el contrario, los impuestos indirectos son aquellos que recaen sobre manifestaciones no

²⁷⁶ Op. cita, pág. 455.

²⁷⁷ «El principio de capacidad económica -en su faceta o dimensión de fundamento de la imposición- resulta aplicable a todas las figuras tributarias sin excepción, es evidente que, frente a lo que han sostenido algunos profesores de Derecho Financiero y Tributario, las tasas, pese a que se rigen por un esquema sinalagmático (do ut des, quid pro quo, contraprestación), también tienen que respetar el principio de capacidad económica» AGUALLO AVILÉS-BUENO GALLARDO, op. cita, pág. 84.

directas o mediatas de capacidad económica o contributiva²⁷⁸. Si bien, en la imposición indirecta existe la posibilidad de repercusión o traslación jurídica de la cuota del impuesto. El ITP y AJD, en este sentido actúa como un impuesto directo, toda vez que dicho impuesto no es posible la repercusión o la traslación jurídica de la cuota²⁷⁹.

En relación con la renta gravada y sobre la manifestación económica de los distintos tributos que conforman nuestro sistema tributario, podemos leer en HERRERA MOLINA: «Aunque existen muchas “manifestaciones” de capacidad económica, sólo existe una “fuente” impositiva: la riqueza que se obtiene y que se ha acumulado. [...] Puesto que un solo impuesto no puede gravar toda la riqueza, la capacidad económica exige la coordinación de las diversas figuras entre sí *con arreglo a criterios coherentes*. Es decir, la capacidad económica constituye el elemento de cohesión para que los impuestos constituyan un sistema y no un conglomerado o un caos»²⁸⁰.

En este sentido, entendemos que la manifestación de capacidad económica se tiene que predicar de la totalidad de los tributos que conforman nuestro Sistema tributario, por ello se impone al legislador en el establecimiento de los hechos imposables que quiere someter a gravamen, gravar las manifestaciones de riqueza allí donde ésta se encuentre, sean reales o potenciales.

Sobre el sistema tributario, podemos leer en el FJ 3 de la STC 19/2012, de 15 de febrero (RTC\2012\19): «La ausencia en la Constitución de una definición del modelo de sistema tributario aplicable y, por tanto, su indefinición, habilitan al legislador estatal para realizar su conceptualización jurídica en cada momento, entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas subyacentes y a las necesidades sociales a las que se pretende dar cobertura».

Ahora bien, como hemos expuesto, el principio de capacidad económica tiene dos manifestaciones o proyecciones²⁸¹, que han sido señaladas anteriormente: como criterio o medida de la imposición y como fundamento de la imposición. Ante dichas manifestaciones, cabría plantearse, si alguna de dichas manifestaciones, o, en su caso,

²⁷⁸ En este sentido CAYÓN GALIARDO, A.: «No obstante ello, estos índices indirectos (se está refiriendo a la circulación y el consumo de riqueza) pueden también servir a la justicia si los correspondientes impuestos se estructuran adecuadamente» en «El sistema fiscal. Fundamentos y estructura». REDF, núm. 104, octubre/diciembre 1999, págs. 695-696.

²⁷⁹ Podemos leer en SAÍNZ DE BUJANDA: «La imposición sobre el patrimonio puede producirse por dos vías distintas: 1ª A través de un gravamen, ordinario o extraordinario, que recaiga sobre los bienes y derechos susceptibles de estimación pecuniaria de un determinado sujeto, esto es, sobre la fortuna personal de contribuyente; y 2ª A través de gravámenes que recaigan sobre los movimientos de la riqueza de los sujetos. [...]. Todos estos gravámenes son, además, en sentido técnico-jurídico, impuestos directos, toda vez que las personas a cuyo cargo nace la obligación de contribuir aparecen definidas en la ley tributaria como sujetos pasivos del impuesto y no se regula, en la propia ley, la traslación del impuesto a sujetos ajenos a la relación jurídica tributaria, como acontece en los métodos de imposición indirecta», «Estructura jurídica del sistema tributario». RDFHP, Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961. Volumen XI, pág. 109.

²⁸⁰ HERRERA MOLINA, P. M, op. cita, pág. 109.

²⁸¹ En palabras de AGUALLO AVILÉS-BUENO GALLARDO, op. cita pág. 80.

ambas, serían de aplicación en el presupuesto de hecho que nos ocupa de transmisión de bienes por particulares a empresarios.

A) La capacidad económica en el IVA.

En relación con el IVA, HERRERA MOLINA, se pregunta ¿si este Impuesto respeta las exigencias del principio de capacidad económica? y señala a continuación: «Para analizar este punto debemos tener presente la distinción entre el principio de capacidad económica como criterio rector de *cada impuesto y como medida de la carga contributiva global* que soporta cada sujeto. Ambos aspectos se encuentran íntimamente relacionados, pues la carga contributiva global constituye la suma de las diversas cuotas impositivas»²⁸².

Pero, no solo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el principio de capacidad económica en el IVA la doctrina, también se ha pronunciado el TC en Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre (RTC\2012\210)²⁸³.

B) La capacidad económica en el ITP y AJD.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional el tributo, y el ITP y AJD lo es, grava un presupuesto de hecho o hecho imponible que sea revelador de riqueza, riqueza que ha de ser real o potencial, y en la transmisión de bienes muebles por particulares a empresarios se pone de manifiesto una riqueza real (consumo de la renta obtenida), riqueza que va a ser gravada, de tal forma que el impuesto es justo, en la medida y función que va a gravar una manifestación de riqueza. Pues bien, en este sentido entendemos que en el ITP y AJD se cumple el principio de capacidad económica, en cuanto fundamento de la imposición.

La segunda manifestación o proyección de la capacidad económica, como medida de la imposición, aun conociendo que nos encontramos ante un impuesto indirecto, creemos que también se encuentra presente en el ITP y AJD, en la medida que el legislador ha contemplado la aplicación de diversos tipos impositivos para modular la carga tributaria en el citado Impuesto, aunque volvemos a insistir al ser el ITP y AJD un impuesto indirecto, no se tienen en cuenta en palabras del Tribunal Constitucional *el mínimo vital de subsistencia* no sometido a tributación²⁸⁴ y también deberemos tener en

²⁸² Op. cita, pág. 457.

²⁸³ «El IVA es un impuesto indirecto cuya finalidad es someter a imposición la capacidad económica que se pone de manifiesto con el consumo de bienes y servicios» FJ 5.

²⁸⁴ «El mínimo vital de subsistencia no sometido a tributación no sólo es, como acabamos de señalar, un elemento inescindible del principio de capacidad económica especialmente relevante en tributos que, como el impuesto sobre la renta, afecten a la renta integral de los sujetos, sino que es fruto de la justicia que como valor del Estado social y democrático reclama el art. 1.1 CE, y como exigencia del sistema tributario impone el art. 31.1 CE, en conexión

consideración que dicho gravamen lo sea *en la medida -en función- de la capacidad económica* de cada contribuyente.

Ahora bien, como es sabido el ITP y AJD, en sus diversos conceptos de transmisión patrimonial onerosa, actos jurídicos documentados y operaciones societarias, aplica un tipo de gravamen distinto en función del hecho imponible que queda sujeto al impuesto, es por ello que el legislador es consciente, entendemos, que la capacidad económica puesta de manifiesto en la adquisición de un inmueble no deber ser igual a aquella que se pone de manifiesto en la adquisición de un bien mueble o de una anotación preventiva de un embargo; pero a mayor abundamiento, la propia normativa del impuesto contempla determinados supuestos de exención que por cuestiones subjetivas u objetivas, políticas, económicas o sociales, el legislador contempla que el obligado tributario no tenga que hacer frente a la contribución de los gastos públicos.

Para fundamentar la manifestación de capacidad económica en la imposición indirecta y de esta forma contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, expone HERRERA MOLINA que partiendo de la concepción que identifica la capacidad económica con la riqueza disponible de un sujeto o entidad, en la medida en que la riqueza disponible se aplique a necesidades privadas (consumo) que excedan del mínimo necesario para una existencia digna, aumenta la responsabilidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Y termina el citado autor con esta frase: «El grado en que este factor se tenga en cuenta constituye una opción política que ha de concretar el legislador para llevar a la práctica el principio de capacidad económica»²⁸⁵.

Pues bien, siguiendo a HERRERA MOLINA y una vez establecida, en relación con el IVA, la manifestación de capacidad económica, deberíamos preguntarnos que establece el citado autor sobre la capacidad económica en el ITP y AJD, en este sentido, podemos leer en la obra del citado autor: «En sí misma, la imposición sobre el tráfico jurídico constituye un residuo histórico y no encuentra respaldo en el principio de capacidad económica. La celebración de un negocio jurídico pone de manifiesto una transacción económica y, por tanto una cierta riqueza, pero no debe olvidarse que los impuestos constituyen elementos de un sistema destinado a repartir las cargas públicas con arreglo al derecho a la capacidad económica»²⁸⁶.

Y continúa estableciendo el citado autor, en relación con la capacidad económica: «Junto a los impuestos generales sobre la renta (IRPF e IS) y el consumo (IVA) no existe justificación alguna para un gravamen sobre el tráfico jurídico. Este sólo resultará legítimo en el sistema en cuanto constituya un *complemento* destinado a cubrir lagunas en la imposición sobre el consumo». No obstante, lo anteriormente expuesto, pensamos,

directa con la garantía de la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y con la obligación de aseguramiento por los poderes públicos de la protección de la familia (art. 39.1 CE)» STC 19/2012 de 15 de febrero (RTC\2012\19) FJ 4.

²⁸⁵ Op. cita, pág. 456.

²⁸⁶ Op. cita, pág. 505.

que no existen lagunas en la imposición indirecta, pues como ya establecía la STC núm. 37/1987 de 26 de marzo, en relación con un recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra determinados artículos de la Ley de Reforma Agraria, aprobada por el Parlamento de Andalucía, el Tribunal Constitucional se pronuncia en los siguientes términos: «habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales» FJ 14.

Sin embargo, no llegamos muy bien a comprender, la posición doctrinal anteriormente expuesta, de un lado se afirma que la imposición sobre el tráfico jurídico no encuentra respaldo en el principio de capacidad económica y que no existe justificación para gravar dicho tráfico jurídico y de otro lado se dice que es un complemento en la imposición sobre el consumo.

Es por ello que, llegados a este estadio de cosas y en relación con lo expuesto por HERRERA MOLINA, creemos conveniente realizar las siguientes consideraciones:

En primer lugar la transmisión de bienes por particulares, no solamente tienen vestigios históricos, nos atreveríamos a decir mucho más, como hemos tenido ocasión de exponer, se tiene conocimiento de ellos desde la época romana, y quizás con anterioridad, sin embargo, no por ello, tienen una realidad tan presente y actual como la vida misma y la imposición indirecta se encuentra estructurada de forma que el ITP y AJD complementa al IVA y la renta gastada o consumida, sea gravada por uno de estos dos impuestos indirectos.

En segundo lugar, el legislador, creemos, ha previsto desde la reforma de 1964 el régimen de tributación en ambos impuestos indirectos, contemplando los supuestos sometidos a gravamen el ITP y AJD y en el ITE, en un primer momento, y posteriormente en el IVA, de tal forma que se complementen ambos impuestos y haciendo depender la tributación en ambos casos, de la condición de la persona que realiza la entrega del bien. Precisamente por esta circunstancia, pensamos, que el legislador no ha previsto la posibilidad de lagunas en la imposición indirecta, ya en el apartado XXI de la exposición de motivos de la Ley 30/1985, contempla la Ley del IVA en relación con las operaciones inmobiliarias, las operaciones sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas si se efectúan fuera del contexto de la actividad empresarial o profesional, es decir, el legislador es perfectamente consciente, pensamos, que lo no gravado en el IVA, va a quedar gravado en el ITP y AJD, por ello creemos no debe haber hechos imponderables que queden sin gravar en la imposición indirecta²⁸⁷.

