Roj:	STS 705/2013
Id Cendoj:	28079130022013100147
Órgano:	Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede:	Madrid
Sección:	2
Nº de Recurso:	1574/2010
Nº de Resolución:	
Procedimiento:	RECURSO CASACIÓN
Ponente:	JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Tipo de Resolución:	Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a catorce de Enero de dos mil trece.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 1574/10, interpuesto por METALES LA VEGA, S.L., representada por la procuradora doña María Luisa Montero Correal, contra la sentencia dictada el 29 de enero de 2010 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso 429/08 , relativo a liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2002. Ha intervenido como parte recurrida la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el procurador don Julián del Olmo Pastor.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo promovido por Metales La Vega, S.L., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia el 14 de diciembre de 2007. Esta resolución, declaró no haber lugar a la reclamación 329/07, instada frente a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2002, practicada por el Subdirector de Inspección como consecuencia del acta levantada en disconformidad el 17 de enero de 2007 por la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia.

La mencionada sentencia, después de describir el acto recurrido en el primer fundamento y de rechazar en el segundo una causa de inadmisión del recurso contencioso-administrativo, recuerda en el tercero que la sociedad demandante fue objeto de actuaciones inspectoras iniciadas el 24 de febrero de 2005 sobre los ejercicios 2002, 2003 y 2004 del impuesto sobre el valor añadido, planteándose numerosas cuestiones, algunas idénticas a las ya resueltas en la sentencia dictada el 29 de enero de 2010, en el recurso 491/08 .

En el cuarto fundamento jurídico afronta las distintas cuestiones suscitadas en la demanda. En el apartado 4.1 de ese fundamento analiza la duración de las actuaciones inspectoras, la falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de las mismas y la existencia de paralizaciones injustificadas por tiempo superior a seis meses. Para empezar, rechaza que el exceso en el mencionado plazo produzca la caducidad del procedimiento: «[...] ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procede la aplicación de la caducidad a los mismos, sin que ello sea óbice a la aplicación de la prescripción».

Sentado lo anterior, aborda el análisis del acuerdo de ampliación y de la eventual existencia de paralizaciones injustificadas superiores a seis meses no imputables al contribuyente. Lo hace en los siguientes términos:

«En primer lugar, la Norma Foral General Tributaria, en su art. 147, permite ampliar el plazo de la inspección si concurre especial complejidad. En el supuesto de autos, como consta en el expediente (folio n ° 7674) y acepta la recurrente, se solicitó autorización para ampliar el plazo en virtud a que se sospechaba, atendido el sector de la actividad y la ausencia de documentación contractual suficiente respecto de las entregas a la actora por parte de sus proveedores, de la existencia de una trama de sociedades ordenada a la emisión de facturas ajenas a una entrega de mercancía real por parte del emisor; se trataba de constatar qué había ocurrido realmente. La actora reconoce, como consta en las diligencias de la inspección (folios n°

7542 y siguientes, 7566 y siguientes, y 7744 y siguientes), que no cuenta con documentos relativos a estas entregas anteriores a enero de 2005 por haberlos destruido, en concreto, ni albaranes de recepción de la mercancía, ni tickets de pesaje, y que toda su actividad de provisión se desarrolla por teléfono (después, al tratar las obligaciones mercantiles de la recurrente, valoraremos estos elementos); si a esto le unimos que los proveedores analizados tiene domicilio, formal, en Cataluña y Valencia, como se observa en los informes remitidos por las Delegaciones Especiales en Cataluña, País Vasco y Valencia de la Agencia Tributaria y que estos informes muestran la razonable necesidad de actuar materialmente para recoger los datos solicitados que aclaran la situación económica y financiera real de estas sociedades, no es difícil concluir con que, en efecto, resultaba necesaria esta prórroga. Más abajo examinaremos el contenido de estos informes y, desde luego, aportan datos sustanciales al expediente inspector, concretamente, que son entidades ficticias, sin domicilio físico real, sin empleados, sin coherencia entre la facturación emitida y las compras, y con una retirada de fondos prácticamente inmediata al ingreso.

El que alguna de las sociedades investigadas, finalmente, no se utilice para motivar la liquidación es indiferente porque sí se emplean los datos obtenidos de las restantes. Y, los folios n° 7416, 7426, 7737 Y 7745 reflejan que Sirac Metal SL. mantuvo relaciones comerciales con la recurrente.

Tampoco es relevante, para justificar la hipotética innecesariedad del auxilio que se recabó de otras Administraciones Tributarias -como pretende la actora-, que en 2003 alguna de ellas no hayan tenido relación con la actora y es que no puede obviarse, al contrario de lo que hace la actora, que la inspección se extendía a tres ejercicios y no sólo al 2003, por lo tanto, sí era razonable el investigar las tres anualidades y estaba razonada la ampliación del plazo.

El folio 7569 recoge una Diligencia emitida al amparo del arto 145 de la Norma Foral; estos datos, por si solos, nos ubican en el ámbito propio de las actuaciones de inspección, en primer lugar, porque es una Diligencia que se emite en el curso de la inspección ya iniciada, por tanto es lógico estimar que forma parte de ella. En segundo, porque el art. 145 de la Norma Foral atribuye la denominación de Diligencias a uno de los instrumentos en que se formaliza la inspección. Y, en tercer lugar, porque si bien se están recabando datos al amparo de los arts. 112 y 113 de la Norma Foral (no se olvide que se solicita del representante de la actora que no se deshaga, como venía haciendo, de los albaranes de compra de mercancía y que se anoten los medios de transporte en que se entrega; requerimientos obvios si tenemos en cuenta que se trata de verificar que sea real que la mercancías se entregan por quien emite las facturas y que ha sido la propia actora la que reconoce que no tiene ningún documento de este tipo, que los ha tirado y que toda la actividad se desarrolla telefónicamente) ha de recordarse que estos preceptos no están destinados únicamente a la gestión tributaria sino que como se observa en su texto son mandatos destinados a todos los que cuenten con datos con trascendencia tributaria. En segundo lugar, la Sección en que están encuadrados se titula Comprobación e Investigación, y el arto 110, que le da apertura, dispone en su apartado tres que la investigación consiste, entre otras actuaciones, en descubrir el hecho imponible no declarado siendo así que también el arto 141, dentro de la inspección, recoge que le corresponde a esta descubrir los hechos imponibles no declarados, por lo tanto, se trata de preceptos, los arts. 112 y 113, que desarrollan el 111, el cual establece la facultad administrativa de examinar los libros y documentos precisos para desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación de donde, lógicamente, al tratarse de actividades, las de inspección, de mayor intensidad en todo caso y coincidentes en el expuesto, en la averiguación de hechos imponibles no declarados, son instrumento por ambas compartido. Por último, los arts. 112 y 113 serían el desarrollo, la concreción del arto 142, que faculta el examen de libros, etc en el curso de la inspección.

Por lo tanto, esa Diligencia de junio de 2006 sí forma parte de la inspección y no es algo ajeno a ella, como pretende la actora, que da lugar a una interrupción superior a seis meses.

