



Roj: **STS 2476/2012 - ECLI:ES:TS:2012:2476**

Id Cendoj: **28079130022012100462**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/04/2012**

Nº de Recurso: **50/2009**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1371/2008,**
STS 2476/2012,
ATS 7806/2012,
ATS 12612/2012

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a trece de Abril de dos mil doce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 50/2009, promovido por la entidad mercantil ANTONIO LÓPEZ MONTERO S.L., representada por Procuradora y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 25 de abril de 2008, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 484/2006 en materia de IVA, *ejercicio 1999*.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida ha tenido en cuenta los siguientes antecedentes fácticos:

1) El día 11 de febrero de 2004 la Inspección de Tributos formalizó acta A02, número 70814144, con la disconformidad del obligado tributario, ANTONIO LÓPEZ MONTERO S.L., hoy parte recurrente, por el concepto IVA, ejercicio 1999.

En el cuerpo del acta indicaba la Inspección que la empresa recurrente había efectuado compras de oro de simulada ley de 750 milésimas, que se detallan una por una en el acta e informe ampliatorio, por un importe total de 190.765.697 pesetas, en las que el proveedor, la sociedad EMIRSA, S.L., repercutió cuotas de IVA por importe de 30.522.508 pesetas, que la empresa recurrente se dedujo como IVA soportado. La Inspección considera que el oro objeto de dichas compras era en realidad oro de ley de 999,9 milésimas, por lo que la sociedad recurrente se dedujo indebidamente las cuotas repercutidas en lugar de aplicar el sistema de inversión del sujeto pasivo.

2) Tras el Informe de Inspección, el Inspector Jefe dictó acto administrativo de liquidación tributaria, de fecha 23 de marzo del 2004, del que resulta una deuda tributaria por IVA, ejercicio 1999, de 231.097,97 euros (183.443,97 euros de cuota y 47.654,00 euros de intereses de demora).

SEGUNDO.- Con fecha de 23 de marzo de 2004 se dicta *liquidación* que confirma la propuesta de la Inspección contenida en el acta. En la liquidación se expresa que tratándose de entregas de oro de una ley superior a las 750 milésimas, concretamente 999, efectuadas a fabricantes de objetos de metales preciosos, tal como se



refleja en el fundamento de derecho cuarto del acuerdo, de conformidad con el artículo 84.Uno. 2º, b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo de la entrega es el propio adquirente, no pudiendo alterarse el régimen legal por pactos o convenios entre las partes, como establece el artículo 36 de la Ley General Tributaria.

TERCERO.- Mediante escrito de fecha 31 de marzo de 2004, se interpuso *reclamación* económico-administrativa ante el *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía*, reclamación que recibió el número 14/00782/2004 a los efectos de su tramitación.

Examinado el expediente y la reclamación por el Tribunal Regional, por acuerdo de fecha 29 de abril de 2005 pronunció el siguiente acuerdo: "desestimar la reclamación interpuesta, confirmando el acuerdo impugnado, ordenando, no obstante, y para el caso en que no se hubiese hecho ya, la devolución del IVA indebidamente repercutido al reclamante, previa comprobación de su inclusión como IVA devengado en la declaración o declaraciones-liquidaciones correspondientes al período o períodos comprobados presentadas por el proveedor".

CUARTO.- Frente a esta Resolución se interpuso recurso de alzada por el administrado ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que, en resolución de 26 de julio de 2006 (R.G. 3324-2005; R.S. 216/2006), acordó desestimar el recurso interpuesto.

QUINTO.- Contra la resolución del TEAC de fecha 26 de julio de 20'06 la entidad ANTONIO LÓPEZ MONTERO S.L. promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue resuelto por su Sección Sexta en *sentencia de 25 de abril de 2008* cuyo fallo era del siguiente tenor literal: "FALLO: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de ANTONIO LÓPEZ MONTERO S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 26 de julio de 2006, que declaramos ajustada a derecho en los extremos examinados. Sin expresa imposición de costas".