²⁸⁷ BANACLOCHE PÉREZ, J.: «Su justificación fiscal es evidente en cuanto que en el empleo de la renta para adquirir se pone de manifiesto una capacidad económica. Y aún se hace más evidente cuando se considera todo el “sistema tributario” en el que el ITP y AJD es la alternativa (del IVA) que cierra el gravamen sobre la renta gastada» en «La capacidad de tributar». Impuestos, n° 21, noviembre 2010, pag. 51.

Ni deben existir agujeros en la tributación, como hicimos constar al principio del presente apartado, según establece la doctrina expuesta en la STSJ de Aragón núm. 568/1998 de 23 octubre.

Tercero, no llegamos a comprender como se afirma por el citado autor que en el consumo gravado por el IVA se pone de manifiesto capacidad económica y sin embargo, en el ITP y AJD no se pone de manifiesto dicha riqueza que se pretende gravar.

a) La capacidad económica en el concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

En base a lo expuesto, y en relación con la capacidad económica en el ITP y AJD, cabe preguntarse si se manifiesta capacidad económica en la entrega de una barra de pan por un empresario, cuyo hecho imponible se encuentra sujeto a IVA, siendo la base imponible ínfima y que en base al mecanismo de la repercusión o traslación jurídica de la cuota, debe satisfacer la cuota del impuesto mencionado, el adquirente del bien, al tipo superreducido del 4%²⁸⁸.

Deberíamos preguntarnos, en este sentido, si se manifiesta o no capacidad económica en la transmisión de un vehículo o de una pieza de oro, cuya base imponible puede ser cuantitativa y económicamente muy superior a la de la barra de pan, por un particular a un empresario que igualmente tributa al tipo del 4% y que también, debe satisfacer, al igual que en el IVA, el adquirente del vehículo o de la pieza de oro.

Desde nuestra consideración, el mismo índice de capacidad económica como fundamento de la imposición, se pone de manifiesto en el IVA y en el ITP y AJD, e indudablemente, el mismo índice de capacidad económica se pone de manifiesto en la transmisión por un particular de un objeto de oro, con independencia de que el adquirente sea otro particular o un empresario.

En este sentido, creemos importante mencionar, como ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica en el ITP y AJD, en la STC 194/2000 de 19 de julio (RTC\2000\194), donde podemos leer: «Como hemos visto, la propia disposición adicional cuarta LTPP se declara aplicable a las “transmisiones onerosas por actos inter vivos de bienes y derechos”. Indudablemente tales negocios jurídicos constituyen una manifestación de riqueza o índice de capacidad económica susceptible de gravamen, razón por la cual, desde la perspectiva del art. 31.1 CE, ningún reparo puede oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravados en el ITP» FJ 7.

Luego, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, creemos que la manifestación de capacidad económica en el ITP y AJD, a nuestro entender, se encuentra ínsita en el presupuesto de hecho fijado por el legislador, como *fundamento de la imposición*, que

²⁸⁸ En este sentido, STC 210/2012 de 14 de noviembre (RTC\2012\10): «El IVA es un impuesto indirecto cuya finalidad es someter a imposición la capacidad económica que se pone de manifiesto con el consumo de bienes y servicios (art. 1 LIVA [RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401]). Con la finalidad de gravar el consumo <final> o no integrado en la cadena productiva, se sujetan al impuesto todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de una actividad empresarial o profesional (art. 4 LIVA)» FJ 5.

debe ser gravada como consecuencia del consumo de la renta obtenida y que debe ser satisfecha como exigencia constitucional del justo reparto de la contribución que todos tienen que realizar al sostenimiento de los gastos públicos. Otra cuestión distinta, pensamos, es la intensidad con que dicha manifestación de capacidad económica debe ser gravada por el legislador, cuestión ésta que trasciende al trabajo que nos ocupa y que consiguientemente no vamos a tratar.

Y aunque parte de la doctrina entendiera (ALBIÑANA), como hemos expuesto con anterioridad, que no se ha logrado explicar que capacidad económica se quiere gravar en el ITP y AJD, el Tribunal Constitucional no sólo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la capacidad económica puesta de manifiesto en relación con el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, objeto del presente trabajo, sino también con la capacidad económica puesta de manifiesto en relación con el concepto Actos Jurídicos Documentados, como tendremos ocasión de exponer a continuación.

Pues bien, si hemos tenido ocasión de pronunciarnos en el sentido de que el legislador tiene que buscar la riqueza allí donde ésta se encuentre. Si hemos tenido ocasión de exponer que el legislador al establecer el presupuesto de hecho de un tributo lo tiene que hacer en función de la riqueza que quiere gravar. Si el principio de capacidad económica ha de encontrarse implícito en todos los tributos y que las principales manifestaciones de capacidad económica se encuentran en la obtención de renta, la posesión de un patrimonio o en el gasto. Debemos concluir, a nuestro entender, que en la transmisión de un bien mueble por un particular, se está poniendo de manifiesto una riqueza real, una aptitud contributiva en la persona que lo adquiere, que va a ser el obligado al pago del impuesto, con independencia de que sea empresario, persona física o jurídica, o particular

Hay que recordar que de los tres hechos imposables del ITP y AJD, estamos analizando exclusivamente las transmisiones patrimoniales onerosas del artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD y en palabras de BANACLOCHE PÉREZ en las transmisiones patrimoniales onerosas, se pone de manifiesto aún con mayor intensidad la capacidad económica que en el resto de los conceptos que integran los hechos imposables en el ITP y AJD, como hemos tenido ocasión de exponer.

b) La capacidad económica en el concepto Actos Jurídicos Documentados.

Como tendremos ocasión de exponer en el presente apartado del trabajo no sólo la capacidad económica se pone de manifiesto en el concepto TPO, también se encuentra presente en el concepto AJD, si bien hay que tener en cuenta que dada la diversidad de hechos gravados en el concepto impositivo que ahora estudiamos, la capacidad económica se vuelve menos intensa²⁸⁹, no obstante es la propia jurisprudencia del

²⁸⁹ En este sentido podemos leer en ESCRIBANO LÓPEZ F.: «Nótese, sobre todo en aquellas ocasiones en las que el tributo se aplica tendiendo a que el documento que se formaliza, otorga o expide no tenga por objeto cantidad o cosa valuable, que la manifestación de capacidad económica pasa a un segundo plano y se atiende, básicamente, a las

Tribunal Constitucional la que se ha encargado de despejar todo tipo de dudas sobre la presencia de capacidad económica en el concepto AJD.

En este sentido, en relación con la capacidad económica en el concepto AJD, tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional en el Auto 24/2005 de 18 de enero, en relación con las escrituras de constitución de préstamos con garantía, en las que se sometía a la consideración del Alto Tribunal la vulneración del principio de igualdad en la ley y el principio de capacidad económica²⁹⁰.

Habiéndose pronunciado, más recientemente el Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad en el concepto AJD, en relación con la elevación de tipos impositivos llevados a cabo por la Comunidad Autónoma Valenciana en AJD en los siguientes términos: «Es claro, en todo caso, que el tributo tiene en cuenta la capacidad económica puesto que la cuota resultante estará siempre relacionada con la cuantía del acto jurídico documentado»²⁹¹ FJ 6.

Como corolario de lo anteriormente expuesto en relación con la capacidad económica en el ITP y AJD y concretamente en el concepto transmisiones patrimoniales onerosas, pensamos, desde nuestra consideración, una vez vista la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre dicha materia, que en la transmisión de bienes por particulares a empresarios de objetos de oro se pone de manifiesto capacidad económica y sin embargo ésta queda sin gravar de acuerdo con la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de enero de 1996.

II. El principio de igualdad tributaria y la transmisión de bienes por particulares a empresarios.

En la Constitución Española de 1978 la igualdad es un valor superior que se predica del ordenamiento jurídico, en un Estado social y democrático de Derecho, junto a otros valores superiores como la justicia y la libertad²⁹², en nuestra Carta Magna podemos

ventajas derivadas de la propia documentalización», en «Curso de Derecho Tributario. Parte especial», Ed. Tecnos. Madrid 2009, pág. 620.

²⁹⁰ «Tampoco podemos compartir que se vulnere el art. 31.1 CE por la norma cuestionada, por los motivos que pasamos a exponer. En primer lugar, debe precisarse que la capacidad de endeudarse es una manifestación de riqueza potencial y, por tanto, de capacidad económica susceptible de gravamen, pues sólo quien tiene capacidad de pago, esto es, quien tiene aptitud para generar riqueza con la que hacer frente a la amortización de un préstamo o de una deuda puede convertirse en titular del mismo. De la misma manera quien ofrece como garantía del préstamo un bien pone de manifiesto, no ya una riqueza potencial concretada en su aptitud para hacer frente al pago de la deuda, sino una riqueza real equivalente al valor del bien que ofrece como garantía del pago de la deuda» FJ 4.

²⁹¹ STC 7/2010 de 27 de abril (RTC\2010\7).

²⁹² RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Reflejo del carácter de la igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico, como principio o cláusula general, exigencia objetiva del orden jurídico, que pone límite a la libertad de configuración del legislador y como derecho subjetivo, facultad reaccional de poner en marcha los mecanismos idóneos para restablecer la igualdad rota», en «Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia». Marcial Pons, 2011, pág. 81.

encontrar el principio de igualdad, como igualdad jurídica²⁹³, como igualdad de todos los españoles ante la Ley sin que puedan establecerse ningún tipo de discriminaciones personales, sociales o de cualquier otro índole²⁹⁴, llegando por último a la igualdad que proclama el artículo 31.1 de la C. E. de igualdad del sistema tributario, en definitiva de justicia material.

Dada la íntima relación existente entre los principios del artículo 31.1 de la Constitución, hay que tener en consideración que los principios de generalidad e igualdad tributaria se verían lesionados cuando se contribuyera al sostenimiento de los gastos públicos de forma distinta sin una justificación objetiva y razonable y proporcionada al fin perseguido²⁹⁵.

Pues bien, en el presente apartado del trabajo nos proponemos llegar a la conclusión de que el distinto tratamiento dispensado al empresario que adquiere los bienes del particular, quedando exonerado de tributación por dicha adquisición según la doctrina mantenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, se encuentra basada en una diferenciación subjetiva en la condición de empresario del adquirente de los objetos de oro, viéndose por ello vulnerado el artículo 14 en relación el artículo 31.1, ambos de la Constitución Española. Pues debemos colegir, desde nuestra consideración, que la doctrina que se contiene en la STS de 18 de enero de 1996, establece una discriminación subjetiva en la persona del adquirente, sin base legal alguna y sin una justificación objetiva que ampare el distinto trato dispensado.

En este sentido, desde nuestra consideración, entendemos que el T. R. del ITP y AJD no establece distinción en la persona obligada al pago del Impuesto, no distingue entre personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeros, residentes o no residentes, o, en fin, particulares o empresarios. Por el contrario, si la norma reguladora del impuesto hubiera previsto, que sólo quedaran obligadas al pago del impuesto, algunas de las personas señaladas anteriormente, pero no todas, habría que determinar qué razones han llevado al legislador a adoptar tal criterio, para poder comprobar si dicha discriminación es arbitraria o está basada en criterios de política fiscal o económica, distinción además cuya finalidad no puede ser contraria con la Constitución²⁹⁶.

