

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078852

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de septiembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 6660/2016

SUMARIO:

IVA. Tipo superreducido. Alimentación humana. Pan blanco. De acuerdo con la información disponible, en los periodos objeto de comprobación la entidad aplicó el tipo superreducido del impuesto a las entregas de diversas modalidades de pan que comercializaba, cuando, a juicio de la Inspección, según sus respectivas fichas técnicas, éstos contenían, como ingrediente adicional alguno de los siguientes: gluten de trigo, harina de malta, centeno, cebada, semillas de girasol, semillas de sésamo, levadura de centeno, avena o salvado de soja. Según el acuerdo impugnado, se trata de ingredientes no contemplados como propios del pan blanco en los arts. 2 y 3 del RD 1137/1984 (Reglamentación técnico-sanitaria para la fabricación, circulación y comercio del pan y de los panes especiales), por lo que, no le corresponde la aplicación del tipo superreducido, que queda reservado al «pan blanco», conforme a lo previsto en el art. 91.Dos.1.1.º a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Dicho esto, el TEAC confirma la improcedente aplicación del tipo superreducido, que queda reservado al «pan blanco», conforme a lo previsto en el mencionado art. 91.Dos.1.1.º a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). El citado precepto, en cuanto, por referencia a los años a los que se contrae la liquidación, se limita a mantener la aplicación de un tipo súperreducido para bienes a los que, con anterioridad al 1 de enero de 1991, ya se venía aplicando un tipo inferior al 5%, por lo que debe considerarse compatible con la norma comunitaria, en particular, con el art. 110 de la Directiva 2006/112/CE (Sistema Común del IVA), que habilita el citado mantenimiento del *status quo* a la citada fecha de 1991.

La referida disposición debe considerarse igualmente compatible con el principio de neutralidad, al delimitar de forma objetiva los productos para los que admite la aplicación del beneficio fiscal, excluyendo con ello cualquier tipo de distorsión en la competencia entre productos que compitan entre sí y que pudiera ser contraria al principio de neutralidad, como, de forma específica en el ámbito de la aplicación de los tipos impositivos reducidos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 91.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 110.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 12, 66, 67, 104, 150, 179, 183 y 191.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

Constitución Española, art. 31.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

RD 1137/1984 (Reglamentación técnico-sanitaria para la fabricación, circulación y comercio del pan y de los panes especiales), arts. 2, 3, 4, 6, 7, 14, 15 y 16.

En Madrid se ha constituido el Tribunal como arriba se indica para resolver, en única instancia, las reclamaciones de referencia tramitadas por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones, interpuestas por la entidad X, S.A. (NIF: ...), contra el acuerdo de liquidación, de fecha 11 de octubre de 2016 (notificado el 13 de octubre), derivado del acta de disconformidad A02-...3, dictado por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT), concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), mayo de 2011 a diciembre de 2014 y cuantía 474.058,31 euros, así como contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de fecha 27 de abril de 2017 (notificado el 2 de mayo) y cuantía 198.958,93 euros, dimanante de aquél.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones, que se resuelven de forma acumulada:

| RECLAMACIÓN | FECHA INTERPOSICIÓN | FECHA ENTRADA |
|--------------|---------------------|---------------|
| 00-6660-2016 | 10-11-2016 | 14-11-2016 |
| 00-3026-2017 | 01-06-2017 | 09-06-2017 |

Segundo.

Con fecha 5 de mayo de 2015, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, respecto de la entidad X, S.A. (NIF: ...), con objeto de comprobar los periodos mayo de 2011 a diciembre de 12 2014 del IVA. Las actuaciones tenían alcance general.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas se formalizaron, con fecha 10 de junio de 2016, diversas actas relativas a los distintos conceptos tributarios alcanzados por las actuaciones inspectoras. Entre ellas, dos atinentes a su tributación por el IVA de los periodos mensuales de mayo de 2011 a diciembre de 2014: el acta de conformidad (modelo A01) nº ...1 y el acta de disconformidad (modelo A02) nº ...3, mediante la que se propuso una deuda a ingresar de 471.674,00 euros (410.802,70 de cuota y 60.871,30 de intereses de demora).