En este mismo apartado, hemos de exponer que el requerimiento diligenciado en el mes de junio al que nos hemos referido está justificado en su necesidad ya que se trata de verificar indiciariamente al menos, a través de hechos posteriores, la realidad de las entregas de material y su formalización documental.»

El apartado 4.2 del cuarto fundamento analiza la renuncia a la exención del impuesto sobre el valor añadido:

«Se plantea por la recurrente la necesidad de respetar la eficacia de la renuncia a la exención del IVA formalizada en su día por sus proveedores, esto es, solicita que se apliquen las previsiones del arto 8.bis del Real Decreto 296-1998 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Sobre el Valor Añadido; concretamente se expone por la actora que aquellas sociedades habían obtenido la renuncia a la exención del Impuesto, que por lo tanto debieron haber acreditado a la Administración la existencia de medios y la realidad

de su actividad, y que tal renuncia no ha sido revocada de donde ha de producir plenos efectos, como recoge el citado precepto.

El argumento pudiera resultar atendido si realmente fuesen estas sociedades las que hubiesen materializado la venta de chatarra con la actora, en tal caso sí desplegaría sus efectos la renuncia a la exención, pero es que en el caso precisamente lo que la Administración no acepta es que realmente se trate de las vendedoras, se argumenta que se han limitado a emitir las facturas pero que no han realizado entrega real alguna, por lo tanto, si se demuestra que se trata de una mera apariencia, lógicamente, no podrá tampoco utilizarse la renuncia a la exención ya que falta el presupuesto para ello, esto es, que se contrate realmente con quien la ha obtenido.

Como veremos, esta contratación en realidad no ha existido y por ende tampoco el argumento de la recurrente puede ser acogido.»

En el apartado 4.3, los jueces *a quo* analizan la posición de Metales La Vega, S.L., en las operaciones comprobadas:

«Tanto el informe ampliatorio del acta de disconformidad como la liquidación exponen cuales son la organización, funcionamiento y finalidad habituales de los grupos societarios en las denominadas tramas del IVA y concretamente en el sector de la recuperación de metales; este informe no es más que una ilustración, una puesta de manifiesto de qué es lo que suele ocurrir más no se extrae de esta visión genérica la respuesta del caso, esta se obtiene de las actuaciones inspectoras concretas que se han desarrollado.

La Inspección ha utilizado para obtener sus inferencias un extenso cúmulo de medios de prueba y, como veremos, el enlace racional entre ambos es impecable, cumple pues la Administración con su carga probatoria, en parte a través de indicios, todo ello ajustado a los arts. 115 y 118 de la Norma Foral General Tributaria . Así, ya hemos esbozado la actuación de la recurrente (que desarrolla, exclusivamente con los proveedores en cuestión, su actividad a través del teléfono, no conserva albaranes, ni documentación sobre los pesajes o el transporte de los materiales) y el resultado de la investigación sobre aquellos (baste con remitirnos para el detalle a los informes emitidos a instancia de la demandada que obran en el expediente y al resumen que de ellos se contiene en el informe ampliatorio al acta y en la propia liquidación, y recordemos aquí que se trata de sociedades con una mera forma de tales pues carecen de domicilio real, de empleados, de medios físicos para su actividad, son incoherentes sus ingresos con las previas adquisiciones que ha debido haber y en sus cuentas los ingresos económicos son. casi de inmediato retirados). Y si bien es cierto que puede operarse mediante subcontratas, brokers, etc., en todo caso es exigible para constar la existencia de una sociedad, y aquí no lo hay, una mínima infraestructura personal y material.

La situación descrita pone en evidencia que las formales vendedoras no son más que eso, mera apariencia, no son quienes realmente venden y transmiten, esto lo hacen terceros, aquellas se limitan a emitir facturas al margen de las previsiones de las normas del IVA.

Todo ello no puede resultar ajeno a la actora ya que como empresa que actúa en el tráfico jurídico y mercantil tiene una serie de obligaciones y responsabilidad mínimas que no puede eludir, así, las obligaciones contables, de facturación, de posible exigencia de responsabilidad contractual e incluso penal, de observancia de obligaciones formales para poder después aplicar las deducciones o devoluciones del IVA, etc, en suma, al contrario de lo que se pretende en la demanda, sí que debe la actora procurar conocer de quién es la mercadería, quién le vende realmente, quién la transporta y quién le factura, lo contrario es completamente irrazonable porque impide llevar a cabo las actuaciones que hemos enumerado de forma ejemplificativa al comienzo de este párrafo.

Normativamente tanto el Decreto Foral 57-2004, el derogado por él 133-1995 relativos a la facturación en el IV A y la Norma Foral 7-1994 de este impuesto no establecen más obligación que la de expedir factura, ahora bien, esto no es óbice para que no deban existir otros documentos mercantiles como los que la recurrente dice haber destruido y que esta situación implique un severo indicio en su contra, veamos. En primer lugar, de los arts. 7 y 1258 del Cc se obtiene la conclusión de que las obligaciones se extienden no sólo a su expreso tenor sino que pueden ir más allá, concretamente a lo que, de acuerdo con su naturaleza, exija la buena fe, el uso o la Ley. En el caso, ya hemos indicado las exigencias que razonablemente pueden estimarse implícitas en el giro empresarial de la actora precisamente por las consecuencias que el desempeño de la actividad puede producir (habrá de verificar dentro de términos razonables con quien contrata, quien le vende, si es el titular de la mercancía, etc., y ello para poder exigir o verse exonerado de las responsabilidades que pudieran generarse tanto contractuales como de otra naturaleza, por ejemplo para evitar que se le entreguen metales de procedencia delictiva, para reclamar responsabilidad por cumplimientos contractuales defectuosos,

etc., en definitiva, actuar extramuros de estos márgenes sería, como mínimo, desempeñar temerariamente la actividad empresarial. En segundo lugar, de los arts., entre otros muchos, 105 y 141 de la Norma Foral Tributaria se desprende que tanto en vía de gestión como, lógicamente, en la inspección, pueden recabarse los antecedentes de los actos o contratos cuyo resultado económico se ha plasmado en la declaración, la justificación de las declaraciones, ergo lógico es concluir con que se deberán guardar los documentos que acrediten el contrato y los términos en que se ha cumplido. Y, por último, el arto 30 del Cco impone al comerciante la obligación de conservar los libros, la correspondencia, la documentación y los justificantes de su actividad, obligación expresada en términos abstractos, lógicamente en tanto en cuanto destinada a la generalidad de las actividades constitutivas de empresa, y que habrá de especificar en cada caso, en el estudiado como hemos dicho.

Como consecuencia de todo ello estimamos que la actora no debía haber destruido los documentos y debía haberse procurado todos aquellos que permitiesen verificar los aspectos indicados: con quien contrataba, si este era el mismo que facturaba, quien le entregada la mercancía y la licitud de esta. No haciéndolo, y alegando un argumento digno de escaso crédito cual es que se limitaba todo a conversaciones telefónicas, puede calificarse como temeraria su actuación lo que da lugar a que, administrativamente, aceptaba las irregularidades que pudiesen estarse cometiendo e impide la aplicación de la doctrina del TJCE plasmada por ejemplo en la Sentencia de 12 de enero de 2006 conforme a la que se exonera de responsabilidad a aquellas empresas que se ven envueltas en un carrusel del IV A pero carecen de intervención fraudulenta alguna, se trata de empresas cuyas operaciones son regulares y lícitas.»