SEXTO.- Contra la citada sentencia, notificada a la recurrente el 9 de mayo de 2008, la mercantil ANTONIO LÓPEZ MONTERO S.L. interpuso con fecha 9 de junio de 2008 recurso de casación para la unificación de doctrina directamente ante el Tribunal "a quo", que ha sido tramitado, procesalmente, con arreglo a las prescripciones legales; y formulado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se elevaron las actuaciones a esta Sala y se señaló, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 11 de abril de 2012, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Dice la **sentencia recurrida** en su Fundamento de Derecho Tercero y Cuarto que, "como primera cuestión, la parte actora muestra su desacuerdo con la aceptación por el TEAC de la conclusión a que llega la Inspección acerca de que las operaciones de compra de oro en el ejercicio 1999 tuvieron por objeto oro de ley de 999,9 milésimas o, al menos, oro de ley superior a 750 milésimas, y no oro de ley de 750 milésimas como constaba en las facturas emitidas por el proveedor EMIRSA que documentaron dichas operaciones.

Las consecuencias de adquirir oro de 750 milésimas o de una ley superior a 750 milésimas, esto es, de 751 milésimas en adelante son distintas en el ámbito tributario, pues por aplicación del artículo 84.Uno.2 .b) LIVA, en la redacción dada por el artículo 6 de la ley 22/1993, de 29 de diciembre, que estuvo vigente desde el 1 de enero de 1994 hasta el 31 de diciembre de 1999, en las adquisiciones de oro de 750 milésimas el proveedor repercute el IVA que soporta el fabricante que lo adquiere y puede por tanto deducirse ese IVA soportado en el ejercicio de su actividad empresarial, mientras que si el oro es de una ley de 751 milésimas o superior, se produce la inversión del sujeto pasivo, en cuya virtud el proveedor no repercute cuota alguna y el fabricante que adquiere el oro ha de autorepercutirse el IVA. Esta mecánica operativa era perfectamente conocida por la parte actora, que efectuó correctamente la inversión del sujeto pasivo en las adquisiciones de oro de ley documentadas en facturas en las que se hizo constar una ley de 751 milésimas o superior.

La conclusión a que llega la Inspección no puede decirse en absoluto que sea inmotivada, pues en el informe ampliatorio, especialmente en sus páginas 26 a 45 (folios 95 a 114 del expediente administrativo), así como en sus Anexos, obran los razonamientos seguidos por la inspección para afirmar que las operaciones de compra de oro se referían a dicho producto con una ley superior a 750 milésimas, así como las facturas y documentos en que se apoya.



La Sala ha examinado con detenimiento tanto las explicaciones de la Inspección contenidas en el Informe ampliatorio, como las alegaciones que sobre este punto efectuó la empresa recurrente en la vía económico administrativa y en la propia demanda. Y las conclusiones a que llega la Sala a la vista de lo actuado son coincidentes con las de la Inspección, considerando que las compras efectuadas por el recurrente en el período de la comprobación lo fueron de oro de ley de 751 milésimas o superior, en lugar de oro de 750 milésimas como se indica en las facturas".

En sus Fundamentos Séptimo y Octavo, la sentencia dice: *"el argumento que la propia parte actora califica como principal de su demanda expone que la publicación en el BOE del texto del artículo 84 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (LIVA), aplicado a los hechos, adolece de dos errores, uno de carácter tipográfico, salvable de forma heterodoxa por la vía de la interpretación, y otro más grave, de carácter sustancial, que consiste en que el mandato (o lo que es igual, el contenido y sentido) del texto publicado en el BOR no coincide con el mandato debatido y aprobado por el legislador.*

Sin embargo, la Sala no tiene por acreditado en absoluto el hecho al que se refiere el recurrente en su demanda sobre la falta de debate en las Cortes Generales del mandato legal incorporado en el artículo 84.Uno.2.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) o sobre la discrepancia entre lo debatido y aprobado por las Cortes Generales y el texto legal publicado en el BOE.

Nos referimos al artículo 84.Uno.2 .b) LIVA, en la redacción dada por el artículo 6 de la ley 22/1993, de 29 de diciembre, que estuvo vigente desde el 1 de enero de 1994 hasta el 31 de diciembre de 1999.

La Sala ha de estar al texto legal, tal y como fue publicado en el BOE número 313, de 31 de diciembre de 1993, páginas 37736 a 37754, que transcribimos a continuación:

"Artículo 6.

Se modifica el texto del artículo 84 de la Ley 37/1992, cuya redacción definitiva será la siguiente:

Artículo 84. Sujetos pasivos.