La referida propuesta de liquidación A02-...3 fue posteriormente confirmada mediante el acuerdo de liquidación del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica, de fecha 11 de octubre de 2016. El acuerdo de liquidación confirmó los ajustes propuestos en el acta, por lo que, tras el cálculo de los intereses de demora, la deuda resultante ascendía a:

Cuota: 409.042,00 euros
Intereses de demora: 65.016,31 euros
Deuda a ingresar: 474.058,31 euros

Respecto al cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, el acuerdo entiende que se produjeron diversas dilaciones por causa no imputable a la Administración, de una duración de 14 días, por aplazamientos solicitados por la entidad, y 328 días, por retrasos de la entidad a la hora de aportar antecedentes requeridos por la Inspección, entre los que también se solapan esos 14 días anudados al aplazamiento solicitado por la entidad.

Los ajustes efectuados por el órgano inspector fueron los siguientes:

- Entregas de pan "no" común con indebida repercusión del IVA al tipo superreducido del 4%, pues entiende la Inspección que en la composición de los productos se incluyen diversos componentes que, según la legislación reguladora del pan, hacen que queden excluidos de la calificación de pan común.

- IVA devengado por la cesión de uso de automóviles en favor de personas dependientes de la entidad. La entidad tuvo cedido el uso de determinados automóviles (de los que disponía en virtud de contratos de *renting*) a algunos de sus empleados, no repercutiendo cuota alguna de IVA pero sí deduciéndose el 50% de las cuotas de IVA soportadas por los correlativos contratos de *renting*.

- Deducción de las cuotas de IVA soportadas por la entidad, como arrendataria de los automóviles cedidos en uso a personas de ella dependientes.

El acuerdo de liquidación referido se notificó con fecha 13 de octubre de 2016.

Tercero.

Asimismo, se procedió a la tramitación del correspondiente expediente sancionador donde se ponen de manifiesto, y se incorporan al expediente, los hechos que dieron lugar a la incoación del acta de Inspección mencionada, con notificación de su inicio y de propuesta de imposición de sanción, con fecha 24 de noviembre de 2016, por la posible comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

En su propuesta, el instructor entendió que los hechos regularizados eran constitutivos de infracción tributaria, según lo previsto en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, y consideró sancionable la conducta "inmediata" seguida por la entidad, consistente en considerar que las entregas de pan tributaban al tipo superreducido del 4%.

Con fecha 27 de abril de 2017, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, a la vista de la propuesta contenida en el expediente A51- 78004370, dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador imponiendo al sujeto pasivo una sanción efectiva por importe de 198.958,93 euros.

El acuerdo sancionador referido se notificó a la entidad interesada con fecha 2 de mayo de 2017.

Cuarto.

Disconforme la entidad interesada con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente segundo previo, interpuso, con fecha 10 de noviembre de 2016, la presente reclamación registrada con R.G. 6660/2016.

Puesto de manifiesto el expediente, presentó escrito de alegaciones la reclamante mediante el que formula las siguientes alegaciones:

1) Improcedencia de las dilaciones imputadas a la entidad, por lo que se habría producido un exceso de duración del procedimiento de Inspección y la consiguiente prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación tributaria respecto de los periodos 05 2011 al 08/2012.

2) Improcedencia de la liquidación en cuanto se incrementa el IVA repercutido correspondiente a las entregas de pan por aplicación del tipo reducido en lugar del tipo superreducido, por los siguientes motivos:

- La Inspección yerra en la interpretación del artículo 91 de la Ley del IVA, el cual no establece una definición de pan común, así como en la interpretación de la Reglamentación Técnico-Sanitaria para distinguir entre pan común y especial.

- La interpretación de la Inspección del concepto de "pan común" no es respetuosa con el principio de neutralidad y el principio de libre competencia.

3) De forma subsidiaria, para el caso de que este Tribunal considere que persiste un problema de interpretación del Derecho comunitario aplicable al presente caso, se solicita que presente una cuestión prejudicial ante el TJUE para que se pronuncie respecto de la interpretación del principio de neutralidad del IVA y evitación de las distorsiones de la competencia que resulta relevante para la resolución del presente supuesto.

Quinto.

Disconforme asimismo la entidad interesada con el acuerdo sancionador descrito anteriormente en el antecedente tercero, interpuso, con fecha 1 de junio de 2017, la reclamación económico-administrativa registrada con R.G. 3026/2017.

Puesto de manifiesto el expediente, presentó escrito de alegaciones la reclamante mediante el que formula las siguientes alegaciones:

1) Improcedencia de las dilaciones imputadas a la entidad, por lo que se habría producido un exceso de duración del procedimiento de Inspección y la consiguiente prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación tributaria respecto de los periodos 05 2011 al 08/2012.

2) Improcedencia de la sanción impuesta por derivar de una liquidación a su vez improcedente. Ausencia del elemento objetivo del tipo infractor.