***SEGUNDO* .-** Metales La Vega, S.L, preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 9 de abril de 2010, en el que invocó seis motivos de casación, los cinco primeros al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y el último con arreglo a la letra c) del mismo precepto.

1º) En el motivo inicial denuncia la infracción de los artículos 64 , 67 y 147.3 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia -«BOB», en lo sucesivo- de 9 de abril), cuyo contenido, según subraya, es igual al de los artículos 66 , 69.2 y 150.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), así como al de los artículos 64 y 67 de la anteriormente vigente Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), y 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo).

Recuerda que, conforme al artículo 147.3 de la Norma Foral citada, el incumplimiento del tiempo máximo previsto para la duración de las actuaciones inspectoras determina que no se considere producida con su inicio la interrupción del plazo de prescripción, cifrado por el artículo 64.b) de la misma Norma en tres años. Como quiera que en el caso enjuiciado aquellas actuaciones arrancaron el 24 de febrero de 2005, con la notificación del acuerdo de iniciación, concluyendo el 1 de marzo de 2007, con el traslado de la liquidación aprobada *(dies ad quem,* según la jurisprudencia -cita la sentencia de 28 de febrero de 1996-), se consumieron más de veinticuatro meses en la tarea inspectora, rebasando el plazo contemplado como tope por el legislador. Siendo así, el inicio de las actuaciones no interrumpió la prescripción, por lo que en la fecha de la liquidación (1 de marzo de 2007) habían transcurrido más de tres años (plazo de prescripción aplicable), desde que se presentaron las liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido de 2002 en el periodo voluntario.

Al no entenderlo así, la Sala de instancia infringió los indicados preceptos de la Norma Foral 3/1986, así como su artículo 67, que impone la apreciación de oficio de la prescripción, como ha declarado la jurisprudencia (cita, sin mayor precisión, las sentencias de esta Sala de 23 de julio de 2002 , 17 de marzo de 2008 y 7 de abril de 2008).

2º) En la segunda queja insiste en la vulneración de los mismos preceptos de la Norma Foral 3/1986, discutiendo la conclusión que obtienen los jueces *a quo* sobre la ausencia de periodos de inactividad de la Administración superiores a seis meses (FJ 4º, apartado 4.1). Afirma que las diligencias que se citan en la sentencia son puramente dilatorias, no referidas a periodos tributarios objeto de liquidación, adoleciendo de inconsistencia objetiva y, por tanto, sin capacidad para interrumpir la prescripción. En su opinión, se trata de auténticas "diligencias argucias", analizadas por reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (trae a colación las sentencias de 11 de febrero de 2002 , 13 de febrero de 2007 , 17 de marzo de 2008 , 28 de abril de 2008 y 24 de abril de 2009); atribuye tal condición a las dos siguientes:

(a) La notificación el 6 de junio de 2005 de una solicitud de información, y las que de ella derivaron, referidas a terceros, señalando de manera expresa que se efectúa «en base a los artículos 112 y 113 de la vigente Norma General Tributaria del T.H. de Bizkaia» (folio 355 del expediente).

Razona que esos preceptos diferencian entre las actuaciones acerca del propio sujeto pasivo objeto de comprobación y aquellas otras que se hacen a una persona física o jurídica con la finalidad de recabar información que pudiera tener trascendencia tributaria para terceras personas. En un procedimiento cabe recabar datos que pueden hacer referencia a terceros (si bien con trascendencia para el sujeto pasivo objeto de comprobación), pero en el caso enjuiciado se abrió un procedimiento independiente que nada tenía que ver con el ya iniciado.

A su juicio, el procedimiento de solicitud de información a terceros abierto mediante la diligencia de 6 de junio de 2005 únicamente pretendía verificar movimientos acaecidos a partir de entonces y poder obtener datos para una posible aplicación respecto de esos terceros, y mientras tanto quedó paralizado el procedimiento respecto de su impuesto sobre el valor añadido de 2002, superándose con creces el plazo máximo de seis meses permitido entre cada actuación. De hecho, hasta finales de 2006 (folio 511 del expediente) no volvió a plantearse ni una sola cuestión referente a ese periodo tributario.

(b) Las diligencias de solicitud de información de movimientos de mercancías de los ejercicios entonces en curso (2005 y 2006), periodos que no eran objeto de comprobación, sin que se volvieran a recabar datos de aquellos a los que, en principio, se referían las actuaciones (2002, 2003 y 2004), como se observa en las diligencias incorporadas al expediente. Desde la última que hace referencia a estos últimos ejercicios, transcurrieron de manera holgadísima más de seis meses, tal y como reconoció el Tribunal Económico-Administrativo Foral en el tercer fundamento de la resolución que dictó el 14 de diciembre de 2007.

Concluye en este punto que, como consecuencia de esas detenciones superiores a seis meses, el inicio de las actuaciones inspectoras no interrumpió el plazo de prescripción, con la consecuencia de haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

3º) En el tercer motivo, invocando el artículo 147.1 de la Norma Foral 3/1986, que tiene el mismo contenido que el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria de 2003 y que el artículo 31 *ter* del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , denuncia la indebida prórroga del procedimiento de inspección, al no darse en el caso analizado ninguno de los supuestos que legitiman la ampliación del plazo de inspección.

Niega que las actuaciones revistieran especial complejidad y recuerda su condición de pequeña empresa, carente de un volumen elevado de operaciones y de dispersión en su actividad. Considera que con un año hubiera bastado para que la Inspección hubiera llevado a cabo su tarea, máxime si, como se reconoce en el propio acta de inspección (folio 128 del expediente), no se produjeron dilaciones imputables al obligado tributario.

Indica que, frente a ello, la Inspección alude, de forma genérica, a la "especial complejidad" de las actuaciones y el Tribunal Económico-Administrativo Foral (FJ 3º) la considera evidente, pues para llegar a la conclusión de que las facturas emitidas no amparaban operaciones reales fue precisa la colaboración de otras administraciones, pero del examen del informe ampliatorio y del expediente completo no se constatan actuaciones coordinadas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, más allá de la incorporación de algunas referencias aisladas.

Enfatiza que la documentación y los informes de otras administraciones son anteriores al 20 de febrero de 2006 (fecha de la prórroga de las actuaciones) y las referencias que se hacen en el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral a aspectos posteriores son erróneas y más bien parece que se han introducido sin ningún sentido para "engordar" el expediente. Alude a una diligencia de 23 de agosto de 2006, referida a una empresa denominada "Reciclados Comar" (folio 237 del expediente), que no se sabe ni se explica por qué aparece, y a un informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 24 de agosto de 2006, referido a "Sirac Metal, S.L." (folios 217 y siguientes del expediente).

