

**El fabricante de objetos preciosos, como proveedor, no es sujeto pasivo del IVA, por lo que no puede repercutir el Impuesto.**

Ha de respetarse la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia de que el actor, fabricante de objetos preciosos, adquirió oro que no era de la ley expresada en las facturas, sino que era oro de 999 milésimas.

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sentencia de 13 de junio de 2012**

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 178/2009

Ponente Excmo. Sr. EMILIO FRIAS PONCE

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

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, núm. 1781/2009, interpuesto por Crisolar, S.A, representada por la Procuradora Doña Gema Sainz de la Torre Villalta, contra la sentencia dictada, con fecha 5 de Diciembre de 2008, por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo núm. 174/2006, en materia de IVA. ejercicios 1996, 1997 y 1998.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El 31 de Octubre de 2001, la Inspección de Hacienda de la Delegación en Córdoba de la A.E.A.T, incoó a Crisolar, S.A, acta de disconformidad, por el concepto de IVA, ejercicios 1996, 1997 y 1998, en la que se hacía constar que la empresa había deducido cuotas de IVA, soportadas en compras de oro, realizadas en 1996 sin especificar la ley del oro, sino indicando únicamente que se trataba de oro industrial, y en 1997 y 1998 haciéndose constar en las facturas una ley de 750 y 751 milésimas, considerando que todas estas compras fueron de oro de ley superior a 750 milésimas, lo que hacía improcedente la repercusión del IVA por el vendedor sino la autorepercusión del Impuesto por la sociedad.

Aprobada la propuesta de liquidación por el Inspector Jefe, con fecha 9 de Enero de 2002, de la que resultaba una deuda tributaria, por un importe total de 88.819.611 pts (71.130.015 ptas de cuota y 17.689.596 ptas de intereses de demora), y dictado acuerdo sancionador en 16 de Enero de 2002, la entidad promovió reclamación económico administrativa, que fue desestimada por resolución del TEAR de Andalucía de 16 de Diciembre de 2003, en lo que afectaba a la liquidación aunque se ordenaba, para el caso de 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 periodo o periodos comprobados por parte del proveedor. En cambio, anuló la sanción impuesta.,

Contra dicha resolución del TEAR Regional promovieron recurso de alzada tanto la entidad como el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, siendo estimado en parte este último en cuanto al inicio del expediente de devolución de cuotas, y desestimado el de la entidad, todo ello mediante resolución del TEAC de 17 de Enero de 2006.

SEGUNDO.- Interpuesto recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional por Crisolar, S.A, fue estimado parcialmente por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo, mediante sentencia de 5 de Diciembre de 2008, anulándose la resolución impugnada, en lo que afectaba a la estimación parcial que acordaba del recurso de alzada formulado por el Director del Departamento, por resultar extemporáneo, y confirmándola en todo lo demás, al declarar acreditado por la Sala que las adquisiciones fueron de oro de ley superior a 750 milésimas, a las que resultaba de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

TERCERO.- Solicitada la subsanación y complemento de la sentencia por Crisolar, S.A en cuanto a la prueba de la inclusión del IVA devengado en las declaraciones de los proveedores, la Sala de instancia acordó desestimar la petición por Auto de 25 de Abril de 2008.

CUARTO.- Contra la sentencia recaída, el Abogado del Estado preparó recurso ordinario de casación y la entidad Crisolar interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que no procedía el ordinario, si

se tomaba en consideración la cuantía de cada periodo de liquidación, declarándose desierto el primero por Auto de la Sección Primera de esta Sala de 27 de Enero de 2009.

En el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por Crisolar, S.A, se aportan como contradictorias las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con fechas 23 de Septiembre de 2005, 18 de Noviembre de 2005, 2 de Febrero de 2006, 21 de Abril de 2006, 5 de Mayo de 2006 y 29 de Septiembre de 2006, solicitándose sentencia que case la recurrida, anulando las liquidaciones practicadas.

En un segundo otrosí, interesó el planteamiento de cuestión prejudicial, al resultar contrario el art. 84.Uno. 2b), en la versión introducida por la ley 22/93, de 29 de Diciembre al texto vigente en aquella fecha del art. 12.3 e) de la Sexta Directiva, por haber introducido la inversión del sujeto pasivo a conceptos distintos del suministro del oro, como son los suministros de oro elaborado para uso industrial como materia prima así como los suministros de productos semifabricados fabricados con oro referidos en el art. 2 a ) y b) de la ley 17/1995, sobre objetos fabricados con metales preciosos, y en el tercer otrosí el planteamiento de inconstitucionalidad por vulnerar el art. 9.3 de la Constitución que garantiza el principio de seguridad en la aprobación de normas.