3) Improcedencia de la sanción debido a la ausencia del elemento subjetivo del tipo infractor. Ausencia de culpabilidad en la conducta de la entidad por interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley General Tributaria, en adelante), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la Ley General Tributaria.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a la conformidad a Derecho de los acuerdos referidos en el encabezamiento de la presente resolución.

Tercero.

Con carácter previo a la resolución del fondo de la cuestión planteada, la entidad reclamante alega que se ha producido un exceso de duración del procedimiento de Inspección y la consiguiente prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación tributaria. La reclamante se muestra disconforme con las dilaciones relativas al retraso en la aportación de documentación pues, a su juicio, en ningún momento han impedido continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora.

El procedimiento inspector de referencia, en el que se regularizaron los periodos de mayo de 2011 a diciembre de 2014 de IVA, se inició el 5 de mayo de 2015, mediante la notificación de la comunicación de inicio, y finalizó el 13 de octubre de 2016, con la notificación del acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-...3.

A estos efectos, el acuerdo de liquidación referido entiende que se produjeron diversas dilaciones por causa no imputable a la Administración, de una duración de 14 días (por aplazamientos solicitados por la entidad) y 328 días (por retrasos de la entidad a la hora de aportar antecedentes requeridos por la Inspección y entre los que también se solapan esos 14 días anudados al aplazamiento solicitado por la entidad), por lo que el plazo de duración del procedimiento inspector no habría excedido los 12 meses.

La entidad reclamante se muestra disconforme con los 328 días de dilaciones relativas a la aportación de documentación, entendiéndolo que no han producido en ningún momento del procedimiento una paralización real de las actuaciones, y que el acuerdo de liquidación no ha hecho referencia alguna a cómo el supuesto retraso en la entrega de la información requerida por parte de la entidad hubiese podido afectar al normal desarrollo de las actuaciones.

El artículo 150 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), en su redacción vigente durante el procedimiento impugnado, establecía lo siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley (...).

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que

continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo (...).

Por su parte, el aludido artículo 104.2 de la Ley General Tributaria, establece lo siguiente:

"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Dicha remisión reglamentaria se completa por el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, aplicable al caso, según el cual:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa. (...).

En el presente caso, en los antecedentes de hecho del acuerdo de liquidación impugnado se indica lo siguiente:

"Por lo que a la duración de las actuaciones se refiere, en el apartado 2 del acta el actuario hizo constar que:

< En los términos establecidos en el Art. 104 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria, aprobado por R.D. 1065/2007, de 27 de julio, vigente desde 1.I.2008, se han producido dilaciones imputables a la Entidad, que hacen que del total de días naturales transcurridos desde el inicio de las actuaciones inspectoras hasta la fecha en que se extiende la presente Acta sean computables como días transcurridos sin dilación del obligado tributario, 74 días.

En Anexo I del informe complementario de la presente Acta se contiene el detalle individualizado de las peticiones efectuadas por la Inspección, de la fecha en que debieron ser cumplimentadas y de la fecha en que lo fueron efectivamente. Desde ese detalle, en los términos establecidos en el precepto antes citado del reglamento aplicable, se han considerado dilaciones imputables el retraso en la cumplimentación de lo interesado por la Inspección.

En Anexo II del informe complementario de la presente Acta se acompaña calendario de días naturales transcurridos desde el inicio de las actuaciones inspectoras hasta el día de hoy, consignando por cada uno de esos días naturales si el obligado tributario estaba al corriente de entrega de lo requerido por la Inspección, en cuyo caso ese día se ha computado como día de transcurso efectivo del plazo legalmente establecido para la Inspección, o si cada uno de esos días el obligado tributario estaba en dilación de entrega de lo requerido por la Inspección, supuesto en el que ese día se ha computado incluido en dilación de la Entidad y de no cómputo a efectos de límite temporal para las actuaciones de la Inspección.

La síntesis de ese cómputo es que desde el día de inicio al día de hoy, el tiempo efectivo transcurrido, a efectos de límite legal de actuaciones inspectoras, ha sido de 74 días naturales. >"

Asimismo, el Fundamento de derecho tercero del acuerdo de liquidación desarrolla las dilaciones producidas, concluyendo lo siguiente:

"Por todo ello, y a modo de resumen, como las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada a la entidad el 05/05/2015; como durante su instrucción ¿y hasta la incoación de las actas el 10/06/2016- se produjeron diversas dilaciones por causa no imputable a la Administración, de una duración de 14 días (por aplazamientos solicitados por la entidad) y 328 días (por retrasos de la entidad a la hora de aportar antecedentes requeridos por la Inspección y entre los que también se solapan esos 14 días anudados al aplazamiento solicitado por la entidad); y como, finalmente, ha habido luego otra dilación imputable a la entidad -al concedérsele la ampliación del plazo para presentar alegaciones tras el acta- de otros 8 días "naturales"; y teniendo en cuenta la fecha del día de hoy, en que se dicta el presente acto de liquidación; hemos de concluir que este acto administrativo se dicta antes de la finalización del plazo legal y reglamentariamente establecido para ello."