Considera relevante este último informe, pues la Administración tributaria y el Tribunal Económico-Administrativo justifican la especial complejidad en la necesidad de recabar la colaboración de otras administraciones, siendo así que a lo largo de todo el expediente sólo aparece el informe acerca de "Sirac Metal, S.L.", solicitado el 23 de agosto de 2006 (medio año después de haberse acordado la prórroga). Otros informes son, como muy pronto, del año 2005 y de algunos se desconoce la fecha pues no están completos (por ejemplo, el que aparece en el folio 226 del expediente).

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

En definitiva, la prórroga acordada carece de justificación legal y de motivación, acudiéndose a referencias genéricas. Es más, las actuaciones realizadas después de la prórroga no aportaron nada nuevo. Siendo improcedente la ampliación, las actuaciones se demoraron más allá del plazo legalmente previsto, por lo que su inicio no interrumpió el plazo de prescripción. Para terminar, trae a colación diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en las que se delimita la noción de "especial complejidad" a los efectos de justificar la ampliación de las actuaciones inspectoras.

4º) El cuarto motivo se centra en la infracción del artículo 87.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre), del correlativo aplicable en el Territorio Histórico de Bizkaia y del artículo 41.5 de la Ley General Tributaria de 2003 , en relación con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentada en particular en la sentencia de 12 de enero de 2006, *Optigen y otros* (asuntos acumulados C-354/03 , C-355/03 y C-484/03).

Afirma que la Inspección de los Tributos ha creado, *ex novo,* un supuesto de responsabilidad subsidiaria no contemplado en la normativa vigente en el momento de autos (2002) y que fue posteriormente introducido en el citado artículo 87.5, con efectos desde el mes de noviembre de 2006, mediante la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre).

Reproduciendo el apartado 55 de la mencionada sentencia *Optigen y otros,* sostiene que no puede negarse el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado al sujeto pasivo que no conoce ni pudo conocer el fraude en las fases precedentes de la cadena de producción. Afirma que en el caso analizado no existe dato objetivo alguno de su participación en la trama, sin que pueda calificarse de tal la actuación ilícita del proveedor, que sólo puede tener la condición de punto de partida para que comience a examinarse la situación. Del expediente administrativo únicamente se obtiene que algún proveedor dejó de ingresar cuotas del impuesto sobre el valor añadido, pero no se precisa, se aporta ni fundamenta nada acerca de la compañía recurrente, por la sencilla razón de que no se podrían probar circunstancias que no han ocurrido.

En definitiva, no cabe ampararse en datos e informes genéricos de actuaciones atinentes a determinados proveedores a los que se les imputa irregularidades e incluso delitos de defraudación tributaria para trasladar esa responsabilidad, de manera subsidiaria, a un tercero. Si la Administración pretende imputar esa responsabilidad a un cliente por la actuación de su proveedor debería acreditar fehacientemente su participación y no ampararse en presunciones genéricas. En el caso actual, en absoluto se ha acreditado tal participación o conocimiento. Recuerda que el propio actuario, en el informe ampliatorio (folio 150 del expediente), reconoce que no puede «afirmarse de manera fehaciente que los responsables de Metales La Vega, S.L., tuvieran una participación consciente y voluntaria de la trama defraudatoria».

Concluye afirmando que se le han imputado, como adquirente de los bienes, unas consecuencias no previstas en la normativa vigente en el momento de los hechos, infringiéndose la doctrina contenida en la sentencia *Optigen y otros* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, máxime si se tiene en cuenta que realizaba una actividad con sustancia económica, reconocida por la propia Administración.

5º) El quinto argumento del recurso gira en torno al artículo 20.1.27 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOB de 14 de diciembre) en la redacción vigente para los ejercicios 2002 y 2003, cuyo contenido era igual al del artículo 20.1.27 de la Ley 37/1992 .

Recuerda que la mencionada normativa regulaba el funcionamiento del impuesto sobre le valor añadido en el sector de la compraventa de materiales de recuperación, mediante una exención limitada renunciable aplicable a las entregas de tales materiales. Precisa que, en el caso examinado, quedó acreditada la renuncia a la exención de los proveedores mediante autorización expresa de la Administración. Sin embargo, la Inspección le niega, como destinataria de las operaciones, el tratamiento previsto en el artículo 20.1.27 referido.

Juzga que la Administración le pide conocer el comportamiento de sus proveedores, sin que exista ninguna exigibilidad al respecto, anudando a tal supuesto comportamiento unas consecuencias contrarias al análisis que había hecho previamente la propia Administración al conceder la renuncia a la exención. Este desenlace es, en su opinión, contrario al principio de seguridad jurídica y a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 de la Constitución española , que protege «la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (STC 173/1996) o frente a cambios arbitrarios en situaciones reconocidas formalmente por la Administración.

6º) En el último motivo, Metales La Vega, S.L., se queja de indefensión porque la sentencia impugnada ha asumido las conclusiones de la Administración respecto a referencias genéricas o a terceras personas. Alude, en particular, a la opinión personal desfavorable del Subdirector de Inspección sobre el sector de la recuperación de metales y otros residuos, con referencias inconexas a terceros que nada tienen que ver con la compañía inspeccionada y con su situación.

Considera que también se ha producido indefensión al no valorarse en la sentencia puntos clave alegados en la demanda (cuarto fundamento) y en los que precisamente se basa la Inspección para construir su teoría. Alude en particular al informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se reconoce que los proveedores realizaban "operaciones reales", aunque pudieran haber incumplido seriamente sus obligaciones fiscales. Llama la atención sobre el informe ampliatorio, en el que no se cuestiona la realidad de las transaciones operaciones sino a lo sumo que hayan sido efectuadas por quien dice haberlas realizado. Si es así, el informe debería haber sido más concreto, y no pararse en referencias genéricas.

También se lamenta de indefensión respecto de la calificación de "opacidad absoluta" por el Inspector en el informe ampliatorio, calificación fundada en la falta da albaranes, pues la normativa fiscal no exige, como tampoco la mercantil, la tenencia de ese tipo de documentación ni, por tanto, su conservación o custodia.

Las anteriores circunstancias han determinado una situación de indefensión manifiesta, puesto que no puede reaccionar frente a perjuicios genéricos, inexactitudes o calificaciones subjetivas contenidas en el procedimiento de inspección, que han sido asumidos por la sentencia recurrida.

Tras aludir a la suspensión de la ejecución del acto administrativo que está en el origen de este proceso, acordada en su momento por la Sala de instancia, termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que contenga «los pronunciamientos que correspondan conforme a derecho».

***TERCERO* .-** En auto de 2 de junio de 2011, la Sección Primera de esta Sala resolvió admitir a trámite el recurso de casación en relación con las liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido correspondientes a los dos primeros trimestres del año 2002, inadmitiéndolo respecto de las demás.

***CUARTO* .-** La Diputación Foral de Bizkaia se opuso al recurso en escrito registrado el 26 de setiembre de 2011, en el que interesó su desestimación.

Inicia su alegato recordando que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en sentencia de 29 de enero de 2010 , desestimó el recurso interpuesto por Metales La Vega, S.L., en relación con a liquidación del impuesto sobre el valor añadido de 2003 (recurso 491/08), pronunciamiento que fue declarado firme mediante diligencia de 1 de marzo de 2010. En dicha sentencia, se analiza el procedimiento inspector, concluyéndose en su corrección, por lo que entiende que ahora no hay nada que añadir.

