



ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Avda Pedro San Martín S/N
Santander
Teléfono: 942 35 71 24
Fax.: 942 35 71 35
Modelo: TX901

Sección: Sección 1-3-5

Proc.: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Nº: **0000303/2018**
NIG: 3907533320180000277
Resolución: Sentencia 000258/2019

Ponente: Paz Hidalgo Bermejo

Intervención: Demandante	Interviniente:	Procurador: MARIA BELEN DE LA LASTRA OLANO
Demandado	TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL	
Codemandado	AYUNTAMIENTO DE SANTANDER	MARIA GONZÁLEZ-PINTO COTERILLO

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Bermejo,
José Ignacio López Carcamo,
Clara Penín Alegre

SENTENCIA 000258/2019

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

S E N T E N C I A

Ilma. Sra. Presidente en funciones

Doña Clara Penín Alegre

Ilmos. Srs. Magistrados

Don José Ignacio López Carcamo

Doña Paz Hidalgo Bermejo

En la ciudad de Santander, a trece de agosto de dos mil diecinueve. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el Procedimiento Ordinario número **303/18**, interpuesto por _____, representada por la

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scad_web/index.html

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Código Seguro de Verificación 3907533000-fee7d8627af69533271d78f99359f79ae0DAA==



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Bermejo,
José Ignacio López Cárcamo,
Clara Penín Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scdd_web/index.html

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Código Seguro de Verificación 3907533000-fea748627af69533271d7f699359f79ae0DAA==

Procuradora Doña Belén de la Lastra Olano, y defendida por el Letrado Don Eduardo de la Lastra Olano, siendo parte recurrida el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, representado y defendido por el Abogado del Estado. Ha comparecido como demandado el Ayuntamiento de Santander, representado por la Procuradora Doña María González-Pinto Coterillo y defendido por la Letrada Doña María Begoña Díez Andreu.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - La representación de , mediante escrito de fecha 16 de octubre de 2018, interpuso recurso contencioso administrativo frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha de fecha 24 de julio de 2018, que desestima la reclamación número 39/01171-2016 y acumuladas, formuladas contra la Resolución del Ayuntamiento de Santander, de 22 de agosto de 2016, que desestima el recurso de reposición interpuesto contra la resolución del expediente de disconformidad, derivado de actas de inspección con relación al Impuesto de Actividades Económicas de los ejercicios 2012 a 2015, que considera que por la realización en diversos locales de Santander de la actividad clasificada en el epígrafe 644.2 despachos de pan, panes especiales y bollería de la sección 1ª de la Tarifa del Impuesto, por entender que la actividad de hornear la masa de pan congelado se corresponde con un proceso productivo del pan, y que no puede ser considerada como de comercio al por menor, al que le faculta el epígrafe en el que se encuentra matriculado.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Firmado por:
María Fs. Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Bermejo,
José Ignacio López Carcamo,
Clara Penín Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scdd_web/index.html

Código Seguro de Verificación 3907533000-fee7d8627af69533271d76f69359f79ae0tDAA==

Fecha y hora: 26/09/2019 11:34

SEGUNDO.- Admitido el recurso a trámite, previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó demanda en la que solicitó: la anulación de la Resolución dictada por el TEAR, la anulación de la inclusión en el epígrafe 644.2 de los 14 supermercados que ya están en el 647.2 o 647.3, la anulación de las 56 liquidaciones que traen causa en dicha inclusión, por importe de 21.316,34€. Finalmente solicita la condena en costas a la Administración demandada.

TERCERO.- Por su parte, el Abogado del Estado, en el escrito de contestación a la demanda solicita la desestimación del recurso y que se declare la conformidad a derecho de la Resolución recurrida. En los mismos términos se pronuncia la representación del Ayuntamiento de Santander, en su escrito de contestación a la demanda, añadiendo la expresa petición de imposición de costas al demandante.

CUARTO.- No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, ni la celebración de vista o formulación de conclusiones escritas, mediante Providencia de fecha 17 de junio de 2019, se acordó señalar para votación y fallo el 24 de julio de 2019 en que tuvo lugar.

Es ponente de esta resolución la Magistrada Doña Paz Hidalgo Bermejo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha 24 de julio de 2018.