²⁹³ Según lo establecido en el artículo 9.2 CE.

²⁹⁴ Según lo establecido en el artículo 14 CE.

²⁹⁵ STC 134/1996, de 22 de julio: «En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31. Pues ello supone una diferencia de trato que, como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable» FJ 8.

²⁹⁶ Establece la STC núm. 19/2012, de 15 de febrero RTC\2012\19: «En este sentido, este Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la

1) Concepto de igualdad tributaria.

El principio de igualdad tributaria no nos va a decir lo que es igual en el ámbito tributario, pero si va a establecer que ante dos situaciones jurídicas iguales, se debe dispensar el mismo tratamiento a ambas. Ahora bien, expuesto lo anterior, hay que señalar que para poder aplicar el principio de igualdad tributaria, deberemos partir de la comparación de dos situaciones que deben ser iguales u homogéneas²⁹⁷, es decir, no se puede formular un juicio de igualdad si los términos de comparación no son iguales y partiendo de dicha situación de igualdad, que en ambos casos deben de poner de manifiesto capacidad económica, estaremos en consideración de poder determinar si se ha producido un trato discriminatorio o no y en el caso de que éste se haya producido si existe una razón objetiva y razonable para ello.

En este sentido, entendemos que el principio de igualdad tributaria recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, no proporciona un concepto de que debe entenderse por igualdad tributaria. Pero, tampoco en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional podemos encontrar un concepto de igualdad tributaria.

Habiéndose pronunciado la doctrina en el siguiente sentido: «El principio de igualdad, en tanto refleja, más que ningún otro principio constitucional, los valores, ideales y aspiraciones de los individuos por una sociedad más justa y en el que se mezclan Política y Derecho, el sentimiento y la razón, es el más difícil de definir concretamente y de aplicar, como principio jurídico, a la realidad de los casos»²⁹⁸.

2) Principio de igualdad en la Ley y en la aplicación de la Ley.

El artículo 14 de nuestra Constitución consagra el principio de igualdad jurídica, pero en dicho principio de igualdad jurídica se contienen dos criterios o dos manifestaciones del principio de igualdad, a saber, la igualdad en la Ley y la igualdad en la aplicación de la Ley. Es decir, la primera manifestación se refiere a la igualdad de

proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril [RTC 1990, 76], F. 9; 214/1994, de 14 e julio [RTC 1994, 214], F.8; 46/1999, de 22 de marzo [RTC 1999, 46], F. 2; 200/2001, de 4 de octubre [RTC 2001, 200], F. 4; 39/2002, de 14 de febrero [RTC 2002, 39], F. 4 y 96/2002, de 25 de abril [RTC 2002, 96], F. 7» FJ 5.

²⁹⁷ «La igualdad es un concepto relacional y por tanto resultado de un juicio comparativo entre situaciones homogéneas semejantes o equiparables (el *tertium comparationis*)». RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia». Marcial Pons, 2011, pág. 55.

²⁹⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, A., op. cita, pág. 47.

trato que debe contener la Ley a dos situaciones homogéneas o iguales; la segunda de las manifestaciones contempla que los órganos encargados de aplicar dicha Ley no deben dispensar un trato distinto a personas que se encuentren en la misma situación.

Desde la consideración de la igualdad en la Ley como creación del Derecho, el legislador debe producir normas que contemplen la generalidad de los casos, por ello deben evitarse privilegios o beneficios no deseados, o, que lo sean de forma arbitraria.

Ahora bien, para que se lleve a cabo el principio de igualdad de forma efectiva, no basta que dos hechos iguales sean tratados de la misma forma, requiriendo también el principio de igualdad que la aplicación de la Ley por los Tribunales sea la que se desprende de la norma, sin que ésta sea utilizada de forma arbitraria.

Sobre el principio de igualdad en la aplicación de la Ley podemos leer en MATA SIERRA: «En segundo término, en el plano de la aplicación, se configura la llamada igualdad ante la ley que obliga a que la misma se utilice de forma igual a quienes están en la misma situación sin que el órgano que aplica la norma pueda establecer mayores diferencias que las contempladas en ella.

Por ello, no se podrá establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma»²⁹⁹.

Por su parte, el Tribunal Constitucional establece una separación del principio de igualdad desde dos consideraciones, la igualdad *en la Ley* o *ante la Ley* y la igualdad *en la aplicación de la Ley*, sobre el principio de igualdad ante la Ley ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional en Sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril (RTC\1990\76) en los siguientes términos: «Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hechos cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido

²⁹⁹ MATA SIERRA, M. Teresa.: «El Principio de Igualdad Tributaria». Ed. Aranzadi, 2009, pág. 29..

por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» FJ 9.

Es por ello que, entendemos, en la transmisión de bienes por particulares a empresarios que adquieren dichos bienes para su actividad empresarial, la tacha de inconstitucionalidad no se encuentra en la normativa del Impuesto, *en la Ley*, que no establece ningún tipo de distinción a la hora de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por parte de *todos* los que adquieren bienes de particulares, estableciendo el mismo tratamiento para aquellos que ponen de manifiesto capacidad económica en la realización del presupuesto de hecho del tributo³⁰⁰, sino *en la aplicación de la Ley* por los Tribunales que entienden que los empresarios que adquieren bienes de particulares no van a quedar sometidos a gravamen en el ITP y AJD.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a plantearnos la siguiente cuestión ¿Cuándo deberíamos entender vulnerado el principio de igualdad tributaria contemplado en el artículo 31.1 CE y cuando deberíamos entender vulnerado el principio de igualdad previsto en el artículo 14 CE?, o bien ¿Cuándo se pueden entender vulnerados ambos artículos?.

La cuestión no es baladí, si tenemos en cuenta que el artículo 14 consagra la igualdad jurídica o lo que es lo mismo la igualdad ante la Ley de todos los ciudadanos³⁰¹, y el artículo 31.1 consagra la igualdad material del sistema tributario en el sostenimiento de los gastos públicos, si a esto unimos que el artículo 31.1 CE se encuentra encuadrado en la Sección 2ª que regula los derechos y deberes de los ciudadanos y el artículo 53.2 de la CE contempla como susceptible de amparo constitucional los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 a 29, quedando por ello excluido el artículo 31.1 CE del amparo constitucional, deberíamos plantearnos si nos encontramos ante la aplicación de dos principios constitucionales distintos, estamos ante la aplicación de dos principios iguales o interrelacionados, debe prevalecer un principio sobre otro, o, en definitiva, es reconducible la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE a la igualdad del artículo 14 CE.

Consiguientemente, en el trabajo que nos ocupa, podemos llegar a plantearnos la siguiente consideración, vulnerado el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE, se entiende vulnerado igualmente el artículo 14 de la Constitución al haberse dispensado un distinto tratamiento al adquirente de los bienes, en consideración a la condición subjetiva de empresario que tiene el adquirente, es decir, la posible vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley, poniendo en relación el artículo 14 de la Constitución con el artículo 31.1 CE; toda vez que, si la transmisión del particular quedara sin gravar no en función de la condición de empresario del adquirente, sino por el hecho de que el Tribunal Supremo entendiera que dicho tipo de

³⁰⁰ Estableciendo el Art. 8.a) del T. R. del ITP y AJD, como obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere. El subrayado es nuestro.

³⁰¹ La igualdad ante la Ley tiene dos dimensiones o manifestaciones la igualdad en la Ley, o en el contenido de la Ley y la igualdad ante la Ley, o en la aplicación de la Ley.

transmisión no se encuentra sujeta al ITP y AJD, nos encontraríamos ante una tacha de inconstitucionalidad del principio de igualdad tributaria residenciada en el artículo 31.1 CE, en relación con el principio de capacidad económica.

En este sentido, el Tribunal Constitucional considera que para que se entienda vulnerado el principio de igualdad del artículo 14, es condición necesaria que exista una discriminación basada en circunstancias subjetivas³⁰². Es por ello que, no todo trato desigual en la ley supone una vulneración del artículo 14 CE, sino que dicha vulneración se produce en aquellas desigualdades entre situaciones iguales, sin que exista una justificación en palabras del TC objetiva y razonable para tal fin. Entendiendo el TC que la igualdad ante o en la Ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales³⁰³.

No obstante, hay que tener en consideración que el Tribunal Constitucional viene manteniendo un adocina reiterada en relación con la supuesta vulneración del principio de igualdad del artículo 14 CE en relación con la vulneración del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, toda vez que de acuerdo con el artículo 53.2 CE está excluido del ámbito del recurso de amparo el artículo 31.1 CE, es decir, mediante el recurso de amparo no se pueden plantear posibles lesiones constitucionales que estén fuera del ámbito de los derechos fundamentales³⁰⁴.

En base al criterio mantenido por el Tribunal Constitucional en las Sentencias expuestas en relación con las razones subjetivas que se sustentan en el recurso planteada ante el Tribunal Constitucional, tendremos ocasión de exponer la doctrina que mantiene el Tribunal Constitucional en relación con la vulneración de los artículos 14 y 31.1 CE.

³⁰² Estableciendo en este sentido el Auto TC 261/2003, de 15 de julio: «Por tanto, sólo cuando la eventual contradicción con el principio de igualdad reside realmente en una discriminación de índole subjetiva por estar basada en la condición o cualidad de los sujetos será residenciable en el art. 14 CE y no así cuando la desigualdad se funde en elementos objetivos, esto es, desde el punto de vista del deber de contribuir, que es la contemplada en el artículo 31.1 CE.

En este mismo sentido se pronuncia la STC 54/2006, de 27 de febrero: «En definitiva, aunque siempre que se denuncie que, sin justificación objetiva y razonable, índices de capacidad económica idénticos son objeto de un gravamen diverso, la alegación habrá de situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, sólo cuando el fundamento del diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir resida en razones subjetivas, la cuestión habrá de anclarse, asimismo, en la esfera del art. 14 CE y, por ende, será susceptible de ser examinada en la vía de amparo. FJ 6.

³⁰³ Auto TC 261/2003 de 15 de julio.

³⁰⁴ En este sentido podemos leer en RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «El Tribunal, en numerosas resoluciones en vía de amparo, ha venido entendiendo que el contenido de los principios tributarios del art. 31.1 CE, y singularmente el de la igualdad tributaria, no podía llevarse al ámbito del art. 14 CE por no referirse el art. 31.1 de la norma fundamental a discriminaciones fundadas en circunstancias personales o sociales; reduciendo el juego del principio de igualdad en el ámbito tributario (a efectos de su admisión como motivo y fundamento de la interposición del recurso de amparo constitucional) a supuestos en que “se establezcan discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación”». Op. cita, pág. 116.

Desde la consideración de la vulneración de los artículos 14 y 31.1 CE, creemos conveniente comprobar qué criterio mantiene la doctrina sobre la vulneración del principio de igualdad contenido en dichos artículos.

En este sentido, RODRÍGUEZ BEREIJO señala que la conexión del derecho a la igualdad ante la ley del artículo 14 CE con la igualdad tributaria del artículo 31.1 CE, se construye, siguiendo a la STC 159/1997, FJ 3º, en torno a dos ejes de razonamiento:

- a) En primer lugar, «que no toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE».
- b) En segundo lugar, «el diferente contenido de la igualdad en los arts. 14 y 31.1 de la Constitución».