La entidad recurrente se muestra disconforme con los 328 días de dilaciones relativas a la aportación de documentación, entendiéndolo que no han producido en ningún momento del procedimiento una paralización real de las actuaciones y que el acuerdo de liquidación no ha hecho referencia alguna a cómo el supuesto retraso en la entrega de la información requerida por parte de la entidad hubiese podido afectar al normal desarrollo de las actuaciones.

En el presente caso, de acuerdo con lo expuesto en el acuerdo de liquidación, y el acta del que deriva, en relación con las dilaciones por no aportar documentación, que son aquéllas respecto de las cuales la reclamante discrepa, la Inspección de los Tributos, ni en el acuerdo de liquidación, ni en el acta de disconformidad, razona los motivos concretos por los cuales el retraso en la aportación de dicha documentación incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora.

Por tanto, teniendo en cuenta los hechos descritos, este TEAC considera que resulta aplicable al caso la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 11 de diciembre de 2017, que resuelve el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3175/2016, en cuyos Fundamentos de Derecho, en lo que aquí interesa, dispone lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"(...) SÉPTIMO. De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse, en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación (...).

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento (...).

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 105.1 LGT, y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se

excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación (...).

OCTAVO. (...) En fin, al mismo resultado hemos llegado en la reciente sentencia de 4 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2659/2016), en la que, en un supuesto muy similar al aquí enjuiciado, declaramos lo siguiente:

"La sentencia recurrida infringe el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, (...). La infracción de dicho artículo (...) por la sentencia impugnada se ha producido porque, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, sentencia de 28 de enero de 2011, recurso 5006/2005, y 24 de enero de 2011, recurso 485/2007), sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada período de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe (...)"

El criterio expuesto constituye, asimismo, doctrina de este TEAC, de acuerdo con la resolución de 21 de marzo de 2018 (R.G. 4957/2014).

Este TEAC tiene presente su propia doctrina, fijada en la resolución de fecha 8 de febrero de 2018 (R.G. 2831/2015); sin embargo, la misma se refiere únicamente a las dilaciones en los supuestos de aplazamientos de la comparecencia solicitados por el propio obligado tributario (dilaciones a las que no se opone la reclamante), no entrando a valorar las dilaciones que se producen como consecuencia de retrasos en la aportación de documentación.

Como consecuencia de todo lo expuesto, en el presente caso, teniendo en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo transcrita, así como las circunstancias acaecidas a lo largo del procedimiento inspector, este TEAC, en lo que a las liquidaciones por IVA referidas en los antecedentes de hecho, considera que la Inspección no razonó específicamente los motivos por los que la no aportación o retraso en la aportación de la misma incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora, por lo que no puede considerarse dilación no imputable a la Administración Tributaria las dilaciones de 328 días por no aportar documentación referidas por la Inspección. Por tanto, de acuerdo con todo lo anterior, debe concluirse que el único plazo que procede excluir del cómputo es el de 14 días por aplazamientos solicitados por la entidad.

En el presente caso, el inicio del procedimiento inspector se notificó al obligado tributario el 5 de mayo de 2015. De acuerdo con la doctrina de este Tribunal (vid. resolución de 17 de marzo de 2015, R.G. 566/2014, entre otras), cuando el plazo comience en la misma fecha de producción de un acto o de su notificación y el cómputo se realice por meses, aquél finaliza en el día correspondiente al ordinal anterior al inicial del cómputo, en el mes correspondiente. Por tanto, teniendo en cuenta los 14 días que no deben incluirse en el cómputo del plazo de resolución del mismo, el fin del plazo de doce meses de duración del procedimiento inspector se cumpliría el 18 de mayo de 2016, por lo que, habiéndose notificado el acuerdo de liquidación definitiva con fecha 13 de octubre de 2016, la terminación del procedimiento tuvo lugar fuera del plazo legalmente establecido, no considerándose interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas por la Inspección hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.