Respecto del argumento sobre la eficacia de la renuncia a la exención del impuesto, recuerda que el Tribunal *a quo* manifiesta que pudiera ser atendido si se hubiese materializado la venta de chatarra, pero no si, como ha ocurrido a la luz de las pruebas practicadas, no ha tenido lugar. Situados en esta perfectiva, la Diputación Foral manifiesta que la compañía recurrente pretende la revisión de los hechos fijados en la sentencia, tarea no realizable en casación, salvo que se invoque la infracción de las específicas normas que regulan el valor tasado de determinadas pruebas, lo que no sucede en el presente caso.

***QUINTO* .** - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 27 de septiembre 2011, fijándose al efecto el día 9 de enero de 2013, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

***PRIMERO* .-** Metales La Vega, S.L., combate la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco el 29 de enero de 2010 en el recurso 492/08 , que ratificó el acuerdo adoptado el 14 de diciembre de 2007 por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia en la reclamación 329/07.

Esta reclamación tenía por objeto la liquidación del impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2002, practicada por el Subdirector de Inspección como consecuencia del acta levantada por la Hacienda Foral el 17 de enero de 2007, que fue firmada en disconformidad.

En virtud del auto adoptado por la Sección Primera de esta Sala, el recurso de casación únicamente ha sido admitido respecto de los dos primeros trimestres del mencionado ejercicio 2002, por lo que nuestra

decisión sólo podrá afectar a dichos periodos, ya que en relación con los otros dos la sentencia discutida ha alcanzado firmeza.

El recurso se articula en seis motivos. En el último, aducido al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley de esta jurisdicción , se lamenta la compañía recurrente de la indefensión que, por diversas razones, se le ha causado. Las otras cinco quejas, ancladas en la letra d) del mismo precepto, pueden reunirse en dos grupos. Uno, integrado por los tres primeros motivos, en los que se queja de la excesiva duración del procedimiento, de la indebida ampliación del plazo de las actuaciones y de la existencia de periodos de paralización injustificada superiores a seis meses, con la consecuencia de que, a su entender, debe estimarse prescrita la potestad de la Administración para liquidar el tributo en cuestión. Otro, compuesto por los motivos cuarto y quinto, se ocupa del derecho de Metales La Vega, S.L., a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado y sobre el alcance de la renuncia a la exención de dicho tributo en el sector de la compraventa de materiales de recuperación.

Razones metodológicas aconsejan principiar el análisis del recurso por el final, por el sexto motivo, en el que la empresa actora se duele de indefensión.

***SEGUNDO* .-** La queja en cuestión se formula de modo genérico y, por ello, confuso, pues bajo el epígrafe de "indefensión" se alude al «quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales». No queda claro si el origen de la restricción se encuentra en el procedimiento seguido en la instancia o en la sentencia recurrida, que plasma su desenlace.

Las dudas se disipan con una lectura detenida del sexto apartado del escrito de formalización del recurso, donde cabe identificar tres causas de indefensión, todas atribuidas a la sentencia: **(i)** la asunción de las conclusiones de la Administración sobre el sector de la recuperación de metales y otros residuos, **(ii)** la falta de valoración de puntos clave alegados en la demanda y **(iii)** la calificación de "opacidad absoluta" que a su actividad atribuyó el inspector en el informe ampliatorio.

Fácilmente se comprueba que dos de esas quejas nada tienen que ver con el motivo aducido.

(i) La primera, porque el hecho de que, al revisar la actuación impugnada, los tribunales de justicia hagan suyos los criterios y planteamientos de la Administración constituye un resultado natural de su tarea *ex* artículo 106.1 de la Constitución , como también lo sería el contrario, que condujera al rechazo de las tesis administrativas. Por ello, el artículo 68.1.b) de la Ley 29/1998 dispone que la sentencia estimará o desestimará el recurso contencioso-administrativo. Eso sí, ha de hacerlo de forma razonada y, fundando su decisión en derecho, mediante una motivación adecuada, sin que, en ningún caso, la tutela judicial efectiva, reconocida en el artículo 24.1 de la Constitución , y que se solapa tras la queja de Metales La Vega, S.L., pueda confundirse con el derecho a obtener una decisión acorde con la pretensión sustentada.

Pues bien, los jueces *a quo* explican en el apartado 4.3 del fundamento jurídico cuarto de su pronunciamiento por qué asumen las conclusiones del informe ampliatorio sobre la actuación de los grupos societarios en el mencionado sector de la recuperación de metales en relación con el impuesto sobre el valor añadido. Constatan que la Inspección ha utilizado para obtener sus inferencias un extenso cúmulo de medios de prueba, con un impecable enlace racional entre estos medios y aquellas inferencias, habiendo cumplido con la carga probatoria que le incumbía, describiendo una situación a la que, en su opinión, la compañía recurrente no podía ser ajena, por lo que debió tomar la precaución de no destruir documentos y de procurarse los que permitiesen verificar la realidad de las transacciones en las que intervenía («con quién contrataba, si éste era el mismo que facturaba, quién le entregaba la mercancía y la licitud de ésta»). Podrán compartirse o no estas conclusiones, pero no cabe duda de que responden a un legítimo y correcto uso de la potestad jurisdiccional, por lo que en este punto la queja está fuera de lugar.

(iii) La tercera, por la sencilla razón de que no se dirige contra la sentencia, sino frente al informe ampliatorio, en el que el inspector califica su actividad mercantil de absolutamente opaca. En la medida en que esta denuncia pueda hacerse extensible a la sentencia objeto de este recurso de casación por haber asumido esa calificación, las razones para rechazar la primera de las quejas valen también para hacer lo propio con esta última. En su resolución, la Sala de instancia razona ampliamente por qué, a su juicio, Metales La Vega, S.L., debió conservar la documentación relativa a las operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido; basta para comprobarlo con leer el quinto párrafo del apartado 4.3 del fundamento jurídico cuarto, que hemos reproducido en el primer antecedente de esta sentencia.

(ii) La única denuncia que realmente cabe ubicar con naturalidad en este sexto motivo de casación es la segunda, en la que de un modo ciertamente impreciso se lamenta la empresa recurrente de una incongruencia *ex silentio* o por omisión, por falta de respuesta a puntos claves alegados en el cuarto fundamento de la demanda. Alude al dictamen de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se reconoce que los proveedores realizaban "operaciones reales", aunque pudieran haber incumplido seriamente sus obligaciones fiscales, y llama la atención sobre el informe ampliatorio del inspector actuario, en el que no cuestiona la realidad de las operaciones, sino que hayan sido efectuadas por quien el sujeto pasivo dice haberlas realizado.