Por su parte, AGUALLO AVILÉS Y BUENO GALLARDO entiende que para que se vulnere la igualdad reconocida en los artículos 14 y 31 CE es necesario que concurren dos circunstancias, en primer lugar que estemos ante dos supuestos esencialmente iguales y en segundo lugar que el trato desigual producido no tenga una justificación objetiva razonable, o, aún teniéndola, sea desproporcionada para el fin perseguido³⁰⁵.

Pues bien, creemos necesario traer a colación la STC 193/2004, de 4 de noviembre (RTC\2004\193), que resuelve una cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en relación con la diferencia de trato fiscal por la cuota a satisfacer en el Impuesto sobre Actividades Económicas, entre quienes se dan de alta o de baja por el citado impuesto en el ejercicio de actividades económicas, por posible vulneración del artículo 14 en relación con el artículo 31.1 de la Constitución.

Se cuestiona el órgano judicial proponente de la cuestión de inconstitucionalidad, el tratamiento diferente que establece la Ley ante supuestos de hecho o situaciones fácticas similares: las de declaración de alta en el ejercicio de la actividad antes de finalizar el período impositivo, de un lado, y las de baja en el ejercicio de la actividad antes de completarse dicho período por otro lado, se suscita la duda de su constitucionalidad con arreglo al mandato de igualdad en la Ley consagrado en el artículo 14 CE en relación con el artículo 31.1.

³⁰⁵ «De este modo, para que se vulnere la igualdad reconocida en los artículos 14 y 31 CE es preciso que concurren dos circunstancias. La primera de ellas es que estemos ante *supuestos esencialmente iguales*, o, lo que es lo mismo, que *los términos de comparación sean idóneos* para ilustrar la desigualdad que se denuncia.

Pero aún hay una segunda condición que debe en todo caso concurrir para que resulte invocable la igualdad a la que aluden los arts. 14 y 31 CE: que el trato desigual a supuestos iguales no tenga una justificación objetiva o razonable o, teniéndola, sea desproporcionada para el fin perseguido» AGUALLO AVILÉS-BUENO GALLARDO, op. cita págs. 88-89.

En este sentido, creemos, que los términos de comparación son homogéneos desde la consideración de los artículos 14 y 31.1 CE, estableciendo el artículo 90.2 de la LHL un tratamiento fiscal diferente entre quienes se daban de alta en el IAE en relación con los que se daban de baja en el citado impuesto, toda vez que, los primeros tributan de forma proporcional al número de trimestres en los que ejercían la actividad, mientras que, por el contrario, los segundos estaban obligados a soportar la cuota del ejercicio completo, sin que exista una causa objetiva y razonable para ello.

Estableciendo la ratio decidendi de la Sentencia: «De todo lo anterior se desprende que el art. 90.2 LHL, en su redacción originaria, en tanto que no prevé la reducción de las cuotas del impuesto de actividades económicas en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas, establece una discriminación contraria a los arts. 14 y 31.1 CE» FJ 7.

Luego, partiendo del *tertium comparationis*, la primera cuestión que debemos determinar es si los supuestos de comparación son iguales o no, cuestión ésta que debe ser previa al juicio de igualdad, toda vez que si nos encontramos ante supuestos distintos no se puede llevar a cabo el juicio de igualdad. No obstante, es ésta una cuestión, la de poder determinar si los supuestos de comparación son homogéneos o no, que no se antoja fácil y que en ocasiones la doctrina ha sido crítica con los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Como ejemplo de la dificultad que entraña la comparación de los términos sometidos al juicio de igualdad crítica, podemos señalar la STC núm. 96/2002 de 25 de abril (RTC\2002\96) en recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja, contra la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social Foral, que, entre otras cuestiones, analiza desde el juicio de igualdad tributaria, el diferente trato dispensado por la norma impugnada a diferentes grupos o categorías de personas (FJ 8). Discrepancias en los términos de comparación al realizar el juicio de igualdad tributaria, que no sólo se ponen de manifiesto en los votos discrepantes emitidos por los votos particulares de varios magistrados, sino igualmente por la doctrina³⁰⁶.

Si bien, hemos tenido ocasión de pronunciarnos en el juicio de igualdad tributaria sobre los términos de comparación de dos supuestos iguales u homogéneos, la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la doctrina, entienden que en el juicio de igualdad no debemos plantearnos, ni cuestionar, los hechos imponderables que el legislador quiere someter a tributación, una vez que éstos denoten o pongan de manifiesto

³⁰⁶ «Las críticas que cabe hacer a la doctrina de esta sentencia se centran en el exceso de jurisdicción y extralimitación en que incurre como en la arbitrariedad del término de comparación elegido por el Tribunal Constitucional para trabar el juicio de igualdad tributaria. No sólo porque equivoca las situaciones homogéneas que pueden someterse a comparación, sino, sobre todo, porque comparar la situación fiscal de los residentes en territorios de régimen común con la de los residentes en territorios de régimen foral supone someter a comparación situaciones no homogéneas que son jurídicamente desiguales por virtud del especial régimen tributario foral de que gozan los territorios históricos amparado por la disposición adicional primera de la Constitución». RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia». Marcial Pons, 2011, pág. 202.

capacidad económica o contributiva en su realización, en este sentido se ha pronunciado el TC en Sentencia 19/2012, de 15 de febrero³⁰⁷.

Entendemos, que esa misma manifestación de capacidad económica puesta de manifiesto por un empresario o por un particular que adquiere los bienes, es la que el legislador quiere gravar en la realización del hecho imponible en el ITP y AJD. En este sentido podemos leer en MATA SIERRA: «El principio de igualdad tributaria se configura como una obligación para los poderes públicos que les impone gravar igual a aquellos sujetos que se encuentran en la misma situación y de forma desigual a los que están en situaciones diferentes»³⁰⁸.

Pues bien, en relación con los términos de comparación o *tertium comparationis*, que necesariamente hemos de llevar a cabo para poder realizar un juicio de igualdad tributaria, podemos leer en la obra de RODRÍGUEZ BEREIJO: «El Tribunal aplica a las normas tributarias examinadas el *test* canónico del juicio de igualdad en la ley o ante la ley que ha ido perfilando a lo largo de su jurisprudencia»³⁰⁹.

³⁰⁷ En este sentido podemos leer en la STC 19/2012, de 15 de febrero: «La ausencia en la Constitución de una definición del modelo de sistema tributario aplicable y, por tanto, su indefinición, habilitan al legislador estatal para realizar su conceptualización jurídica en cada momento, entre diferentes alternativas, en atención a las circunstancias económicas subyacentes y a las necesidades sociales a las que se pretenda dar cobertura» FJ 3. Para más adelante establecer la citada Sentencia: «El control de la constitucionalidad de las Leyes debe ejercerse por este Tribunal de forma que no se impongan constricciones indebidas al Poder Legislativo y se respeten sus legítimas opciones políticas, de modo que este Tribunal ha de observar un exquisito cuidado para mantenerse dentro de los límites del control del legislador democrático» F J 10. En el mismo sentido la STC 96/2002 de 25 de abril (RTC\2002\96) F J 6.

³⁰⁸ MATA SIERRA, M. T., op. cita, pág.69.

³⁰⁹ 1º Existencia de una *diferencia de trato*. La igualdad que el art. 14 CE garantiza es la jurídica o formal, no comporta necesariamente la igualdad real o material. Significa que a los supuestos de hecho iguales han de serle aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean también iguales. Han de considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la introducción en uno de ellos de un elemento o factor que permita diferenciarlo de otro se encuentre carente de fundamento racional y sea por tanto arbitraria.

2º *Idoneidad del término de comparación*. Homogeneidad de las situaciones jurídicas o identidad sustancial entre las situaciones jurídicas aportadas como término de comparación para ilustrar la desigualdad denunciada (*v. gr. porque las dos son* expresivas de la misma manifestación de riqueza, real o potencial, indicativa de capacidad económica).

3º Existencia de una *justificación objetiva y razonable*. Verificación de si la diferencia de trato dispensada por el legislador ofrece una justificación objetiva y razonable.

4º *Adecuación y proporcionalidad*. Verificación de si las consecuencias jurídicas de la diferenciación son adecuadas y proporcionadas con relación a dicha justificación o a la finalidad perseguida.

5º Criterio de la *normalidad o generalidad de los casos*. Las desigualdades no deben producirse <en supuestos puntuales> no previstos en la norma, pues las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan para la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad»³⁰⁹.

3) Principio de igualdad tributaria en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios.

Es por ello que, partiendo del *tertium comparationis*, debemos poder determinar si el distinto tratamiento dispensado a los empresarios cuando adquieren bienes de particulares, conculca el principio de igualdad del artículo 31.1 de la Constitución Española.

A efectos de poder llevar a cabo el juicio de igualdad tributaria, nos planteamos el siguiente ejemplo: pensemos en un particular que posee en su patrimonio una importante pieza de oro, decide venderla ante su precaria situación económica a un empresario dedicado a la compra de tales objetos, y éste, ante el valor de la pieza de oro y el precio que va a pagar por ella, decide si adquirirla para su actividad empresarial o para su patrimonio particular, dado que se trata de una pieza de gran valor.

Ante éste supuesto cabe plantearse como la transmisión efectuada por una misma persona (particular), de un mismo bien (la pieza de oro), por un mismo valor (X), con aplicación del mismo tipo impositivo, siendo el adquirente la misma persona, que en un caso actúa como particular y en el otro supuesto actúa como empresario, ¿cómo puede tributar por el ITP y AJD cuando el adquirente compra la pieza para su patrimonio particular y no tributar por el citado impuesto cuando el adquirente compra la pieza de oro para su patrimonio empresarial, poniendo de manifiesto la misma capacidad económica en ambos casos?, se estaría en este supuesto vulnerando el principio de igualdad tributaria, como consecuencia de la diferencia de trato en el sostenimiento de los gastos públicos, de aquellas personas que manifiestan el mismo índice de capacidad económica, viéndose gravada dicha manifestación de capacidad económica en un caso y exonerada de tributación en otro supuesto idéntico.

Pues bien, volviendo a los términos anteriores del ejemplo planteado, entendemos que existe identidad en los términos de comparación, es decir, que los términos de comparación para constatar el trato desigual son homogéneos y, a nuestro entender, la capacidad económica puesta de manifiesto es la misma, es por ello que, en aplicación del principio de igualdad tributaria, la transmisión de bienes de particular a particular y la transmisión de bienes de particular a empresario, tratándose de un mismo presupuesto de hecho, de un mismo bien, y por un mismo valor (base imponible) con aplicación del mismo tipo impositivo, en definitiva, con el mismo índice de manifestación económica, ambos supuestos deberían tener el mismo tratamiento y las mismas consecuencias tributarias. Sin embargo, de la doctrina mantenida en la STS de 18 de enero de 1996, no se concluye el mismo tratamiento dispensado al empresario y las mismas consecuencias tributarias.

En este sentido, y en relación con el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la Constitución, creemos conveniente, traer a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre (RTC\2008\295), en cuestión de inconstitucionalidad núm. 4499-2001, planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, sobre el

párrafo primero del artículo 34.b) de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución, al considerar que dos bienes inmuebles idénticos, con las mismas características y la misma fecha de construcción, pueden tributar por un valor diferente si la fecha de adquisición no es la misma.