Una vez determinado el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, procede determinar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar alguno de los periodos objeto de comprobación.

De acuerdo con lo dispuesto en letra a) del artículo 66 de la Ley General Tributaria, prescribe a los cuatro años "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Continúa indicando el apartado 1 del artículo 67 de la Ley General Tributaria que:

"El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (...)"

Por otro lado, el artículo 150, apartado 2, de la Ley General Tributaria, como anteriormente se ha transcrito, establece que, en caso de incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, la prescripción se entenderá interrumpida nuevamente por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

Si las actuaciones inspectoras han excedido su plazo máximo de duración, ninguna actuación realizada antes del incumplimiento del plazo interrumpe la prescripción, esto es, ninguna actuación anterior al 18 de mayo de 2016 (fecha en que debió finalizar el procedimiento, teniendo en cuenta la dilación de 14 días imputable al contribuyente) interrumpe la prescripción.

Con posterioridad a esa fecha, se ha de comprobar cuál es el primer acto administrativo con eficacia interruptiva de la prescripción. A estos efectos, es preciso destacar la doctrina de este Tribunal plasmada en la resolución de 5 de abril de 2018 (R.G. 676/2015), en la que se establece que, según el criterio del Tribunal Supremo, y a la vista de la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2017, tras el transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, el acta de disconformidad constituye un acto de reanudación formal de las actuaciones con efectos interruptivos de la prescripción, ya que su concreto contenido evidencia que, con su notificación al obligado tributario, éste ha conocido con precisión los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones, además de habersele dado traslado a fin de que presentara las oportunas alegaciones.

Por tanto, en el presente caso, tras la finalización del plazo de doce meses y la dilación imputable al contribuyente, la siguiente actuación que interrumpe la prescripción la constituye la firma de las actas en disconformidad con fecha 10 de junio de 2016, lo que implica la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación respecto del IVA de los periodos mayo de 2011 a abril de 2012.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, se estima parcialmente la primera de las alegaciones de la entidad reclamante debiendo declararse la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación por el IVA de mayo de 2011 a abril de 2012, manteniéndose los demás periodos comprobados (mayo de 2012 a abril de 2014).

Cuarto.

El ajuste propuesto por la Inspección, respecto del cual la entidad reclamante manifiesta su disconformidad en la presente reclamación, es el relativo a la repercusión del IVA al tipo superreducido del 4% en las entregas de pan "no" común.

El artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante, Ley del IVA), en sus apartados Uno.1.1º y Dos.1.1º.a), dispone lo siguiente en la redacción aplicable a los periodos comprobados, y que no se encuentran prescritos:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

(...)

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común."

De acuerdo con la información obrante en el expediente, en los periodos objeto de comprobación la entidad aplicó el tipo superreducido del impuesto a las entregas de diversas modalidades de pan que comercializaba, cuando, a juicio de la Inspección, según sus respectivas fichas técnicas (aportadas por la propia entidad en el curso de las actuaciones inspectoras), éstos contenían, como ingrediente adicional alguno de los siguientes: gluten de trigo, harina de malta, centeno, cebada, semillas de girasol, semillas de sésamo, levadura de centeno, avena o salvado de soja. Según el acuerdo impugnado, se trata de ingredientes no contemplados como propios del pan blanco en los artículos. 2 y 3 de la Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Fabricación, Circulación y Comercio del Pan y Panes Especiales, aprobada mediante Real Decreto 1137/1984 (modificado por el Real Decreto 285/1999), por lo que, no le corresponde la aplicación del tipo superreducido, que queda reservado al "pan blanco", conforme a lo previsto en el artículo 91.Dos.1.1º.a) de la Ley del IVA.

Al respecto, la entidad reclamante alega lo siguiente:

- El artículo 91 de la Ley del IVA no define qué debe entenderse por pan común, motivo por el cual cabe acudir al artículo 12.2 de la Ley General Tributaria, que regula la manera de interpretar las normas tributarias y establece tres criterios (jurídico, técnico y usual) que no son jerárquicos. En el caso presente debe acudirse al sentido usual de "pan común", que se corresponde con aquél que sea percibido como pan básico por el "consumidor medio", y ello de conformidad con la interpretación que el TJUE ha efectuado del principio de neutralidad del IVA y no distorsión de la competencia.

- Asimismo, entiende que la Reglamentación Técnico-Sanitaria a la que acude la Inspección para interpretar el término "pan común" no es aplicable a la entidad, dado que el pan que comercializa no se ha elaborado en España.