QUINTO.- El Abogado del Estado se opuso al recurso, solicitando su inadmisión porque las sentencias de contraste resuelven casos concretos y, subsidiariamente, su desestimación.

SEXTO.- Remitidas las actuaciones a la Sala, se señaló para la votación y fallo la audiencia del día 6 de Junio de 2012, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO.- La sentencia recurrida en lo que ahora interesa basa su fallo desestimatorio en la siguiente argumentación contenida en los Fundamentos Sexto y Séptimo:

"SEXTO.- También alega el demandante en su demanda la misma cuestión que planteó y no fue acogida en vía administrativa, en ninguna de sus dos instancias, acerca de que las pruebas aportadas acreditan sobradamente que las facturas de los proveedores tomadas en consideración por la inspección corresponden a entregas de oro de 750 milésimas.

La inspección de Hacienda, en el curso de las actuaciones de comprobación, llegó a la conclusión contraria de que las operaciones de compra de oro en los ejercicios 1996, 1997 y 1998 no tuvieron por objeto oro de ley de 750 milésimas ó de 751 milésimas, como constaba en las facturas que documentaron dichas operaciones, sino que se trataba de oro de ley superior a la expresada en las facturas.

La conclusión a que llega la Inspección no puede decirse en absoluto que sea inmotivada, pues en el informe ampliatorio del acta (folios 17 a 54 del expediente administrativo), especialmente en sus apartados VII y siguientes, 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 tal conclusión 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 efectúa la empresa recurrente. 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 periodo de la comprobación lo fueron de oro de ley superior a la indicada en las facturas de 750 milésimas.

En primer término, la empresa recurrente, que venía comprando oro para el ejercicio de su actividad empresarial de fabricación y comercialización de joyas, según las facturas del periodo objeto de comprobación compró oro de 750 milésimas, pero sin embargo, coincidiendo con la reforma legislativa que entra en vigor el 1 de enero de 2000, que rebaja la ley del oro para la inversión del sujeto pasivo de una ley superior a 750 milésimas a una ley superior a 325 milésimas, la empresa recurrente a partir de esa fecha dejó de comprar oro de ley de 750 milésimas, y la inspección comprobó que, en efecto, a partir del 1 de enero de 2000 ya no existen más operaciones de compra de oro de 750 milésimas. Así resulta de la diligencia de constancia de hechos de 3 de mayo de 2001 (folios 106 y 107 del expediente administrativo), en el que la empresa recurrente dice no existen facturas de compras de oro de ley inferior a 999 del 2000, y el dato se considera relevante, porque la empresa recurrente no alteró en ese año, respecto de los pasados, su procedimiento productivo, ni ha justificado el cambio de la calidad del oro que adquiriría.

A lo anterior se añade que la Inspección acredita, mediante las facturas incorporadas al expediente (folios 374 a 521) de ORO- DIAM, SL, cuyo resumen obra en el Anexo III al Informe ampliatorio (folio 63 del expediente), que los objetos de oro elaborados por dicha empresa tienen una ley de más de 757 milésimas, en ocasiones de 800

milésimas, siendo contradictorio como explica el Informe ampliatorio comprar metal de 750 milésimas para fabricar con el productos de ley de más de 757 milésimas e, incluso de 800 milésimas.

Igualmente está acreditado en el expediente que la empresa recurrente entregó a ORO-DIAM, SL, oro fino para la elaboración de productos en las cantidades de 5.162,88 gramos en 1997 y 6.368,72 gramos en 1998, lo que es incompatible con las compras totales de oro fino acreditado por la recurrente en el expediente, que fueron de 1.500 gramos en 1997 y 0 gramos en 1998, encontrándose como única explicación razonable que las compras de oro facturadas como de 750 milésimas lo hubieran sido en realidad de 999,9 milésimas.

La Sala otorga mayor peso y credibilidad a las pruebas y conclusiones a que llega la Inspección que al material probatorio y conclusiones del recurrente, que no consigue explicar las contradicciones que la Inspección advierte en su versión de que las compras tenían por objeto oro de 750, y que acabamos de exponer. En particular, no se entiende la razón de la finalización de las compras de oro de esa ley en enero de 2000, coincidiendo no con ningún cambio de modo de operar en el proceso productivo, sino con el cambio legislativo sobre el tratamiento del IVA de dichas compras, ni tampoco se entienden las compras de oro de 750 milésimas para fabricar productos de ley superior, ni la entrega por la empresa recurrente al fabricante de productos, de oro de 999 milésimas en cantidades muy superiores a las adquisiciones de oro de esa ley declaradas por la recurrente. Las pruebas aportadas por la recurrente no aportan una conclusión razonable alternativa a la expuesta por la Inspección, y en particular, la prueba pericial elaborada por un economista designado por la empresa recurrente, cuyo dictamen obra en la pieza de prueba de estos autos, deja sin aclarar y sin explicar, las contradicciones que acabamos de exponer, algunas de las cuales (la finalización de las compras de oro de 750 milésimas en enero de 2000) ni siquiera se plantea.