El Tribunal, tras exponer que el principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales³¹⁰, analiza si nos encontramos ante un trato desigual en la ley tributaria o por razones diferentes nos encontramos ante una diferencia de trato del artículo 14 de la Constitución, llegando a concluir que nos encontramos exclusivamente ante una desigualdad subsumible en el artículo 31.1 CE, estableciendo en este sentido: «Y también es evidente que la desigualdad de gravamen que se denuncia se sitúa exclusivamente en el ámbito del art. 31.1 CE, dado que no se produciría por razones de naturaleza subjetiva -que son las que, conforme a nuestra jurisprudencia, se recogen en el art. 14 CE- sino por una causa puramente objetiva -que sólo resulta subsumible en el art. 31.1 CE-». FJ 5.

Una vez constatado que nos encontramos ante un posible supuesto de vulneración del principio de igualdad tributaria, el Tribunal lleva a cabo un análisis de los términos de comparación (*tertium comparationis*) para poder determinar si nos encontramos ante dos supuestos homogéneos, requisito indispensable para poder determinar la vulneración de dicho principio, llegando a establecer el Tribunal en la citada Sentencia: «La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco establece la comparación entre dos contribuyentes, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas que son titulares de bienes inmuebles idénticos - porque tienen las mismas características físicas, jurídicas y económicas y forman incluso parte de la misma unidad constructiva. De ello deriva que sus rentas potenciales -capacidades económicas gravadas- son insoslayablemente idénticas» FJ 6.

Por ello, una vez comprobado que los términos de comparación son homogéneos y constatado una distinta contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de aquellas personas que ponen de manifiesto idénticas capacidades económicas³¹¹, el Tribunal establece: «De todo lo anterior se deduce que, aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial -que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del

³¹⁰ «Principio que, como venimos señalando, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» FJ 5.

³¹¹ «Una vez comprobado que los términos de comparación son homogéneos y constatada la existencia de una diferente imputación de renta y, por consiguiente, una distinta contribución a los gastos del Estado a quienes manifiestan idénticas capacidades económicas, queda por concretar si la norma cuestionada posee una justificación objetiva y razonable y, en el supuesto de que así sea, si la medida adoptada es proporcionada a la finalidad perseguida» FJ 7.

Estado-, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, [...], vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE» FJ 8.

Es por ello que, desde nuestra consideración, entendemos que aplicando la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en Sentencia 295/2006, de 11 de octubre, anteriormente mencionada, al ejemplo expuesto con anterioridad de la transmisión por parte del particular de la pieza de oro a un adquirente que puede actuar como empresario o como particular y que según la doctrina mantenida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, en el primer caso quedaría exonerada de tributación en el ITP y AJD y en el segundo caso se encontraría sujeta al citado impuesto, siendo las consecuencias jurídicas en uno u otro supuesto bien distintas, sin que exista una fundamentación objetiva y razonable en el distinto trato dispensado. En base a ello, pensamos, que mediante el distinto tratamiento dispensado se estaría vulnerando el principio de igualdad tributaria en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada sujeto, de acuerdo con dispuesto en el artículo 31.1 CE³¹².

Pues bien, aunque la STC 295/2006, una vez verificada la diferencia de trato en uno y otro supuesto, analiza la Sentencia si existe una justificación objetiva y razonable, que ampare el distinto tratamiento dispensado, pero además, exige el Tribunal Constitucional que en el supuesto de que así sea, habría que determinar si la medida adoptada es proporcionada a la finalidad que se persigue.

En el caso que nos ocupa de la transmisión por particulares de objetos de oro dicha justificación habría que buscarla en la STS de 18 de enero de 1996 que establece la no sujeción a ITP y AJD de dicha transmisión y no en la exposición de motivos de las normas que regulan la imposición indirecta, tanto en el IVA como en el ITP y AJD. No habiendo encontrado en el Tribunal Supremo una reiteración de la doctrina mantenida en dicha Sentencia, sino al contrario, el Alto Tribunal se ha pronunciado en el sentido de considerar que en la transmisión de bienes y derechos por particulares a empresarios hay que estar a la condición del transmitente y no del adquirente del bien o derecho, doctrina ésta contraria a la mantenida en la STS de 18 de enero de 1996.

No obstante lo anterior, creemos conveniente comprobar si la exposición de motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, hacía alguna mención en relación con la tributación por el ITP y AJD, el otro impuesto indirecto, que sometía y somete a gravamen las transmisiones realizadas por particulares o por empresarios que actúen al margen de su actividad empresarial.

³¹² STC 295/2006, de 11 de octubre (RTC\2008\295) FJ 9.

Pues bien, en el apartado I de la citada exposición de motivos podemos leer: «El Impuesto sobre el Valor Añadido se configura como el tributo básico de la imposición indirecta española. Absorberá la totalidad de los tributos actualmente establecidos sobre la cifra de negocios de las Empresas, determinando la desaparición de los mismos y de los actuales mecanismos de ajustes fiscales en frontera.

En torno al nuevo eje de la imposición indirecta se reordenará el sistema tributario indirecto español, en el que subsistirán como figuras más importantes el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero».

De los párrafos anteriores transcritos de la exposición de motivos de la Ley 30/1985, se desprenden varias cuestiones que ya han sido expuestas en el presente trabajo. En primer lugar que el ITP y AJD no es un impuesto que recae sobre el volumen de negocios de las empresas, y consiguientemente es un impuesto indirecto que no interfiere en la aplicación del IVA, cuestión ésta que ya ha sido analizada en el presente trabajo, habiendo sido ésta ratificada por la jurisprudencia comunitaria.

En segundo lugar, la propia exposición de motivos establece la subsistencia del IVA y del ITP y AJD, junto a los Impuestos Especiales y los Derechos del Arancel Aduanero. Es por ello, que determinada la coexistencia de ambos impuestos y una vez delimitada la no aplicación del IVA a la transmisión de bienes por particulares, no encontramos fundamentación objetiva y razonable desde la consideración del principio de igualdad tributaria que establezca distinto tratamiento en la aplicación de la ley al supuesto anteriormente planteado, revelador de riqueza y, consiguientemente, apto para ser gravado y que sin embargo no va a quedar sometido a gravamen, produciéndose una conculcación del principio de igualdad tributaria en el justo reparto de la carga tributaria en el que *todos* han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Siendo esto así, creemos que ni en la norma reguladora del IVA ni en la propia del ITP y AJD³¹³, se establece ningún tipo de fundamentación objetiva o razonable que permita el distinto tratamiento que se debe dar desde el ámbito de la consideración del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la Constitución, que ampare el distinto tratamiento que se otorga en la aplicación de la norma del ITP y AJD por el Tribunal Supremo a los empresarios cuando adquieren bienes de particulares.

Cuestión ésta que se ve refrendada por la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo y de los Tribunales Superiores de Justicia, pues en varias de las Sentencias expuestas en el presente trabajo de investigación, hemos tenido ocasión de poder comprobar cómo los propios Tribunales han tenido ocasión de cuestionarse, si la falta

³¹³ Ni en la exposición de motivos de la Ley 41/1964, de Reforma del Sistema Tributario, ni en las posteriores normas reguladoras del ITP y AJD, incluida la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Autónomas, hemos encontrado ningún tipo de alusión, que permita concluir, que la transmisión de bienes por particulares a empresarios debe de quedar exonerada de tributación en el citado Impuesto.

de exacción del tributo en la transmisión de bienes por particulares a empresarios iría en contra del principio de igualdad del sistema tributario establecido en la Constitución Española, como ya tuvimos ocasión de exponer al principio del presente capítulo.

Por ello, creemos, se produce una vulneración de los principios de generalidad, de igualdad y de capacidad económica cuando se hace un reparto de las cargas públicas diferente, siendo el trato dispensado incompatible con un sistema tributario justo que proclama nuestra Constitución³¹⁴.

³¹⁴ En este sentido se pronuncia la STC 134/1996, de 22 de julio, que establece: «Se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo» FJ 8.

CONCLUSIONES

I) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, somete a gravamen la transmisión, circulación o tráfico de bienes y derechos, llevada a cabo por particulares, personas físicas o jurídicas que no tengan la consideración de empresarios o profesionales, o que aún teniendo dicha consideración, realicen la transmisión al margen de su actividad empresarial o profesional.

II) El legislador ha querido, o al menos, ese ha sido su propósito, creemos, con mayor o menor fortuna, la separación entre el ITP y AJD y el IVA, de forma que un mismo hecho imponible nunca quede sometido a gravamen en los dos impuestos mencionados. Estableciendo, en este sentido, la separación del ámbito de aplicación de las transmisiones que se lleven a cabo en el ámbito civil, de aquellas otras transmisiones que se lleven a cabo en el ámbito empresarial o mercantil.

III) En materia de imposición indirecta, el ITP y AJD es un impuesto subsidiario del IVA, o de aplicación para aquellos supuestos en los que no sea de aplicación el IVA. Por ello ante la realización de una transmisión, debemos acudir en primer lugar a este último impuesto para poder comprobar si nos encontramos ante algunos de los supuestos de hecho previstos en su norma reguladora, y, en caso contrario, debemos acudir a la norma que regula el presupuesto de hecho en el ITP y AJD.

IV) El artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD establece la sujeción a gravamen de todas aquellas transmisiones onerosas por actos inter vivos de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Del citado precepto, entendemos, quedan sometidos a gravamen en el citado impuesto, tanto la transmisión de bienes como la transmisión de derechos, sin que el precepto mencionado establezca distinción alguna entre bienes muebles e inmuebles.

V) El artículo 7.5 del T. R. del ITP y AJD, está previsto por el legislador para delimitar negativamente el ITP y AJD, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, en todas aquellas transmisiones realizadas por empresarios o profesionales, sujetas a IVA; de tal forma que un mismo hecho imponible no sea gravado doblemente por ambos impuestos, con alguna excepción, en relación con la transmisión de inmuebles que formen parte de una unidad económica autónoma. Por ello, una vez comprobado que el transmitente del bien no tiene la consideración de empresario, o que aún teniendo dicha consideración

esté actuando al margen de su actividad empresarial, deviene en aplicación el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD.

A) La doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996, de la aplicación del artículo 7.5 de la norma reguladora del ITP y AJD, entendemos, no es la que se desprende del citado precepto, ni coincide con la mantenida por el Alto Tribunal en Sentencia en recurso de casación en interés de la Ley, toda vez que la *ratio decidendi* que se contiene en esta última Sentencia establece la no sujeción a ITP y AJD en función de quién constituye la fianza y no en función de quien sea el sujeto pasivo del impuesto en dicha operación, por ello, entendemos, en la transmisión de bienes hay que estar a la condición del transmitente con independencia de que el adquirente (sujeto pasivo del impuesto) sea empresario.

B) Sin embargo, la doctrina que mantiene la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996, es totalmente contraria a la anteriormente expuesta, ya que establece la no sujeción a ITP y AJD, en las compras de objetos de oro realizadas por un empresario a un particular, en función de que el adquirente de los bienes (sujeto pasivo del impuesto) tiene la consideración de empresario. Es decir, se establece la no sujeción a ITP y AJD en función de quien adquiere los bienes, no en función de quien los transmite.

VI) Una vez realizado el presupuesto de hecho previsto en el artículo 7.1.A) del T. R. del ITP y AJD, el legislador establece que va a quedar obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, el adquirente del bien. No estableciendo el precepto que lo regula, distinción alguna en función de la persona que adquiere el bien, tenga éste la condición de particular o de empresario y en éste último supuesto actúe o no en el ejercicio de una actividad empresarial. De esta forma si el legislador hubiera querido que las adquisiciones de bienes por empresarios no estuvieran sujetas a ITP y AJD, así lo hubiera establecido.