- Subsidiariamente, aun cuando fuese de aplicación dicha normativa, los productos comercializados contienen unas cantidades mínimas de gluten y/o de harina de malta para garantizar la consistencia de la harina sin añadir propiedades nutritivas, por lo que su adición no conlleva que el pan pierda la calificación de "pan común" y tampoco que tengan una denominación diferenciada del pan más básico.

- La interpretación de la Inspección del concepto de "pan común" no es respetuosa con el principio de neutralidad y el principio de libre competencia. El TJUE ha declarado que el principio de neutralidad del IVA se opone a que bienes o servicios similares (desde el punto de vista del consumidor medio), que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de modo que deben ser gravados con un tipo impositivo uniforme, respetando de este modo la uniformidad del IVA y la eliminación de las distorsiones de la competencia.

Por tanto, la controversia en el presente supuesto consiste en determinar si el pan, cuyas entregas efectuó la reclamante durante los periodos comprobados, puede entenderse comprendido en la denominación de "pan común", a los efectos de la aplicación del tipo superreducido de IVA del 4%, conforme al artículo 91.Dos.1.1º.a) de la Ley de dicho impuesto, como alega la entidad reclamante, o si, por el contrario, ha de entenderse que, por su composición, debe excluirse de esta categoría, como considera el órgano inspector.

Este Tribunal debe recalcar, como ya hizo en la resolución de 19 de febrero de 2010 (R.G. 8012/2008) o de 24 de mayo de 2012 (R.G. 1461/2007), que esta materia debe ser objeto de interpretación estricta, sin que quepa extender la aplicación del tipo impositivo superreducido más allá de los productos específicamente relacionados en ese artículos 91.Dos Ley de IVA.

Esta consecuencia se deriva, en primer lugar, de la prohibición de analogía, al ser un tipo impositivo reducido un beneficio fiscal, prevista por el artículo 14 de la Ley General Tributaria:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

No obstante, también se desprende del hecho de que es una materia reservada a la ley, por lo que sólo la ley, y ni siquiera una norma reglamentaria, puede establecer el tipo impositivo aplicable, de acuerdo con el artículo 31.3 de la Constitución española:

"Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

Esta limitación constitucional también tiene su reflejo en el artículo 8 de la Ley General Tributaria:

"Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario".

Por ello, este Tribunal debe concluir que únicamente puede aplicarse el tipo superreducido al denominado "pan común", mientras que a los demás panes se deberá aplicar el tipo impositivo reducido.

Una vez hecha esa precisión, procede acotar el concepto de "pan común".

A estos efectos, debe recordarse que, según el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria:

"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Como no se encuentra definido por la normativa del IVA, este concepto será acotado de acuerdo con su sentido técnico. Más aún, el propio artículo 91 de la Ley de IVA se remite en varias ocasiones al "Código alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo" para delimitar los productos alimentarios que se benefician del tipo impositivo reducido, por lo que la propia Ley de IVA quiere remitirse a la normativa técnica para que ésta acote los productos que se encontrarán en uno u otro supuesto.

Esta afirmación ya ha sido sostenida con anterioridad por este Tribunal, como se puede apreciar en la resolución de 21 de junio de 2012 (R.G. 566/2010):

"En virtud de lo expuesto, y dado que la normativa reguladora del Impuesto no define el término de "pan común", la aplicación del tipo reducido previsto en el art. 91.Dos.1.1 (4%), procederá siempre que, por sus características y de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias que sean aplicables, los productos respondan a las denominaciones contenidas en la Ley, en cuya interpretación habrán de considerarse las disposiciones contenidas en el Código Alimentario, aprobado por el Decreto 2484/1967, de 21 de septiembre, y en las reglamentaciones técnico-sanitarias dictadas en su desarrollo".

Precisamente, ante las numerosas consultas formuladas sobre la cuestión planteada, la Dirección General de Tributos dictó la Resolución 2/1998, de 14 de mayo, sobre aplicación del tipo impositivo del 4% en el IVA en relación con determinados productos alimenticios, en la que tiene en cuenta el Código Alimentario, la reglamentación técnico-sanitaria de la fabricación, circulación y comercio del pan y de los panes especiales e informes del Ministerio de Sanidad y Consumo, indicando, en lo referente a la cuestión que nos interesa, lo siguiente

"En consecuencia, en relación con el citado artículo 91.dos.1.1 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su actual redacción dada por el artículo 68.tercero.uno de la Ley 65/1997, de 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, esta Dirección General considera ajustados a Derecho los siguientes criterios respecto de la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los siguientes productos comprendidos, en el mismo:

A. El pan común, la masa de pan común congelada y el pan común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

El epígrafe 3.20.36 del Código Alimentario establece que se designará con el nombre de pan al producto resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina de trigo, sal comestible y agua potable, fermentada por la adición de levaduras activas. Cuando se empleen harinas de otros cereales, el pan se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utiliza.