La resolución dictada por el TEAR, al desestimar la reclamación, número 39/01171-2016, y acumuladas,



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Bernaldo,
José Ignacio López Cárcamo,
Clara Penín Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scdd_web/index.html

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Código Seguro de Verificación 3907539000-fee7d8627af69533271d76f99359f79ae0IDA==

confirma la Resolución dictada por el Ayuntamiento de Santander, de 22 de agosto de 2016, considerando que la demandante, en diversos locales de Santander realiza la actividad clasificada en el epígrafe 644.2 de la Tarifa del Impuesto, porque la actividad de hornear la masa de pan congelado se corresponde con un proceso productivo del pan, y no como comercio al por menor, al que le faculta el epígrafe en el que se encuentra matriculado. Como consecuencia, se levantaron de actas de inspección con relación al Impuesto de Actividades Económicas de los ejercicios 2012 a 2015, dando lugar a 56 liquidaciones por importe total de 21.316,34 euros.

Frente a la misma la parte actora interpone el presente procedimiento en el que denuncia la resolución recurrida ha infringido el art. 12.2 de la Ley General Tributaria y art.3.1 del CC relativos a la forma de interpretar la norma tributaria, en concreto el epígrafe 644.2, defendiendo que desde una interpretación literal el horneado no es fabricación según la definición que se contiene en la regla 4-2-A de la Instrucción del IAE, lo que se avala por la Consulta Vinculante V565-10, por la STJUE 14-9-2006 y por el criterio de Consejería de Sanidad recogido en el Informe emitido por

Licenciada en Veterinaria y Especialista en Ciencia y Tecnología de los Alimentos.

Añade que a la misma conclusión se llega desde la interpretación histórica puesto que el epígrafe 644.2 no fue concebido para el caso de supermercados que cuenten con horno para calentar masas de pan precocidas y congeladas, sino para panaderías, la finalidad y espíritu de este epígrafe era facultar la fabricación completa del pan y su venta.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Berméjo,
José Ignacio López Carcamo,
Clara Penín Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scdd_web/index.html

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Código Seguro de Verificación 3907533000-fee7d8627af69533271d76f99359f79ae0tDAA==

Además critica que la interpretación de la Administración conlleva a una doble tributación de puesto que los supermercados ya están tributando por el epígrafe 647 (comercio al por menor de todo tipo de alimentos salvo tabaco) como avala el informe de economista y asesor fiscal, y finaliza alegando que hace una interpretación contradictoria porque la propia Administración reconoce que no es una actividad de fabricación pura sino de compraventa al por menor.

La Abogacía del Estado defiende que se realiza una verdadera actividad industrial, que la descongelación de un producto semifabricado, y ulterior horneado, se integra en una fase intermedia del proceso de fabricación, que se transforma el producto, por lo que concluye la presunción de legalidad y acierto del acto recurrido no se ha visto desvirtuado.

El Ayuntamiento demandado, comparte los argumentos de la Abogacía del Estado y mantiene que los despachos de pan y bollería tienen actividad de transformación, considerando que se someten a cocción; que tienen autonomía (espacio y caja) y horario distinto; y que no es encuadrable en el epígrafe 647. Apoya su criterio las consultas vinculantes que cita (V0397-07, V1204-10 y V0680-07).

SEGUNDO.- Para analizar las cuestiones formuladas en este procedimiento resulta conveniente resaltar la sucesión de hechos documentados en el expediente y estos son los siguientes:

1º.- Que la resolución recurrida trae causa del expediente relativo al Impuesto de Actividades Económicas número 15/649, iniciado por la Inspección de Tributos del Ayuntamiento de Santander, en el que se dicta Propuesta de Resolución, de fecha 12 de enero de



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Barmejo,
José Ignacio López Cañalero,
Clara Penín Alegre

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scdd_web/Index.html

Código Seguro de Verificación 3907533000-fee7d8627af59633271d76f9935979ae0bDAA==

2016, acordando dar de alta en el epígrafe 644.2, a los locales de despacho de pan y bollería en Supermercados Lupa, por considerar que este epígrafe es el que habilita al sujeto pasivo a la fabricación de pan en el propio establecimiento, para su venta en el mismo, y no por el que viene encuadrado (647).