VII) De la doctrina que de forma reiterada mantiene el Tribunal Supremo en Sentencias de 16 de diciembre de 2011, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 5/2009 y de 10 de diciembre de 2009, en recurso de casación en interés de la Ley núm. 16/2008, podemos concluir que hay que estar a la condición del transmitente del bien y su forma de actuación, si éste es empresario que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial, la transmisión se encontrará sujeta a IVA. Por el contrario, si el transmitente es un particular, la transmisión se encontrará sujeta a ITP y AJD, con independencia de la condición del adquirente del bien. Estableciendo la propia STS de 16 de diciembre de 2011 que la falta de tributación por IVA y por ITP y AJD, en la transmisión de un bien por un particular a un empresario iría en contra de los principios de generalidad y de igualdad contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

VIII) La doctrina contenida en las Sentencias del Tribunal Supremo, de sujeción a gravamen en ITP y AJD en función de la condición del transmitente y de su forma de actuación, se quiebra en la doctrina que mantiene la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996; en dicha Sentencia se introduce un nuevo elemento no previsto en el presupuesto de hecho del ITP y AJD. Dicho elemento es la naturaleza económico-jurídica de la operación que se realice, si ésta afecta al tráfico empresarial-mercantil de uno de los intervinientes de la transmisión, aunque dicho empresario intervenga en calidad de adquirente del bien, dicha transmisión no va a quedar sometida a gravamen en el ITP y AJD por afectar a la actividad empresarial de dicho adquirente y consiguientemente, dicha transmisión no va a tributar en ninguno de los dos impuestos indirectos, ya que tampoco va a quedar sometida a gravamen en IVA al ser el transmitente un particular.

IX) La jurisprudencia del Tribunal Supremo en recursos de casación ordinarios, mantiene que la transmisión de inmuebles y derechos que recaen sobre los mismos, por particulares a empresarios que adquieren dichos bienes para su actividad empresarial, se encuentran sujetos a ITP y AJD, concepto TPO. Por ello, no logramos entender ¿porqué la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios que adquieren dichos bienes para su actividad empresarial, no se encuentran sujetos a ITP y AJD, concepto TPO?, sin que exista para ello base legal alguna.

X) Al igual que ocurre en las entregas de bienes inmuebles realizadas por empresarios a otros empresarios, que se encuentran sujetas y exentas de IVA, con renuncia a la exención del citado Impuesto, quedando dichas entregas sometidas a gravamen por IVA y además por el concepto AJD con tipo impositivo incrementado, sin que las cuotas soportadas por AJD sean deducibles por el empresario y suponiendo éstas un mayor coste en la adquisición del inmueble para el empresario. Va a ocurrir con las cuotas de TPO que soportan los empresarios por las adquisiciones de bienes y derechos a particulares, que van a suponer un mayor coste de adquisición por las compras realizadas.

XI) El legislador al regular la transmisión de bienes y derechos llevadas a cabo por particulares, creemos, quiere someter a gravamen todas las transmisiones realizadas, con independencia de la condición del adquirente. Y en aquellos supuestos específicos de transmisiones, que no van a quedar sometidas a gravamen, el legislador establece la no sujeción o la aplicación de una exención, como ocurre en las transmisiones de vehículos usados de particulares a empresarios. En este sentido, se establece una exención en el ITP y AJD en aquellas transmisiones de vehículos por particulares a

empresarios que se dedican a reventa de dichos vehículos si los transmiten en el plazo de un año.

Sin embargo, no se contempla en la normativa del ITP y AJD ninguna exención para la transmisión por particulares a empresarios de objetos de oro y otros metales.

XII) Es unánime la jurisprudencia que mantienen los Tribunales Superiores de Justicia de sujeción a ITP y AJD, de todas aquellas transmisiones por particulares a empresarios de bienes muebles e inmuebles, estableciendo los Tribunales Superiores de Justicia en relación con la transmisión de vehículos usados por particulares a empresarios, que dichas transmisiones están sujetas a ITP y AJD, aunque exentas, si se realiza la transmisión por el revendedor de los vehículos en el plazo de un año. Por ello, no llegamos a comprender cómo algún Tribunal Superior de Justicia establece que la transmisión por particulares a empresarios de objetos de oro se encuentra no sujeta a ITP y AJD, al ser los objetos de oro un bien mueble como los vehículos, no estableciendo el legislador ninguna exención para los citados objetos de oro.

XIII) De no considerar sujetas a ITP y AJD, la transmisión de bienes, muebles o inmuebles, efectuada por particulares a empresarios que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial, nos encontraríamos ante hechos impositivos no gravados y ante la falta de unos recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, que entendemos va en contra de lo establecido por el legislador.

XIV) El ITP y AJD no interfiere en la aplicación de las Directivas Comunitarias, al ser un impuesto que no recae sobre el volumen de negocios y consiguientemente en las legislaciones internas de los países comunitarios pueden coexistir el IVA junto a otros impuestos indirectos que recaen sobre hechos impositivos distintos de los que se gravan en el IVA. Habiéndose pronunciado en este sentido la jurisprudencia comunitaria.

XV) Al ser el ITP y AJD un impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, tanto la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, como la Ley 22/2009, de Sistema Financiero Económico, contemplan que corresponde a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, la función unificadora de criterio en los tributos estatales y la contestación a las consultas tributarias, al no ser éstas objeto de delegación.

Pues bien, la Dirección General de Tributos establece con toda claridad que la transmisión de bienes, muebles e inmuebles, y derechos realizada por particulares a empresarios se encuentra sujeta al ITP y AJD, y de forma indubitada, establece la

sujeción al citado tributo, no sólo de las transmisiones de objetos de oro, plata y platino efectuadas por particulares a empresarios, sino de todas aquellas transmisiones de bienes y derechos realizadas por particulares o por empresarios que actúen al margen de su actividad empresarial.

XVI) La doctrina administrativa que mantiene el Tribunal Económico-Administrativo Central en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, también es unánime, en el sentido de considerar dicha transmisión sujeta al ITP y AJD, concepto TPO, doctrina que ya mantenía con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 y que vuelve a reiterar en Resolución de 8 de abril de 2014, en unificación de criterio, considerando que la transmisión de tales objetos se encuentra sujeta a ITP y AJD, concepto TPO y no exenta en el citado impuesto. No obstante, la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1996.

XVII) La posición que mantiene la doctrina científica, en relación con la transmisión de bienes por particulares o, por empresarios o profesionales que actúen al margen de la actividad empresarial o profesional, es la de considerar la sujeción a gravamen de dicha transmisión de bienes por el ITP y AJD, entendiendo, que la sujeción a gravamen en el citado impuesto va a depender de la persona que realice la transmisión o entrega del bien.

XVIII) Aún cuando hay parte de la doctrina científica entiende que el principio de capacidad económica se pone de manifiesto de forma más tenue en la imposición indirecta que en la imposición directa, entendemos que en la transmisión de bienes por particulares a empresarios, se pone de manifiesto capacidad económica como consecuencia de la adquisición que se lleva a cabo, debiendo quedar por ello dicha manifestación de capacidad económica gravada, con mayor o menor intensidad, cuestión ésta que incumbe modular al legislador y cuyo fin principal es el sostenimiento de los gastos públicos.

XIX) La existencia de Sentencias por parte de Tribunales Superiores de Justicia, con distintos pronunciamientos, en relación con la transmisión de objetos de oro por particulares a empresarios, unas a favor de la tributación por ITP y AJD y otras en sentido contrario a la tributación por dicho impuesto, siendo de aplicación, en ambos casos, la misma normativa estatal, y por ello, el hecho de que la transmisión de objetos de oro tributen en unas Comunidades Autónomas y en otras Comunidades Autónomas se vean exoneradas de tributación, considerando el principio de seguridad jurídica que establece la Constitución Española, demanda la interposición de un recurso de casación

para la unificación de doctrina y/o de casación en interés de la Ley, para que el Tribunal Supremo se vuelva a pronunciar sobre la tributación de la transmisión de dichos objetos de oro.

XX) Consideramos que la no sujeción a gravamen por TPO en la transmisión de objetos de oro, efectuada por particulares a empresarios que actúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, va en contra del principio de igualdad tributaria establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, toda vez que ante un mismo supuesto de hecho y ante una misma manifestación de capacidad económica, la transmisión efectuada por un particular a un empresario, va a quedar sometida a gravamen en ITP y AJD solamente en aquellos supuestos en los que el empresario adquirente del bien no actúe en el ejercicio de su actividad empresarial. Sin embargo, ante la misma transmisión, el mismo bien, el mismo valor y los mismos sujetos, no va a quedar sometida a gravamen cuando el empresario que adquiere los bienes, actúe en el ejercicio de su actividad empresarial. Es por ello que se está estableciendo una discriminación subjetiva, por el hecho de ser empresario el adquirente, que entendemos iría en contra del principio de igualdad establecido en el artículo 14 de la Constitución Española.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 (RJ\1996\2655).

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa.

Recurso núm. 3646/1991.

Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla dictó Sentencia, de fecha 29-6-1990, desestimatoria de los recursos interpuestos por don Rafael R. de los R. y la Junta de Andalucía contra Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla de 19-3-1988, que denegaron las reclamaciones promovidas frente a las liquidaciones giradas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, con motivo de las compras a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería entre enero 1982 y diciembre 1986. El TS estima el recurso de apelación interpuesto por don Rafael R. de los R., revoca la sentencia apelada y anula las resoluciones y liquidaciones impugnadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

La cuestión que se plantea en el presente recurso de apelación consiste en dilucidar si las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por don Rafael R. de los R., empresario dedicado a la compra-venta de estas mercancías, están o no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de “transmisiones onerosas”.

SEGUNDO.-

Es menester remontarse a la Ley 41/1964, de 11 de junio (RCL 1964\1256, 1706; RCL 1965\665 y NDL 16159) de Reforma del Sistema Tributario, que estableció el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas como tributo fundamental de la imposición indirecta, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. La extensa y profunda Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de Junio, aclara mediante una serie de ideas fundamentales el campo de aplicación de uno y otro tributo. Respecto del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas dicha Exposición de Motivos afirma claramente que en la «otra vertiente de la imposición indirecta se refunden en un solo tributo de carácter general los distintos conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de los Impuestos de Derechos Reales, Timbre y Gasto, que afectan de manera distinta a las operaciones típicas del tráfico de las empresas». De otra parte, la misma Exposición de Motivos precisó que en «el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refunden todos los actualmente existentes sobre transmisiones de bienes y derechos, sin más excepciones que las que se produzcan dentro de la actividad de tráfico de las empresas mercantiles. Se integran en este Impuesto la mayor parte de los conceptos tradicionales que gravaban las transmisiones “inter vivos” contenidos en el Impuesto de Derechos Reales, junto con los que se

superponían con él, por aplicación del Impuesto de Timbre del estado y de los de Emisión y Complementario de emisión de valores mobiliarios».

La línea fronteriza entre el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados es clara, y viene marcada por la naturaleza económico-jurídica de las operaciones de que se trate, a saber: si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por el contrario, si no pertenecen a tráfico de las empresas, el tributo será el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La idea esencial 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. Conviene analizar la evolución seguida en la redacción de los preceptos delimitadores del campo de aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, pudiendo anticipar que esta idea esencial ha alcanzado su pleno reconocimiento gramatical y conceptual en la redacción dada al apartado 5, del artículo 7º del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales aprobado por Real Decreto 3050/1980, de 30 de diciembre (RCL 1981\275, 651 y ApNDL 7268), por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de agosto (RCL 1985\1984, 2463 y ApNDL 7277), reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No es necesario argumentar apenas para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, en el caso de autos, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares, y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

Conviene, no obstante, profundizar más en la exégesis de la normativa reguladora de ambos tributos.