SEPTIMO.- La Sala considera que no es procedente en este caso el planteamiento de las cuestiones prejudiciales ante el TJCE y de inconstitucionalidad ante el TC que propone la parte actora.

La Sala no tiene ninguna duda de la adecuación del artículo 84 LIVA a las disposiciones de la Directiva 1977/388/CEE, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva), que motive el planteamiento de la cuestión al TJCE, pues el artículo 1 de la Directiva 92/77/CEE, de 29 de octubre de 1992, *dio nueva redacción al artículo 12.3.e) de la Sexta Directiva, para establecer que los Estados miembros adoptarán todas las medidas necesarias para combatir el fraude en este sector a partir del 1 de enero de 1993. Estas podrán incluir la introducción de un sistema de declaración a efectos del IVA de los suministros de oro entre sujetos pasivos del mismo Estado miembro, que establezca el pago del impuesto por el comprador por cuenta del vendedor y un derecho simultáneo del comprador a deducir dicho importe en concepto de impuesto soportado, siendo tal precepto el que inspira la figura de la inversión el sujeto pasivo prevista en el artículo 84 LIVA "*.

SEGUNDO.- La recurrente alega la contradicción con las sentencias que invoca, dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que, en supuestos idénticos, entendió que el artículo 84.Uno. 2.º b) de la ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, aparte de incurrir en un error de remisión normativa que hacía necesario completar esta norma con una interpretación acorde con el espíritu y finalidad de la misma en el marco de las Directivas comunitarias de las que emana, en una interpretación sistemática, dada la singularidad de la inversión del sujeto pasivo, debía aplicarse en los casos en que el sujeto pasivo se comporta como adquirente de oro como materia prima, a fin de transformarla en oro utilizable por otro, que reinicia de nuevo el proceso de confección o fabricación del oro, pero no cuando el sujeto no comercializa el oro fino adquirido sino que lo emplea en la elaboración de productos que fabrica.

Al recurso se opone el Abogado del Estado por entender que no concurren los requisitos previos para la admisión del recurso, porque mientras las sentencias aportadas se pronuncian sobre la interpretación correcta del art. 84.Uno 2.b) de la Ley 37/92, en su redacción dada por la ley 22/93, esto es, cuando debe aplicarse la regla de la inversión del sujeto pasivo prevista en el referido precepto, por el contrario, la recurrida, sin cuestionarse la interpretación del precepto, examina si las entregas litigiosas se corresponden o no con el contenido de las facturas y, por tanto, si se trataban o no de adquisiciones de oro de 750 milésimas, a las que no resultaba aplicable la regla de la inversión del sujeto pasivo.

TERCERO.- Hay que reconocer que la sentencia recurrida, como afirma el Abogado del Estado, se centra en una cuestión estrictamente probatoria para luego hacer una valoración jurídica, consecuencia de lo que considera probado, a diferencia de lo que declaran las sentencias de contraste, al interpretar el art. 84 Uno 2 b) de la ley 37/92, por lo que resulta muy cuestionable la concurrencia en este caso de la identidad que exige la ley.

En cualquier caso, y aunque se acepte la identidad en los hechos entre la sentencia recurrida y las del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, porque de las actuaciones se deduzca que la actividad principal realizada por el obligado tributario era la de fabricación y venta de artículos de joyería clasificada en el epígrafe 491.1 del IAE, y que no comercializaba el oro que adquiría, sino que lo empleaba como materia prima para la elaboración de los productos que fabricaba, debe recordarse que la interpretación propugnada por el recurrente, en torno al referido art. 84.uno 2.b) de la ley 37/92, no ha sido aceptada por la reciente sentencia de esta Sala, de 10 de Mayo de 2012, cas. para unificación de doctrina 431/2009, al declarar que: \_

"A la luz de la interpretación del precepto conforme a los criterios del artículo 23 de la Ley General Tributaria de 1963 y 3 del Código Civil, parece más que evidente que la nueva figura de sujeto pasivo por inversión que se reflejó