Es cierto que esas cuestiones fueron suscitadas en la demanda, pero, sin embargo, no lo es tanto que carezcan de respuesta en la sentencia. Discutiéndose la realidad de las operaciones por las que la compañía recurrente se dedujo el impuesto sobre el valor añadido, en el apartado 4.2 del cuarto fundamento de la resolución judicial discutida se lee que la Administración no acepta que las sociedades que pidieron la renuncia a la exención del tributo fueran ciertamente las vendedoras, habiéndose limitado a emitir las facturas, pero sin realizar entrega alguna, añadiéndose que «si se demuestra que se trata de una mera apariencia, lógicamente, no podrá tampoco utilizarse la renuncia a la exención ya que falta el presupuesto para ello, esto es, que se contrate realmente con quien la ha obtenido». Pues bien, los jueces *a quo* afirman que esa «contratación en realidad no ha existido», aserto que desarrollan y justifican en el siguiente apartado 4.3, concluyendo que «la situación descrita pone en evidencia que las formales vendedoras no son más que eso, mera apariencia, no son quienes realmente venden y transmiten, esto lo hacen terceros, aquellas que se limitan a emitir facturas al margen de las previsiones de las normas del» impuesto sobre el valor añadido.

Como se ve, la sentencia niega la realidad de las operaciones, contestando de este modo al argumento que defendía esa realidad con fundamento en algunos pasajes del informe ampliatorio y de otras informaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, incorporadas al expediente administrativo (véase la "Información relativa a las entidades señaladas", obrante en los folios 251 y siguientes del expediente de gestión, en particular el folio 253 gestión -se utiliza la numeración que aparece plasmada a mano en color rojo-). Se ha de reconocer que no suministra una motivación específica sobre esos informes, pero, como es bien sabido, sólo es incongruente por defecto el pronunciamiento jurisdiccional que no se pronuncia sobre alguna de las pretensiones de las partes, dejando sin juzgar o sin respuesta la cuestión sometida a la consideración del órgano judicial (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 , FJ 4º; 215/1999, FJ 3 º; y 47/2001 , FJ 11º). Bien es verdad que la exigencia de congruencia alcanza también a los motivos en que las partes apoyan sus respectivas pretensiones. No obstante, respecto de ellos no se exige para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita, bastando, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita toda consideración sobre alegaciones concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 , FJ 4º; 101/1998, FJ 2 º; y 132/1999 , FJ 4º), o, como es el caso, con un rechazo implícito o tácito, admisible desde la perspectiva de la congruencia procesal (sentencias del Tribunal Constitucional 280/1993, FJ 3 º, y 1/1999 , FJ 2º).

En definitiva, el sexto motivo de casación debe ser desestimado.

***TERCERO* .-** El primer grupo de motivos amparados en la letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998 , integrado por los tres primeros, tiene que ver con el tiempo de las actuaciones inspectoras. En el inicial denuncia que su duración se ha demorado por tiempo superior a veinticuatro meses (desde el 24 de febrero del 2005 hasta el 1 de marzo del 2007), en el segundo se queja de que hubo periodos de inactividad superiores a seis meses, calificando de "diligencias argucia" determinados actos de comprobación, y en el tercero considera improcedente la prórroga acordada, al no concurrir ninguno de los supuestos que legitiman la ampliación del plazo previsto para la tarea inspectora.

En los tres casos hace valer la infracción de unos preceptos de la Norma Foral 3/1986, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (los artículos 64 , 67 y 147, apartados 1 y 3), que reproducen normas de la legislación del Estado [los artículos 64 y 67 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), 66, 69.2 y 150, apartados 1 y 2, de la Ley homónima de 2003 y 31 y 31 *ter* del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado en 1986].

Siendo así, nos hemos de preguntar si tales quejas son admisibles, pues se dirigen contra una sentencia pronunciada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, fundándose en la infracción de la normativa tributaria foral. En este punto se ha de recordar nuestra doctrina sobre la admisibilidad de recursos de casación instados frente a sentencias de tribunales superiores de justicia y sustentados en la infracción del derecho autonómico. Hemos resumido esa doctrina en la sentencias de 3 de mayo de 2010 (casación 576/05), reiterada de forma sucinta en la de 8 de octubre de 2012 (casación 5650/10) siguiendo los criterios de la sentencia del Pleno de esta Sala de 30 de noviembre de 2007 (casación 7608/02), que fueron reproducidos en las de 30

de enero de 2008 (casación 6555/04), 4 de marzo de 2009 (casación 117/07), 9 de marzo de 2009 (casación 5254/06) y 3 de julio de 2009 (casación 1589/06). Conforme a tales criterios, cabe el recurso de casación cuando el derecho autonómico invocado como infringido reproduzca normativa estatal de carácter básico y cuando se haga valer la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, aunque no tenga carácter básico, su contenido sea idéntico al del derecho autonómico aplicado, puesto que el valor de complementar el ordenamiento jurídico que el artículo 1.6 del Código Civil otorga a la jurisprudencia no desaparece por la existencia del derecho autonómico.

Pues bien, a la vista de lo dispuesto en el artículo 149.1, materias 1ª y 18ª, de la Constitución , en un principio cabría reconocer carácter básico a las disposiciones de la legislación tributaria estatal reproducidas o desarrolladas en los preceptos de la Normal Foral 3/1986 de Bizkaia invocados como infringidos, carácter que se subraya en el artículo 1.1 de la vigente Ley General Tributaria de 2003 , en cuya exposición de motivos (apartado II) se indica que dicha Ley se aprueba en uso, entre otros, de los expresados títulos competenciales del Estado, adaptando a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común y garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las administraciones tributarias. Pero no cabe olvidar que aquí nos movemos en el ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco, que, en virtud de la disposición adicional primera de la propia Constitución Española , conservan sus derechos históricos, cuya actualización ha de llevarse a cabo, en su caso, en el marco de la Norma Fundamental y de los Estatutos de Autonomía. En particular, la ordenación de los derechos relativos al mantenimiento, el establecimiento y la regulación de su propio sistema tributario debe abordarse en el marco del Concierto Económico [artículo 41 del Estauto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (BOE de 22 de diciembre)]. Dicho Concierto, que en la redacción vigente al tiempo de este litigio fue aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), declara que es competencia de los Territorios Históricos la regulación de su régimen tributario, alcanzando a la exacción, la gestión, la liquidación, la inspección, la revisión y la recaudación de los tributos que integran su sistema. Por ello, el apartado 2 del artículo 1 de la Ley General Tributaria de 2003 deja a salvo lo establecido en las leyes que aprueban el Concierto Económico en vigor en los Territorios Históricos del País Vasco, Concierto cuyo artículo 3.a) recuerda que, si bien los mencionados Territorios, en la elaboración de su normativa tributaria, se adecuarán en cuanto a terminología y conceptos a la Ley General Tributaria , lo han de hacer sin perjuicio de la peculiaridades propias del propio Concierto.

Esta configuración nos ha permitido matizar el carácter básico de la Ley General Tributaria en relación con los Territorios Históricos del País Vasco [véanse las sentencias de 11 de diciembre de 2011 (casación 5894/08, FJ 3 º) y 17 de mayo de 2012 (casación 2616/09 , FJ 6º)], siguiendo pautas ya presentes en la sentencia de 31 de marzo de 2008 (casación 10050/03 , FJ 8º), reproducidas en la de 26 de abril de 2010 (casación 469/05 , FJ 2º). Más en particular, en lo que se refiere a la prescripción y en relación con el Territorio Histórico de Bizkaia, hemos negado carácter básico a la legislación general tributaria del Estado en dos sentencias de 8 de marzo de 2012 (casaciones 2010/08 y 2017/08, FJ 4º en ambos casos) y en otras dos de 22 de marzo de 2012 (casaciones 113/08 y 2328/08 FFJJ 4º y 3º, respectivamente).