TERCERO.-

Por razón de sencillez, partimos no del articulado de la Ley 41/1964, de 11 de Junio, de Reforma del Sistema Tributario, sino de los respectivos textos refundidos.

El Texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, aprobado por Decreto 3.314/1966, de 29 de Diciembre, contiene en su artículo 1º una definición sintética del hecho imponible de este tributo. Dice así el precepto: «El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas grava las ventas, obras, servicios, exportaciones y demás contratos u operaciones típicas y habituales del tráfico de todas las empresas, y de las explotaciones mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, así como las importaciones, en la forma y con la extensión determinada en esta o posteriores leyes».

El artículo 3º de este Texto refundido regula con más detalle y precisión el hecho imponible, definiendo las modalidades más frecuentes e importantes, como son las ventas, ejecuciones de obra, prestación de servicios, etc., utilizando un concepto genérico o de cierre, que es el de «las operaciones típicas que sean objeto del tráfico de las empresas en cuanto no estén comprendidas en los apartados precedentes».

Además, el artículo 2º establece una presunción de habitualidad, aplicable a los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio, precepto éste que dispone: “existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciase por circulares, periódicos, carteles, rótulos, expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”, y también, textualmente, «cuando para la realización de los contratos y operaciones a que se refieren los artículos 1º y 3º, se exige contribuir por el Impuesto Industrial, sin que esta presunción admita prueba en contrario».

Es indudable que las adquisiciones de objetos de oro, plata, platino y joyería, realizadas por D. Jesús Carlos, comerciante establecido en Sevilla, que se anuncia como tal, y que está dado de alta en el correspondiente epígrafe de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, constituyen operaciones típicas y habituales de su tráfico mercantil.

CUARTO.-

La actividad de la empresa consiste en agrupar y aplicar coordinadamente los factores productivos con la finalidad de obtener productos o servicios para su oferta al mercado.

El Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas plantea el hecho imponible desde la perspectiva de colocación de los productos y servicios en su dirección o proyección normal que es la de producción, distribución y consumo, por ello las operaciones que menciona como constitutivas de su hecho imponible son ventas, entregas de bienes, prestación de servicios, ejecución de obras, etc, es decir lo que en términos de economía de la empresa son los «outputs», sobre los cuales se carga la correspondiente cuota impositiva, siguiendo así las distintas fases “en cascada” de los productos, servicios, etc, hasta llegar al consumidor final. En términos jurídicos, el hecho imponible son las transmisiones, arrendamientos de cosas, arrendamientos de servicios, arrendamientos de obras, etc, llevadas a cabo por el empresario.

No se mencionan los «inputs», en términos jurídicos las adquisiciones de primeras materias, productos, suministros o servicios recibidos, pagos por arrendamientos convenidos, etc., o lo que es lo mismo, las partidas que contablemente integran los costes de producción o de venta, porque detrás de todas estas operaciones se hallan normalmente empresarios, y, por tanto, éstos habrán quedado previamente sujetos al Impuesto, repercutiendo a sus clientes-empresarios la cuota correspondiente.

Se deduce, pues, una idea fundamental y es que lo que constituye el tráfico típico y habitual de las empresas es el campo objetivo de aplicación del Impuesto General sobre

el Tráfico de las Empresas, de modo que las empresas pagan en concepto de «repercutidas» por las compras, suministros y servicios que reciben, «inputs» en términos económicos, las cuales a su vez repercuten por sus ventas, entregas de bienes, servicios, etc., es decir sus «outputs».

Dentro de este esquema simplificado, la Ley 41/1964, de 11 de junio, y, por tanto, el Texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, previó que un importante volumen de adquisiciones a realizar por las empresas, procedería de unidades productivas no mercantiles, concretamente el supuesto a que se refiere el apartado g), del artículo 3 del Texto refundido, que dispone: «Están sujetas al Impuesto: ... f) Las ventas, transmisiones o entregas por precio de productos naturales a fabricantes, industriales o comerciantes mayoristas», y, precisamente, por carecer estas unidades productivas (agricultores, ganaderos, etc.) de carácter mercantil, alteró la sujeción pasiva, trasladándola a la empresa adquirente. La supresión de este apartado por la Ley 6/1979, de 25 septiembre (RCL 1979\2339), de régimen transitorio de la imposición indirecta, es intrascendente a los efectos de la argumentación de esta sentencia, porque tuvo como fundamento o razón evitar los problemas que se derivaban de la simultánea exención de muchos de estos productos naturales.

También contempló la Ley 41/1964, de 11 de junio, otros casos de operaciones, «inputs» realizadas por personas físicas o jurídicas, carentes de auténtico carácter de empresarios, como es el supuesto de arrendamientos de bienes, exigiendo para su sujeción la habitualidad y, por supuesto, la correspondiente contraprestación.

En cuanto a las adquisiciones realizadas por un empresario, dentro de su tráfico típico, y habitual, no procedentes de empresa mercantil alguna, ni siquiera de unidades productivas, sino de personas particulares, actuando mediante contraprestación, pero sin carácter habitual, es decir, adquisiciones procedentes de unidades de consumo, fundamentalmente de bienes usados, 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, con destino a un nuevo y distinto consumo, la Ley 41/1964, de 11 de junio, las excluyó del ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas precisamente porque los vendedores no eran empresarios, ni actuaban con habitualidad.

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, realizadas habitualmente por don Rafael R. de los R., empresario dedicado a la compraventa de estas mercaderías, 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.

Ahora bien la exclusión mencionada, ha de contemplarse y tenerse en cuenta a los solos efectos del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de donde se deduce que no hay 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.

QUINTO.-

Aclarado lo anterior, ha llegado el momento lógico de trasladar la cuestión a la vertiente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Ley 41/1964, de 11 de junio, dispuso en su artículo 145 que: «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 mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo las transmisiones de inmuebles...». Se aprecia que este artículo 145 considera como no sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, los actos y contratos que menciona, precisamente por ser actos habituales de tráfico, es decir, por integrar el tráfico empresarial y no, porque no lo dice, por estar sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, puntualización que no es baladí, porque como hemos dicho hay actos y contratos que, perteneciendo al tráfico empresarial habitual, no están sujetos al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de manera que la Ley permite que no tributen ni por uno, ni por otro Impuesto indirecto.

Inicialmente este artículo comprendía las dos vertientes de la transmisión, constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos, etc., o sea tanto desde la perspectiva del transmitente, prestamista, fiador o arrendador, como desde la perspectiva del adquirente, prestatario, acreedor afianzado y arrendatario, etc. Esto significaba que en el caso concreto de don Rafael R. de los R. al ser y actuar como empresario-adquirente, las compras a particulares, de objetos de oro, plata, platino y joyería, por ser operaciones típicas, y habituales de su tráfico empresarial no estaban sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

El Texto Refundido de este Impuesto, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril (RCL 1967\933, 1400 y NDL 16194), modificó el texto del artículo 145 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, al disponer su artículo 62, lo siguiente: «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**, ya sean mercantiles, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo los contratos de prenda, las transmisiones de inmuebles ...».

Se aprecia, la innovación consistente en añadir el vocablo «transmitente» que aparece subrayado. El resto es igual al artículo 145 citado.

Toda la argumentación esgrimida por las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla y por la sentencia apelada, gira alrededor del vocablo «transmitentes», que es interpretado en el sentido de que sólo 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.

Este argumento carece de consistencia, porque lo único que ha hecho el artículo 62 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aprobado por Decreto 6 de abril de 1967, es copiar o reproducir por puro mimetismo, el diseño o presentación de la sujeción al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, según su propio Texto refundido aprobado con anterioridad (29 diciembre 1966 [RCL 1967\228 y NDL 16168]) que como se recordará plantea este Impuesto desde la perspectiva de sus «outputs», o sea, entregas, ventas, etcétera.

Sencillamente, como el artículo 62, del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril 1967 considera no sujetos, los actos y contratos que estuvieran sujetos al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, introdujo el vocablo «transmitentes», para así lograr la más completa simetría entre ambos tributos, sin que ello tenga en absoluto la trascendencia que le ha dado la sentencia apelada, porque este artículo 62 ha olvidado (por no respetar literalmente el artículo 145 de la Ley 41/1964, de 11 de junio) que pueden existir operaciones integrantes del tráfico empresarial, no sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por no ser los transmitentes empresarios, que es el caso de autos, que sin embargo tampoco están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

SEXTO.-

La Ley 32/1980, de 21 de junio (RCL 1980\1445 y ApNDL 7267), del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que reguló este tributo de modo independiente y sin las servidumbres derivadas de la urgente obligación de dictar los textos refundidos, ordenada por la Ley General Tributaria de 28 diciembre 1963 (RCL 1963\2490 y NDL 15243) y por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, establece en su artículo 3º, apartado 5, que «no estarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y, en general, las operaciones que constituyan actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las efectúen, ya sean industriales, comerciales, agrarias, forestales, ganaderas o mixtas, salvo las entregas o transmisiones y los arrendamientos de bienes inmuebles rústicos o de terrenos sin urbanizar».

Se observa que este artículo 3º, apartado 5, prescinde totalmente del adjetivo «transmitentes», que el anterior texto refundido incorporó a las empresas o explotaciones, porque el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados grava los actos y contratos que, salvo en las declaraciones unilaterales de voluntad, son otorgados por dos o más personas, teniendo presente a una y a otra a la hora de regular la sujeción pasiva, de manera que como el artículo 4º de dicha Ley dispone que «estarán obligados al pago del Impuesto, a título de contribuyente, y cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiera...», se deduce que si ponemos en relación ambos preceptos -el artículo 3º, apartado 5 y el artículo 4º, letra

c)- habrá de concluirse que al ser D. Rafael R. de los R., el adquirente de los bienes de oro, plata, platino y de joyería, sería en principio el sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales -artículo 4º, 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 (artículo 3º.5), por lo que es indubitado que no tributa por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En este caso concreto, los particulares vendedores de los objetos de oro, plata, etc., quedan al margen de la aplicación del artículo 3º, apartado 5, de la Ley 32/1980, de 21 de junio, porque no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En conclusión, las compras a particulares de objetos de oro, plata, etc. realizadas por don Rafael R. de los R. con carácter habitual y como actividad típica de su tráfico empresarial, sujeta a la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, desde el 1 de enero de 1982 a 31 de diciembre de 1985, no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SÉPTIMO.-

Las reclamaciones económico-administrativas núms. 795 y 1107/1987 y las liquidaciones correspondientes se refieren a operaciones de compra realizadas por don Rafael R. de los R. durante el ejercicio de 1986, es decir, vigente ya el nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que se hace necesario examinar las normas delimitadoras del campo de aplicación de este tributo y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La Disposición Adicional, apartado 1, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido redactó de nuevo el artículo 7, apartado 5, del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, para armonizarlo con el nuevo Impuesto sobre el Valor Añadido, que venía a sustituir al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. La redacción quedó establecida del modo siguiente: «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 y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Este precepto utiliza, para determinar la no sujeción por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dos criterios distintos, siendo suficiente con que se den las circunstancias correspondientes a uno solo de ellos. El primer criterio es que se trate de operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, estén o no sujetas tales operaciones al Impuesto sobre el