Uno. Serán sujetos pasivos del impuesto:

2. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los supuestos que se indican a continuación:

b) Cuando se trate de entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas, en las formas indicadas en el artículo 21, letras a) y b), de la Ley 17/1985, de 1 de julio, de regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos".

La Sala entiende que obviamente debe prevalecer el texto de la ley aprobado por las Cortes Generales y publicado en el BOE sobre cualesquiera propuestas o enmiendas o proyectos u otros textos elaborados y utilizados durante la tramitación parlamentaria, sin que en ningún caso el recurrente haya acreditado la existencia de discrepancia alguna entre el texto legal que acabamos de transcribir y el texto aprobado por las Cortes Generales.

Tampoco aprecia la Sala razón o duda alguna para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, ni comparte la argumentación de la parte actora, que alega que el artículo 84 LIVA vulnera el derecho a la seguridad jurídica garantizado por el artículo 9 de la Constitución Española porque de él se desprende un mandato inexistente y porque no responde a la voluntad del legislador.

La Sala no considera acreditada la discrepancia que afirma la empresa actora entre la voluntad del legislador y el texto de reforma de LIVA publicado en el BOE.

En cuanto al mandato inexistente, se refiere el recurrente a que el artículo 84.1.2, b) LIVA, en la redacción dada por la ley 22/1993, de 29 de diciembre, contenía una referencia al artículo 21, letras a) y b) de la Ley 17/1985, de 1 de julio, cuando en dicha ley no existe tal artículo 21, ya que tiene únicamente 19 artículos.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado la Sala en su sentencia de 9 de febrero de 2006 (recurso 444/2003), que señalaba que los requisitos de la inversión del sujeto pasivo están descritos en el mismo artículo 84.1.2, letra b) LIVA, sin margen de error, pues se requiere que se trate de un empresario para quien se realice una operación sujeta a gravamen y que tal operación consista en entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas.

La remisión que el artículo 84.1.2, letra b) LIVA efectúa al artículo 21 de la Ley 17/1985, que es errónea porque efectivamente tal precepto no existe (el error consiste en que la remisión debe entenderse efectuada al artículo 2º), no es sin embargo esencial para integrar la figura de la inversión del sujeto pasivo, cuyos elementos se describen en el artículo 84 LIVA, sino que trata únicamente de una precisión, lo que significa que si no existiera



la remisión, podría interpretarse que los fabricantes tendrían la consideración de sujeto pasivo en todas las entregas de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas y de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas, de forma que, aunque se haga caso omiso de la errónea remisión, la regularización seguiría siendo conforme a derecho.

Y, a lo anterior se añade, a mayor abundamiento, que cualquier interpretación lógica que se efectúe del artículo 84.1.2, letra b) LIVA, conduce a entender que su referencia a las letras a) y b) del artículo 21 de la ley 17/1985, dado que tal artículo no existe pues la ley 17/1985 únicamente tiene 19 preceptos, debe considerarse efectuada a las letras a) y b) del artículo 2º de la citada Ley 17/1985, sencillamente porque la referencia del artículo 84.1.2, letra b) LIVA se efectúa a "las formas" de materiales de oro fino, y la ley 17/1985 sólo trata de dichas formas ("...lingotes, chapas, hojas, láminas, varillas, hilos, bandas y tubos...") en las indicadas letras a) y b) del artículo 2.

Por las razones anteriores procede la desestimación del presente recurso contencioso administrativo".

SEGUNDO.- La sociedad recurrente alega contradicción entre los pronunciamientos de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 23 de septiembre de 2005, 18 de noviembre de 2005, 2 de febrero y 21 de abril de 2006 y la sentencia recurrida. Las sentencias aportadas de contraste se pronuncian, todas ellas, acerca de la inversión del sujeto pasivo en aplicación del mandato del artículo 84.Uno.2º.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre la base de la consideración del adquirente como fabricante de objetos de metales preciosos. Afirma la recurrente al folio 9 de su escrito de recurso que en todas las sentencias aportadas de contraste el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ha entendido que, en una interpretación sistemática, el mandato del precepto (art. 84.Uno.2º.b) de la Ley 37/1992, en su redacción dada por la ley 22/1993 y vigente desde el 1 de enero de 1994 hasta el 31 de diciembre de 1999) era el que se deducía del debate y aprobación por el Legislativo y, no el que se deduce de la literalidad del texto publicado en el Boletín Oficial del Estado.