No obstante, como ya hemos apuntado, nuestra jurisprudencia declara procedente el recurso de casación cuando se invoca la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal que, aunque no tenga carácter básico, es reproducido en la normativa autonómica aplicada en la sentencia recurrida. Pues bien, en los dos primeros motivos no concurre esa identidad, ya que aun cuando se invocan los artículos 147.3 y 67 de la Normas Foral 3/1986, que reiteran los artículos 69.2 y 150.2 de la Ley General Tributaria , no ocurre así, sin embargo, con el artículo 64, donde se fija un plazo de prescripción (tres años) distinto del previsto en el artículo 66 de la mencionada Ley General Tributaria (cuatro años). De modo que, si, estimando el recurso de casación, concluyéramos que las actuaciones se han demorado más allá del plazo máximo de dos años (primer motivo) o que hubo interrupciones injustificadas superiores a seis meses no imputables al sujeto pasivo (segundo motivo), en la tarea de resolver si prescribió la potestad de la Hacienda Foral para liquidar a Metales La Vega, S.L., el impuesto sobre el valor añadido de 2002, deberíamos interpretar y aplicar un precepto autonómico, el artículo 64 de la Norma Foral 3/1986, que además de no reproducir en el Territorio Histórico de Bizkaia normativa básica del Estado, no tiene un contenido igual al del correspondiente precepto de la legislación general del mismo, inmiscuyéndose este Tribunal Supremo en una tarea que no le corresponde.

Por las anteriores razones, los dos primeros motivos del recurso de casación deben ser rechazados *a limine,* en virtud del artículo 95.1.a) de la Ley de esta jurisdicción , en conexión con los artículos 93.2.a) y 86.4 del mismo cuerpo legal , sin que la circunstancia de que el recurso fuera admitido inicialmente a trámite obste a tal desenlace, según reiterada doctrina de esta Sala, recogida, entre otras, en las sentencias de 16

de marzo de 2000 (casación 3661/96 , FJ 2º), 26 de noviembre de 2009 (casación 3130/04, FJ 3 º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 2725/04 , FJ 3º).

El precepto de la Norma Foral 3/1986 del Territorio Histórico de Bizkaia que se dice infringido por la sentencia de instancia en el tercer motivo, el 147.1, reitera las normas que se contienen en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria de 2003 , que, por lo ya dicho, no tienen carácter básico en el mencionado Territorio Histórico. Así las cosas, la única posibilidad para que este Tribunal Supremo pudiera adentrarse en el análisis de tal queja hubiera sido que en realidad no se denunciara la infracción de aquel artículo foral sino la de la jurisprudencia que interpreta este precepto estatal de igual contenido, circunstancia que no se da en este caso. En efecto, en ese tercer motivo se dice infringida la citada norma foral y se traen a colación diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional interpretativas del correlativo precepto estatal, a las que no cabe reconocer el carácter de jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil . En consecuencia, este motivo tampoco puede ser analizado en esta sede, debiendo ser rechazado con fundamento en las normas y en la jurisprudencia que hemos citado para no admitir a trámite los dos primeros.

***CUARTO* .-** El último grupo de motivos de este recurso de casación (integrado por el cuarto y el quinto) tienen que ver con **(A)** el derecho de Metales La Vega, S.L., para deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado (cuarto motivo) y con **(B)** el alcance de la renuncia a la exención de dicho tributo que llevaron a cabo, y aceptó la Administración, las empresas suministradoras de la recurrente (quinto motivo).

En el primero de ellos se aducen como infringidos los artículos 87.5 de la Norma Foral 7/1994 del Territorio Histórico de Bizkaia, que reitera el mismo precepto de la Ley 37/1992 , y la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Optigen y otros,* dictada el 12 de enero de 2006 . En el otro, la denuncia se concentra en el artículo 20.1.27 de la citada Norma Foral, de igual contenido que el artículo 20.1.27 de la Ley del Estado sobre el impuesto sobre el valor añadido.

En relación con estas dos quejas no existe la menor duda sobre la competencia de este Tribunal Supremo para su estudio y análisis en este recurso de casación, pues, con independencia de que se cite o no jurisprudencia infringida o del debate sobre el carácter básico o no de la Ley 37/1992, lo cierto es que esta Ley y aquella Norma Foral son transposición a los respectivos ordenamientos 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 los negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 145 de 1977, p. 1), y de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 347 de 2006, p.1).

Siendo así, en la medida en que está en juego la interpretación de disposiciones del derecho de la Unión Europea, este Tribunal Supremo no puede quedar al margen.

Recuérdese que las sentencias de los tribunales superiores de justicia son susceptibles de recurso de casación cuando se citen como infringidas normas del derecho estatal o del ordenamiento de la Unión Europea que hayan sido relevantes y determinantes del fallo recurrido (véase el artículo 86.4 de la Ley reguladora de esta jurisdicción). Pues bien, tratándose de una materia armonizada como el impuesto sobre el valor añadido, las legislaciones de los Estados miembros deben producirse dentro del marco homogeneizador señalado por el legislador de la Unión; si se añade que, en virtud del Concierto Económico, en los Territorios Históricos del País Vasco el impuesto sobre el valor añadido se rige por las mismas normas formales y sustantivas establecidas en cada momento por el Estado (artículo 26 de la Ley 12/2002), no existe la menor duda de que tras la denuncia de la infracción de una norma foral reguladora del mencionado tributo se encuentra eventualmente la del correspondiente precepto estatal, que, a su vez, debe respetar los dictados de la regulación aprobada por la Unión Europea.

Como hemos señalado en la sentencia de 10 de junio de 2010 (casación 11224/04), «salvando las distancias formales, desde una perspectiva material y funcional, puede decirse que en el ámbito comunitario existen normas de armonización del impuesto, en este caso del [impuesto sobre el valor añadido], que son normas básicas y cumplen las funciones que en nuestro ordenamiento se les atribuye a las mismas; armonización que persigue homogeneizar las legislaciones internas de los Estados, evitando regulaciones que obstaculicen o se opongan a la creación de una normativa fiscal análoga. Siendo evidente que se pone en peligro esta finalidad si respecto de la normativa armonizada y reproducida por la legislación autonómica se propicia la posibilidad de interpretaciones diversas, [excluyendo] este ámbito el recurso de casación ordinario y del conocimiento de este Tribunal, por entender que estrictamente se está ante derecho autonómico. Por el contrario, sin tensión ni interpretaciones forzadas, puede concluirse, por las razones que hemos ido

exponiendo, que dentro de normas de derecho comunitario a las que hace mención el artículo 86.4 de la Ley 29/1998 , cabe entender comprendidas las de las Comunidades autónomas que reproduzcan legislación estatal armonizada» (FJ 2º).

Procede, por consiguiente, abordar el análisis de los motivos cuarto y quinto.