2º.- Que en sus escritos de alegaciones niega que se fabrique pan . Alega que no se puede considerar fabricar el horneado o calentamiento de pan, y que la venta de pan queda facultada por estar dados de alta en los epígrafes 647.3 o 647.4. En su apoyo cita la consulta vinculante de la DG Tributos V0565-10, de 22 de marzo de 2010, y la STJUE de 14-8-2006, asunto 158/04 y C 159/04.

Se opone además a que sean aplicables las consultas que se citan en la resolución recurrida, porque se las consultas de la Dirección General de Tributos de fechas 10-12-2003 y 16-6-2005 analizan supuestos en los que es pacífico que existe fabricación(sobre la fabricación de pan, y sobre la fabricación y venta en el mismo local).

3º.- Que estas alegaciones no fueron atendidas por el Ayuntamiento de Santander, que dictó resolución de fecha 21 de junio de 2016, acordando el alta de oficio en el epígrafe 644.2, y como consecuencia se giraron 56 liquidaciones por importe total de 21.316,34 euros.

Frente a la misma la mercantil demandante interpuso recurso de reposición en el que reitera sus alegaciones que fueron desestimadas por Resolución de fecha 22 de agosto de 2016.

4º.- Frente a la citada resolución, interpone reclamación económico administrativa, a la que acompaña informes emitido por Economista y por Especialista en



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Beirnejo,
José Ignacio López Cárcamo,
Clara Penín Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scdd_web/index.html

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Código Seguro de Verificación 3907633000-fee7d8627af69533271d76f99359f79ae01DAA==

Ciencia y Tecnología de los Alimentos, y la STJUE de 14-9-16, dictando el TEAR, Resolución desestimatoria, de fecha 24 de julio de 2018, objeto del presente recurso contencioso.

TERCERO.-De esta manera la cuestión que debe analizar la Sala es si procede o no el alta en el epígrafe 466.2 de los Supermercados Lupa que se identifican, por la realización de la actividad de horneado de pan. Dicho de otra manera, si el calentamiento o la cocción final, mediante horneado, en los puntos de venta de los productos de panadería, precocidos y congelados es fabricación de pan.

No resulta controvertido que, en estas superficies, de forma diferenciada, en espacios separados del resto del supermercado, con cajas distintas y con horarios distintos, existen habilitadas unas zonas de panadería en la que se realiza la venta de pan y bollería, que se hornea previamente. Se trata exclusivamente de interpretar si esta actividad se puede incluir en el concepto de fabricación o transformación (como pretende la Administración), o no (como defiende la mercantil).

No resulta discutible que de conformidad con la normativa aplicable constituida por el Real Decreto Legislativo 1175/1990 de 28 de septiembre, que "el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad empresarial, profesional o artística no especificada en aquellas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente instrucción se disponga otra cosa" (Regla 2) y que "el pago de la cuota correspondiente a una



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Bermejo,
José Ignacio López Cárcamo,
Clara Penin Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/socd_web/index.html

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Código Seguro de Verificación 3907533000-fee7d8627af695359f79ae01DA==

actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa" (Regla 4ª.1 de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas).

Además, debemos tener en cuenta que, de conformidad con la regla 4.2, se definen que conceptos se incluyen en cada actividad de las clasificadas y que se entiende, a efectos del impuesto por esas actividades. En concreto se recoge:

Respecto de las actividades industriales, faculta para la adquisición de las materias primas, siempre que se integren en el proceso productivo propios; para la extracción de las materias primas, siempre que se integren en el proceso productivo propio; para la venta al por mayor y al por menor y la exportación de las materias o productos obtenidos.

Respecto de la actividad al por menor, faculta para la importación de las materias o productos objeto de aquellas, considerándose comercio al por menor el efectuado para el uso o consumo directo.

A la vista de lo expuesto debemos analizar la denuncia que se formula de contrario referente a la errónea interpretación que ha realizado la Administración del epígrafe 644.2 que literalmente comprende, la fabricación de pan considerando, las demandadas que hornear es parte del proceso productivo. La Sala no comparte esta interpretación.