*en la Ley, resultaba aplicable en las entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos, de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas y, por tanto, también a las entregas de oro de las características indicadas a joyeros que destinan el oro adquirido a la fabricación de objetos de metales preciosos.*

Ciertamente, que en el precepto indicado existe un error material, no salvado en el BOE, pues la Ley 17/1985, de 1 de julio, de Regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos (esto es, platino, oro y plata, ex artículo 1 de la misma), solo tiene 19 artículos, debiéndose entender realizada la remisión de la Ley del IVA *al artículo 2 letras a) y b) de aquella.*

En efecto, el precepto que consideramos como remitido, dispone:

"Quedan exceptuados del ámbito de aplicación de la presente Ley:

a) Las materias primas, destinadas a la fabricación de objetos, incluyendo lingotes, chapas, hojas, láminas, varillas, hilos, bandas y tubos, excepto cuando sean directamente comercializadas para el público, en cuyo caso deben contar con las mismas garantías que los restantes objetos fabricados con metales preciosos. No obstante, cuando se las considere materias primas podrán ser sometidas a ensayo oficial, extendiéndose el oportuno certificado de materia de referencia.

b) Las partes de artículos o de productos semifabricados incompletos, las cuales sólo podrán ser transferidas entre fabricantes."

c) Las piezas para las prótesis dentarias y uso médico.

d) Las piezas e instrumentos de uso científico, destinados a laboratorios o al uso industrial, o a aplicaciones estratégicas.

e) Los objetos fabricados con metales preciosos que tengan carácter de antigüedad, considerando como tales los que tengan más de cien años.

f) Las monedas que tienen o han tenido curso legal."

Y decimos que éste es el precepto que entenderse como remitido, en la medida en que es el único de la Ley 17/1985 que se refiere a las formas de presentación del oro que es objeto de entrega a los fabricantes de objetos de metales preciosos para la utilización en su actividad, debiendo estimarse que solo las indicadas en las letras a) y b) son las formas en que se entrega la materia prima al fabricante, con el fin de someterla a un proceso de transformación por sí o por medio de tercero, pues las restantes formas de entrega que considera el precepto se refieren a usos terapéuticos del oro, a su incorporación a valores numismáticos o a objetos cuya valía depende más de su antigüedad que de la naturaleza de la materia de la que están compuestos.

Por otra parte, según el artículo 37 del Reglamento de la Ley antes citada, aprobado por Real Decreto 197/1988, de 22 de febrero, "Son fabricantes de objetos de metales preciosos las personas naturales o jurídicas que desarrollen o promuevan actividades incluidas en los epígrafes correspondientes a la licencia fiscal del Impuesto Industrial", siendo lógico pensar que si se declara su condición de sujeto pasivo en las entregas de oro que determina la ley, es porque el mismo se va a incorporar a un proceso productivo, para ser transformado o manufacturado, por sí o por medio de terceras personas, con la finalidad de obtener "los objetos de materiales preciosos" a los que se refiere el artículo la Ley del IVA.

En cualquier caso, aun cuando no se pudiera salvar el error material en que incurrió el legislador, tiene razón la sentencia recurrida al señalar, recogiendo doctrina anterior de la propia Sala, que la forma de entrega es una sola precisión y que en cualquier caso, si se trata de entregas de oro fino, de ley superior a 995 milésimas y de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas, a fabricantes de objetos de metales preciosos, surge la figura del sujeto pasivo por inversión, con las consecuencias que ello lleva consigo.

Finalmente, el único texto legal que ha de tenerse en cuenta es el publicado en el BOE. Y ello sin dejar de poner de manifiesto que en la Enmienda a la que hace referencia el recurrente (Enmienda número 290 del Grupo Parlamentario Socialista en el Senado), se hace referencia, ciertamente, a que "traslada la figura del sujeto pasivo del vendedor en bruto al comprador industrial, que luego transforma el oro en materias primas, en el mercado normal", pero también se refleja la esperanza de eliminación del fraude con "esta técnica de inversión del sujeto pasivo aplicada a las entregas efectuadas por los importadores a los fabricantes transformadores..."

CUARTO.- Ante esta doctrina, el recurso debe ser desestimado, con imposición de las costas procesales causadas a la recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional, limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 3000 Euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

## **FALLAMOS**

No haber lugar al recurso de casación para la unificación de la doctrina interpuesto por Crisolar, S.A, contra la sentencia de 5 de Diciembre de 2008, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Sexta de la Audiencia Nacional, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien con la limitación señalada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Emilio Frias Ponce D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallandose celebrando audiencia pública ante mi el Secretario. Certifico.