El Real Decreto 1137/1984, de 28 de marzo, contiene la reglamentación técnico-sanitaria para la fabricación, circulación y comercio del pan y de los panes especiales.

El artículo 2 de este Reglamento define el pan de la siguiente forma: Pan, sin otro calificativo, designa el producto perecedero resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina de trigo, sal comestible y agua potable, fermentada por especies de microorganismos propias de la fermentación panaria.

El artículo 3 del citado Real Decreto distingue entre el pan común y el pan especial, definiéndolos de la forma siguiente: el pan común es el definido en el artículo 2, de consumo habitual en el día, elaborado con harina de trigo y que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 14....

El pan especial es el no incluido en el artículo 3 que, en su composición, haya incorporado aditivos para panes especiales, haya utilizado como materia prima harina enriquecida, etc., o que tenga un formato especial que precisa de un procedimiento de elaboración y acabado no susceptible de mecanización en todas sus fases, por exigir la intervención de mano de obra en cada pieza individualizada.

Finalmente, los artículos 6 y 7 del referido Reglamento contienen las denominaciones del pan común y del pan especial.

En el pan común se comprenden: el pan bregado, de miga dura, español o candeal, que utiliza en su elaboración cilindros refinadores; el pan de flama o miga blanda, que tiene una mayor proporción de agua que el pan bregado y no precisa normalmente de cilindros para el refinado.

El pan especial comprende las siguientes variedades: pan integral; pan con grañones; pan con salvado, elaborado con harina a la que se añade salvado en una proporción mínima del 20 %; pan de viena y pan francés, en cuya elaboración se utilizan azúcares y leche; pan glutinado; pan al gluten; pan tostado; biscote; colines; pan de huevo, pan de leche, pan de pasas, pan con pasas y pan de miel, a los que se incorporan los ingredientes de los que toman su nombre; pan de otro cereal que se obtiene mezclando harina de trigo con harina de otro cereal en proporción mínima del 51 %; pan enriquecido; pan de molde o americano; pan rallado; otros como el pan dulce, pan de frutas, palillos, bastones, grisines, etc., que tornan su nombre en razón de los ingredientes adicionales.

El precepto comprende también la masa de pan común congelada y el pan común congelado según informe del Ministerio de Sanidad y Consumo, de fecha de 31 de julio de 1996, debe considerarse lo siguiente:

La masa de pan común congelada es una masa panaria, que se congela para su conservación y que precisa de una cocción previa para convertirse en un producto comestible como es el pan.

El pan común congelado es el producto que sólo precisa de un proceso de descongelación para su consumo. Su congelación es una manipulación permitida por el Real Decreto 1137/1984, de 28 de marzo, que debe realizarse, como máximo, a las dos horas de su cocción.

Estos dos últimos productos tributarán también al tipo reducido del 4 % cuando se presenten en la forma y condiciones indicadas en el anterior informe del Ministerio de Sanidad y Consumo.

En consecuencia, será de aplicación el tipo impositivo del 4 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de las variedades de pan que, según las disposiciones indicadas, corresponden a la denominación de pan común, es decir, el pan bregado, de miga dura y el pan de flama o miga blanda. Las restantes variedades, comprendidas en la denominación de pan especial, tributarán al tipo del 7 % cuando sean aptas para la nutrición humana o animal o sean susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de tales productos empleados, asimismo, en la nutrición humana o animal según las previsiones contenidas en los números 1 y 2 del artículo 91.uno.1 de la Ley del Impuesto .

Asimismo, se aplicará el tipo impositivo del 4 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de la masa de pan común congelada y del pan común congelado, definidos anteriormente, que se destinen por el adquirente exclusivamente a la elaboración de pan común."

Conforme a lo expuesto, deben desestimarse las alegaciones de la interesada relativas a la utilización del sentido usual de "pan común", y a la no aplicación de la Reglamentación técnico-sanitaria, la cual debe utilizarse en el presente supuesto a los productos controvertidos puesto que éstos son comercializados en España, siendo en este territorio donde se produce la entrega del bien y el hecho imponible del IVA.