Valor Añadido. Esta precisión es fundamental, porque no existe una identidad absoluta entre el tráfico empresarial, en su totalidad, y el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Concretamente hay operaciones que corresponden al tráfico empresarial y que sin embargo no están sujetas como tales al Impuesto sobre el Valor Añadido. El ejemplo paradigmático es el de la reventa de bienes usados; en esta actividad los bienes de que se trata que habían salido del proceso o circuito de producción/distribución, por hallarse en la fase final de consumo, con el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al consumidor final, vuelven otra vez a dicho circuito, caracterizándose dichas operaciones, en que el vendedor suele ser un particular, no sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido y el adquirente un empresario. Esta entrega no está sujeta al IVA, porque la Ley excluye de su ámbito a los particulares. Ahora bien para evitar la doble imposición que se genera, puesto que el particular transmitente no puede repercutir al empresario adquirente el IVA que soportó, la Ley 30/1985, de 2 de agosto (artículo 59) y el Reglamento 30 de octubre de 1985 (RCL 1985\2603, 3021 y ApNDL 7278) (arts. 118 a 120) han establecido y regulado un régimen especial de bienes usados (el de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección es similar) que se caracteriza porque la base imponible de las entregas que lleve a cabo el empresario (revendedor) es el 30 por 100 de la correspondiente contraprestación y opcionalmente la diferencia entre la contraprestación de la transmisión y de la adquisición del bien usado. Aunque de modo expreso la Ley 30/1985, de 2 de agosto (artículo 59.2.6º), excluye «los bienes integrados total o parcialmente por piedras o metales preciosos o bien por perlas naturales o cultivadas», admitiendo, por tanto la doble imposición por IVA que genera tal exclusión, lo cierto es que las compras de tales objetos por el empresario (revendedor) no están sujetas al IVA, no obstante, huelga decir que integran el tráfico empresarial típico y habitual del empresario adquirente, en este caso don Rafael R. de los R., cumpliendo, por tanto, los requisitos exigidos por el primer criterio.

El segundo criterio para determinar la no sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales consiste en que las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) estén sujetas al IVA. Este es el supuesto más frecuente, pero no es obviamente aplicable al caso de autos.

Concluyendo, la redacción del apartado 5, del artículo 7º del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de 30 de Diciembre de 1980, dado por la Disposición Adicional de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, ha dejado claro que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas desde el 1 de Enero a 31 de Diciembre de 1986 por D. Jesús Carlos no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

OCTAVO.-

La cuestión que ha sido tratada en la presente sentencia, interpretando las disposiciones nacidas de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, y de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido,

es como un eco lejano de larga polémica sobre la tributación del contrato de compraventa mercantil en el antiguo Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes.

Antes de la Ley 2 de abril 1900 sólo se gravaban por este Impuesto las compraventas mercantiles solemnizadas mediante documentos públicos (judiciales, notariales o administrativos). El Reglamento 20 de abril 1911 estableció la exención de las compraventas mercantiles, por medio de su artículo 6º, apartado 5 al establecer: «Estarán exentos: ...5. Los contratos verbales. Mientras no se eleven a documento escrito», de modo y manera que las compras y ventas mercantiles no formalizadas generalmente mediante contratos escritos «ad hoc» no tributaban por el Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes.

La Ley 17 marzo 1945 (RCL 1945\394) modificó la redacción disponiendo que estarían exentos «los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del impuesto».

Además también se exceptuaban desde 1941 «los contratos privados sobre mercaderías que se verifiquen por correspondencia».

Dada la exigencia del artículo 1280 del Código Civil de formalizar por escrito, aunque sea privado, los contratos en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes exceda de 1.500 pesetas, así como lo dispuesto en el artículo 51 del Código de Comercio, al preceptuar que «la declaración de testigos no será por sí sola bastante para probar la existencia de un contrato cuya cuantía exceda de 1.500 pesetas, a no concurrir con alguna otra prueba», la jurisprudencia del Tribunal Supremo, mantuvo inicialmente que los contratos verbales, o sea la casi totalidad de los mercantiles, de cuantía superior a 1.500 pesetas tenían que tributar por el Impuesto de Derechos Reales.

Sin embargo, a partir de la Sentencia de 29 abril 1951, el Tribunal Supremo matizó la interpretación de estos preceptos, afirmando que «cuando las prestaciones de un contrato exceden de la cantidad mencionada, la forma escrita no es indefectiblemente un requisito para su validez, como lo prueba el que la Administración cumplió el contrato discutido al librar el mandamiento de pago», reduciendo considerablemente en sentencias posteriores la aplicación del Impuesto de Derechos Reales a la contratación mercantil.

La doctrina científica (los fundadores en España, en aquel entonces, del Derecho Financiero y Tributario, conspicuos miembros del Notariado e ilustres gestores del tributo) se mostró radicalmente contraria a que el Impuesto sobre Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes gravara e interfiriera el tráfico mercantil, mostrándose partidaria de que ese papel lo asumiera el Impuesto del Timbre.

Así, se puede afirmar que a principios de 1964 las compraventas mercantiles ya se hallaban extramuros del Impuesto de Derechos Reales.

NOVENO.-

Por último, es obligado traer a colación la interpretación mantenida por el Ministerio de Economía y Hacienda, al que de Acuerdo con la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 septiembre 1980 (RCL 1980\2165 y ApNDL 2736) y con la Ley 28 de diciembre 28 diciembre 1983 (RCL 1983\2838 y ApNDL 2747), de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, le corresponde respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (tributo del Estado cedido a las Comunidades Autónomas), promover las disposiciones reglamentarias, resolver las consultas vinculantes y resolver las reclamaciones económico-administrativas, ministerio éste que mantiene en todas las subastas de bienes muebles que lleva a cabo (Aduanas, Contrabando, Recaudación, etc.) que las adquisiciones realizadas por industriales y comerciantes no están sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no así las realizadas por particulares que si tributan, interpretación ésta que coincide con la mantenida en esta sentencia.

DECIMO.-

No apreciándose temeridad, ni mala fe, no procede, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131, de la Ley Jurisdiccional (RCL 1956\1890 y NDL 18435), acordar la expresa imposición de las costas.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUAYO AVILÉS, A y BUENO GALLARDO, E: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Dykinson, Madrid, 2007.
- APARICIO PÉREZ, A.: «La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos». Revista de Información Fiscal. Ed. Lex Nova, Enero-Febrero 2007.
- BANACLOCHE PÉREZ, J.: «La capacidad de tributar», Revista Impuestos, nº 21 – noviembre 2010.
- BENAVIDES ALMELA, J. en obra colectiva «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa comentada». Centro de Estudios. 2005.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F.: «Evolución histórica del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1977.
- CALVO VÉRGEZ, J.: «Una aproximación al hecho imponible del ITP y AJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas: análisis de sus principales criterios configuradores» Revista Impuesto nº 8/2010.
- CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I). REDF., núm. 32, octubre-diciembre 1981.
- CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de capacidad económica». REDF., núm. 34, abril-junio 1982.
- CAYÓN GALIARDO, A.: El sistema fiscal. Fundamentos y estructura». REDF, núm. 104, octubre/diciembre 1999.
- CERVELLÓ GRANDE, J. M.: «Algunas consideraciones sobre las relaciones entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD» Revista Impuesto tomo I. 1986.
- CONCHEIRO DEL RÍO, J.: «Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Editorial Bosch, 2010.
- CUBERO TRUYO, A. y otros, : «Curso de Derecho Tributario. Parte Especial». Ed. Tecnos 2009.
- DIEZ-PICAZO, L. y GULLON A., en «Sistema de Derecho Civil». Vol. III, Ed. Tecnos 1992.

- ESCRIBANO LÓPEZ, F. «Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Ed. Tecnos 2009.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española», REDF., núm. 142, abril-junio 2009.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Editorial Quincena Fiscal». Núm. 22 – Diciembre 2008.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley». REDF, Núm. 104, octubre/diciembre 1999.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., «Curso de Derecho Financiero Español». Marcial Pons. Madrid 1994.
- FUENTES QUINTANA, E.: «Los principios del reparto de la carga tributaria en España». RDFHP, Madrid 1961, Vol. XI.
- GARCÍA GIL, J. L.: y otros: «Nuevo Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» DAPP, Publicaciones Jurídicas 2011.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. :«La imposición indirecta y el principio de capacidad de pago». Revista de Información Fiscal. Lex Nova. Mayo-Junio 2007.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa» Ed. Thomson Reuters, 2008.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán». Ed. Marcial Pons. 1998.
- IGLESIAS CANLE, I. C.: «Los recursos contencioso-administrativos». Ed. Tirant lo Blanch. 2005.
- LOPEZ ESPADAFOR, C. M., «Propuestas sobre la pluriimposición inmobiliaria C.E.F., núm. 336, marzo 2011.
- LOPEZ ESPADAFOR, C. M., «Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible», REDF, nº 150, abril-junio 2011.
- LOZANO SERRANO, C. «Exenciones tributarias y derechos adquiridos». Ed. Tecnos, 1988.
- LOZANO SERRANO, C.: «La capacidad económica en las tasas». REDF., núm. 153, enero-marzo 2012.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. en obra colectiva: «Lecciones del Sistema Fiscal español». Ed. Tecnos. 2011.
- MAÑAS LÓPEZ, F. J.: «Impuestos sobre el Gasto». RDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961.

- MARTIN QUERALT, J. en obra colectiva: «Curso de Derecho Financiero y Tributario». Ed. Tecnos, 2007.
- MARTÍNEZ ESTERUELAS, C.: «El Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes». RDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., «Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad», REDF, núm. 60, octubre-diciembre 1988.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE». REDF, Núm. 145, enero-marzo 2010.
- MATA SIERRA, M. Teresa.: «El Principio de Igualdad Tributaria». Ed. Aranzadi, 2009.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «El Impuesto sobre las transmisiones patrimoniales». José María Bosch. Editor S.A. 1996.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». Centro de Estudios Hipotecarios. 1985.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: en «Reflexiones en torno al presupuesto de hecho de los impuestos, tasas y contribuciones especiales». REDF, núm. 137, enero/marzo 2008.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J. J. en obra colectiva «Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», Thomson-Civitas 2008.
- PALAO TABOADA, C.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español». REDF, núm. 88, octubre-diciembre 1995.
- PALAO TABOADA: en «Nueva visita al principio de capacidad contributiva». REDF, núm. 124, octubre-diciembre 2004.
- PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, J.J. y otros en «Guía del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Ed. CISS, 2007.
- PÉREZ HERRERO, L.: «Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades» ». REDF, Núm. 88, octubre-diciembre 1995.

- PÉREZ ROYO, F.: «Derecho Financiero y Tributario. Parte General». Ed. Thomson Reuters. Navarra 2011.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia». Marcial Pons, 2011.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica». REDF., núm. 142, abril-junio 2009.
- SAINZ DE BUJANDA, F. «Análisis jurídico del hecho imponible». REDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Vol. XV, Núm. 60 Madrid, diciembre 1965.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura Jurídica del Sistema Tributario». REDFHP. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1961.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: «Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español» en «Hacienda y Derecho», tomo III. Madrid 1963.
- VARONA ALABERN, J. E «Comentarios al artículo 7.5 del nuevo texto refundido del ITPAJD: ámbito de aplicación del ITPO y del IVA» Revista Técnica Tributaria, nº 26 Julio-Septiembre 1994.
- VARONA ALABERN, J. E. «IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible». RDFHP, Núm. 65, enero/marzo 1990.
- VARONA ALABERN, J. E., «El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Ed. Lex Nova, 1991.
- VARONA ALABERN, J. E.: «Concepto de tributo y principio de capacidad económica». REDF, núm. 135, julio-septiembre 2007.