En definitiva, dichas sentencias dan la razón a las pretensiones de los reclamantes, que argumentaron que si lo que la Administración quería aplicar era el mandato que se deducía del literal del texto publicado en el Boletín Oficial del Estado, entonces, se estaba ante un error sustancial en la norma, cuya única forma de corregir era mediante la aplicación de lo establecido en el artículo 19.2, b) del Real Decreto 1511/1986, de 6 de junio, norma autoimpuesta por la Administración para la corrección de errores y que en este supuesto ha infringido.

TERCERO.- 1. Como puede apreciarse en el texto de la sentencia impugnada en unificación de doctrina (Fundamento Jurídico Séptimo), "la Sala no tiene por acreditado en absoluto el hecho al que se refiere el recurrente en su demanda sobre la falta de debate en las Cortes Generales del mandato legal incorporado en el artículo 84.Uno.2.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), o sobre la discrepancia entre lo debatido y aprobado por las Cortes Generales y el texto legal publicado en el BOE". Termina dicho Fundamento diciendo: "la Sala entiende que obviamente debe prevalecer el texto de la ley aprobado por las Cortes Generales y publicado en el BOE sobre cualesquiera propuestas o enmiendas o proyectos u otros textos elaborados y utilizados durante la tramitación parlamentaria, sin que en ningún caso el recurrente haya acreditado la existencia de discrepancia alguna entre el texto legal que acabamos de transcribir y el texto aprobado por las Cortes Generales".

Es decir, como advierte el Abogado del Estado, en la sentencia de instancia ésta no es una cuestión jurídica debatida por cuanto al final del folio 8 de la sentencia de la Audiencia Nacional se dice: "sin que en ningún caso el recurrente haya acreditado la existencia de discrepancia alguna entre el texto legal que acabamos de transcribir y el texto aprobado por las Cortes Generales"; por lo tanto no pueden traerse a comparación sentencias en las que sí se ha debatido.

Por lo tanto, la Sala entiende que procede la inadmisión del recurso de casación unificadorio, sin más trámites, porque las sentencias de contraste resuelven casos concretos diferentes del que nos ocupa pues en la sentencia que se recurre no se ha acreditado que haya textos legales diferentes en pugna: el texto aprobado por las Cortes y el texto publicado en el BOE.

2. Fundamento adicional de la inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto es que ha de señalarse la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida (ex artículo 97.2 de la LJCA), lo que en este caso no se ha hecho. El escrito de recurso se limita a intentar defender que el texto legal publicado en el BOE no está vigente, pero sin fundamentar en virtud de qué base normativa.

3. En cualquier caso, la interpretación propugnada por el recurrente no es conforme a Derecho pues la solución jurídicamente más fundada a la cuestión principal planteada es la adoptada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en la sentencia que es objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina.



Y ello porque, si llegáramos a admitir -aunque la sentencia de la Audiencia Nacional no lo dice- que había discrepancia entre el texto aprobado por las Cortes y el publicado en el BOE como tal Ley, habrá de estarse a la publicación en el BOE de conformidad con las reglas de vigencia de normas del Título Preliminar de nuestro Código Civil, de valor **cuasiconstitucional**, y artículo 91 de la Constitución .

De conformidad con lo dispuesto con el artículo 84.1.2, b) de la Ley 37/1992 , en la redacción dada por la Ley 22/1993, de 29 diciembre, los requisitos de la inversión del sujeto pasivo están allí descritos sin margen de error, pues se requiere que se trate de un empresario para quien se realice una operación sujeta a gravamen y que tal operación consista en entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas.

CUARTO.- Por cuanto queda expuesto el recurso de casación para la unificación de doctrina de que nos venimos ocupando debe ser rechazado. Y siendo esto así, sólo resta añadir que, en cuanto a las **costas** de este recurso, deben ser impuestas a la parte recurrente la totalidad de aquéllas, y en uso de las facultades que nos otorga el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción , establecemos el máximo de la cuantía de la minuta del Abogado del Estado en la cantidad de 3.000 euros.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

FALLAMOS

Que inadmitimos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad ANTONIO LÓPEZ MONTERO S.L. contra la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de 25 de abril de 2008 , con imposición de las costas a la parte recurrente en los términos y límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Angel Aguallo Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.-

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.