(A) Tras afirmar que, con su decisión, ratificada por la Sala de instancia, la Inspección de los Tributos ha creado *ex novo* un supuesto de responsabilidad subsidiaria inexistente al tiempo de los hechos de litigio, Metales La Vega, S.L., recuerda que, con arreglo a la sentencia *Optigen y otros,* no puede negarse el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado al sujeto pasivo que no conoce ni pudo conocer el fraude en el que se encuentra inmerso, siendo así que en su caso no existe dato alguno de su participación en el mismo. Subraya que el propio actuario señaló en el informe ampliatorio que no puede afirmarse de manera fehaciente que sus responsables tuvieran una participación consciente y voluntaria de la trama defraudatoria.

Para dar respuesta a esta queja se ha de tener presente que, en efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho que, si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en sí misma constitutiva de fraude, su derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pueda tenerlo, en la cadena de entregas de la que forman parte su operación otra, anterior o posterior, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido (sentencia *Optigen y otros* , apartados 51 a 55).

Ha manifestado además que un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, debe ser considerado participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes. Correspondiendo, por consiguiente, al órgano jurisdiccional nacional denegarle el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido y ello aun cuando la operación de que se tratase cumpliera con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica [sentencia de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling* (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, apartados 56 y 59)].

El Tribunal de Luxemburgo ha proclamado, en fin, que si bien el artículo 21, apartado 3, de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del impuesto sobre el valor añadido cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando de facto un sistema de responsabilidad objetiva, puesto que los Estados deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros* (C-384/04 , apartados 32 a 35)].

En esta tesitura, el debate queda reducido a constatar si Metales La Vega, S.L., sabía o podía saber que sus adquisiciones formaban parte de un fraude al impuesto sobre el valor añadido debido a que las compañías que decían suministrarle los bienes que adquiría no eran realmente las vendedoras, siendo las operaciones irreales. Vaya por delante que no se trata ahora de desentrañar si tales operaciones eran ciertamente aparentes o no, extremo que ni siquiera en este punto discute la recurrente, sino si conocía o debía conocer esa condición. Nos consta que no lo sabía, porque así lo afirmó el inspector actuario en el informe ampliatorio, pero también aparece que debía haberlo sabido, de haberse desenvuelto con la mínima diligencia, como señalan los jueces *a quo.* En efecto, la compañía recurrente operaba con total opacidad, no documentaba sus operaciones, realizando las transacciones por vía telefónica. Es cierto que la normativa del impuesto sobre el valor añadido no establece mayor obligación que la de expedir y conservar facturas, pero no lo es menos que, como razona con todo tino la Sala de instancia en el apartado 4.3 del cuarto fundamento jurídico de su sentencia, un comerciante diligente debe conservar otra documentación (albaranes, talones de entrega, etc.) susceptible de justificar su actividad, obligación implícita en las cláusulas generales de los artículos 7 y 1258 del Código civil y 30 del de comercio. En suma, la conclusión de la sentencia de que la empresa demandante no actuó con la debida diligencia (de temeraria se califica su conducta), ya que no debió destruir los documentos relativos a sus transacciones, conservando todos aquellos que hubieren podido verificar con quién contrataba, si era el mismo que facturaba, quién le entregaba la mercancía y su licitud,

evidencia que, de haber actuado de otra forma, hubiera podido conocer la realidad del fraude en el que se encontraba inmersa, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia citada del Tribunal de Justicia resulta legítima le decisión de hacerle perder el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que dice haber soportado, pues existen datos objetivos (la falta de documentación de las operaciones realizadas, por las que se practicó la deducción) demostrativos de que Metales La Vega,S.L., debía haber sabido del carácter fraudulento de los negocios en los que intervenía.

Y con esta decisión no se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad en el pago del impuesto sobre el valor añadido inexistente al tiempo de producirse los hechos del litigio, sino que se aplica con toda corrección el sistema común del impuesto sobre el valor añadido previsto en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea según ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia. Precisamente, la nueva redacción del artículo 87.5 de la Ley 37/1992 por la Ley 36/2006 tuvo por objeto erradicar las tramas organizadas de defraudación en el impuesto sobre le valor añadido, según indica el apartado III de la exposición de motivos de la Ley citada en segundo lugar, respetando en este punto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

En cualquier caso, se ha de tener en cuenta que la sentencia *Optigen y otros* contempla un supuesto de operaciones reales que en sí mismas no son constitutivas de fraude al impuesto sobre el valor añadido, mientras que aquí se trata, según se afirma en la sentencia de instancia, de suministro de mercancías por personas distintas de quienes dicen haberlas entregado, de manera que la contratación por la que se dedujo la compañía actora «en realidad no ha existido».

B) Esta última constatación nos introduce en el quinto motivo de casación, en el que Metales La Vega, S.L., denuncia la infracción del artículo 20.1.27 de la Norma Foral 7/1994, que reproduce el tenor del mismo precepto de la Ley 37/1992 . Sostiene que habiendo la Administración reconocido a sus proveedoras la renuncia a la exención en el impuesto sobre el valor añadido no puede después negarle el derecho a deducir las cuota soportadas con el argumento de que debió conocer que esas suministradoras no eran en realidad las vendedoras. Este desenlace es, en su opinión, contrario al principio de seguridad jurídica, al de protección de la confianza legítima y al que prohíbe la arbitrariedad en los poderes públicos.

Lleva toda la razón la Sala de instancia cuando afirma que este planteamiento sería correcto si las empresas que obtuvieron la renuncia a la exención hubieran sido realmente las proveedoras, pero, quedando acreditado que no lo fueron, la tesis de la recurrente hace supuesto de la cuestión. En efecto, las empresas y entidades que adquieran materiales de recuperación de sujetos pasivos que repercuten el impuesto por haber obtenido la renuncia a la exención tienen derecho a deducirse las cuotas soportadas, pero resulta que las compañías que en este caso renunciaron no suministraron realmente a la recurrente, limitándose a emitir facturas, por lo que va de suyo que esta última no tiene derecho a la deducción de las cuotas con fundamento en la renuncia. Y tal conclusión es, por cierto, una afirmación fáctica de la Sala de instancia que la compañía recurrente no ha discutido en esta sede por el cauce adecuado; es más, en ningún pasaje de su recurso se defiende la realidad de las operaciones.

En conclusión, los motivos cuarto y quinto de este recurso deben ser desestimados y, con ellos, el recurso en su integridad.

***CUARTO* .-** En aplicación del apartado 2 del artículo 139 de la Ley reguladora de esta jurisdicción , procede imponer las costas a la compañía recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad prevista en el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de seis mil euros.

FALLAMOS

Inadmitiendo los motivos segundo, tercero y cuarto, desestimamos el resto de los motivos del recurso de casación 1574/10, promovido por METALES LA VEGA, S.L., contra la sentencia dictada el 29 de enero de 2010 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección 1ª) del Tribunal Superior del País Vasco, en el recurso 492/08 , que confirmamos en sus propios términos, imponiendo las costas a la compañía recurrente, con el límite expresado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. Manuel Martin Timon **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