La acepción terminológica de fabricación nos lleva a identificarlo con la confección o elaboración de un producto a partir de la combinación de sus componentes especialmente en serie y por medios mecánicos, y lo cierto es que el horneado del pan, ya sea congelado o pre

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Pez Hidalgo Bermejo,
José Ignacio López Cárcamo,
Clara Penín Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/iscdd_web/Index.html

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34

Código Seguro de Verificación 3907533000-fea7d8627af69533271d76f99359f79ae01DAA==

cocido, como fase final e inmediatamente anterior a su venta, no supone proceso alguno de transformación. A esta misma conclusión se llega si se analizan los términos en los que la regla 4.2 define el proceso de fabricación, haciendo referencia a un proceso productivo.

Y a lo anterior finalmente debemos añadir que la STJUE de fecha 14 de septiembre de 2006, alegada por la demandante es contundente al resolver que no es asimilables el proceso de cocción final del pan con el proceso de elaboración del pan. Razones que justifican que la interpretación correcta determine que esta actividad de horneado y cocción de pan precocido o congelado pueda desarrollarse con el epígrafe de comercio 647 en el que están encuadrados los [redacted] objeto de la inspección y liquidación impugnada que por tanto se anula.

CUARTO.- Las costas procesales causadas, a tenor de lo establecido en el art. 139 LJCA, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de Octubre, son de expresa imposición a la parte demandada que han visto rechazadas todas sus pretensiones.

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por [redacted], representada por la Procuradora Doña Belén de la Lastra Olano, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha 24 de julio de 2018, que se anula, y en consecuencia se anula la inclusión en el epígrafe 644.2 de los [redacted] que ya están en el 647.2 o 647.3, y se anulan las 56 liquidaciones que traen causa en dicha inclusión, por importe de 21.316,34€.



ADMINISTRACIÓN
DE JUSTICIA

Finalmente se condena en costas a la parte demandada que ha visto rechazadas totalmente sus pretensiones.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Firmado por:
María Fe Valverde Espeso,
Paz Hidalgo Bermejo,
José Ignacio López Cárcano,
Clara Perin Alegre

Doc. Electrónico garantizado con firma electrónica. Dirección verificación: https://portalprofesional.juscantabria.es/scod_web/index.html

Código Seguro de Verificación 3907533000-fee7d8627af69533271d76f99359f79ae01DAA==

Fecha y hora: 26/08/2019 11:34



TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE
CANTABRIA. SALA DE LO
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Avda Pedro San Martín S/N
Santander
Teléfono: 942 35 71 24
Fax.: 942 35 71 35
Modelo: 00067

Sección: Sección 1-3-5

Proc.: **PROCEDIMIENTO
ORDINARIO**

Nº: **0000303/2018**
NIG: 3907533320180000277

Ponente: Paz Hidalgo Bermejo

Intervención: Demandante	Interviniente:	Procurador: MARÍA BELEN DE LA LASTRA OLANO
Demandado	TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL	
Codemandado	AYUNTAMIENTO DE SANTANDER	MARIA GONZÁLEZ-PINTO COTERILLO

**DILIGENCIA
EL/LA LETRADO/A DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA
D./D^a. María Fe Valverde Espeso**

En Santander, a 2 de septiembre del 2019.

Dando cumplimiento al Artículo 248.4 L.OP.J indíquese a las partes que contra la anterior Sentencia **CABE RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala correspondiente, según se trate de recurso de casación ordinario o recurso de casación autonómico, única y exclusivamente, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio. Dicho recurso habrá de prepararse ante ésta Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el plazo de **TREINTA DIAS** siguientes a la notificación de esta Sentencia debiendo acompañar el documento que acredite el ingreso de **50 EUROS** en la cuenta de consignaciones de esta Sala en el **Banco de Santander** con el número 3875000085030318 debiendo especificar en el campo "**concepto**" del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "**Recurso**" seguido del código "**24 Contencioso-Casación (50 €)**", y en el campo de observaciones, la **fecha de la resolución** objeto de recurso en formato **dd/mm/aaaa**, con el apercibimiento de que no se admitirá a trámite el recurso cuyo depósito no esté constituido (disposición adicional decimoquinta de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, añadida por la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, complementaria de la Ley de reforma de la legislación procesal para la implantación de la nueva Oficina judicial, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial).

EL/LA LETRADO/A DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