La normativa básica en esta materia la encontramos, por tanto, en la Reglamentación técnico-sanitaria para la fabricación, circulación y comercio del pan y panes especiales, aprobada mediante el Real Decreto 1137/1984,

de 28 de marzo. Su Título I nos ofrece las definiciones de pan, pan común y pan especial, en los siguientes términos, según redacción dada por el Real Decreto 285/1999, de 29 de febrero:

"Artículo 2. *Definición de pan.*

Pan, sin otro calificativo, designa el producto resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina de trigo y de agua potable, con o sin adición de sal comestible, fermentada por especies de microorganismos propios de la fermentación panaria."

"Artículo 3. *Definición del pan común.*

Es el definido en el artículo 2, de consumo habitual en el día, elaborado con harina de trigo y que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 14 y al que sólo se le pueden añadir los coadyuvantes tecnológicos y aditivos autorizados para este tipo de pan."

"Artículo 4. *Definición de pan especial.*

Es aquel pan no incluido en el artículo 3, que reúna alguna de las condiciones siguientes:

4.1. Por su composición:

4.1.1. Que se haya incorporado cualquier aditivo y/o coadyuvante tecnológico de la panificación, autorizados para panes especiales, tanto a la masa panaria como a la harina.

4.1.2. Que se haya utilizado como materia prima harina enriquecida.

4.1.3. Que se haya añadido cualquier ingrediente de los citados en el artículo 15 y que eleven suficientemente su valor nutritivo.

4.1.4. Que no lleve microorganismos propios de la fermentación, voluntariamente añadidos."

En virtud de lo expuesto, para que el pan sea calificado como "pan común" debe ser elaborado con harina de trigo y cumplir los requisitos establecidos en el artículo 14 del Reglamento, pudiéndosele añadir exclusivamente los coadyuvantes tecnológicos y aditivos autorizados para este tipo de pan.

Por tanto podemos definir al "pan común" en los siguientes puntos:

- Es el pan definido en el artículo 2 (harina de trigo, agua potable, sal comestible y levadura), elaborado con harina de trigo.

- Debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 14 del Real Decreto.

- Admite que se le añadan exclusivamente los coadyuvantes tecnológicos y aditivos autorizados para este tipo de pan.

El artículo 14 del Reglamento dispone al efecto lo siguiente:

"Artículo 14. *Materias primas.*

14.1. Harinas. Cumplirán lo dispuesto en la vigente Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Elaboración, Circulación y Comercio de Harinas y especialmente en su parte correspondiente a la calidad panadera de la harina.

14.2. Sal. Cumplirán lo dispuesto en la vigente Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Elaboración, Circulación y Comercio de Sal.

14.3. Levadura. Cumplirán lo dispuesto en la vigente Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Elaboración, Circulación y Comercio de Levaduras.

14.4. Agua. Cumplirán lo dispuesto en la vigente Reglamentación Técnico-Sanitaria de Aguas Potables de Consumo Público."

Como se desprende del artículo transcrito, el mismo regula la calidad y adecuación de las materias primas a la normativa técnico sanitaria vigente que resulta de aplicación en cada caso, es decir, Reglamentación Técnico-Sanitaria para la Elaboración, Circulación y Comercio de Harinas, para la Elaboración, Circulación y Comercio de Sal, para la Elaboración, Circulación y Comercio de Levaduras y Reglamentación Técnico-Sanitaria de Aguas Potables de Consumo Público; de modo que la remisión que realiza el artículo 3 al cumplimiento de los requisitos del artículo 14 hace referencia a que las materias primas utilizadas (harinas, que ya especifica el propio artículo 3, así como el 2 que debe tratarse de harina de trigo, sal, levadura y agua) se ajusten a las disposiciones técnico sanitarias que resulten de aplicación, sin que resulte de relevancia a la hora de determinar los ingredientes que pueden formar parte de la masa panaria bien como "pan común" o como "pan especial".

Por su parte, el art. 15, "Otros ingredientes", del referido Reglamento, dispone que:

"En la elaboración de los panes especiales se permitirá la incorporación a la masa panaria de los siguientes ingredientes que se enuncian a efectos indicativos en esta lista no limitativa:

15.1. Gluten de trigo seco o húmedo, salvado o grañones

(...)

15.5. Harinas de malta (...)"

Asimismo, el artículo 16, dedicado a los "Aditivos y coadyuvantes tecnológicos", incluye, dentro de los "Coadyuvantes de la panificación" del "pan especial", el gluten de trigo seco o húmedo sin desnaturalizar (apartado 2.1.3).

De acuerdo con lo expuesto, la fundamentación del órgano inspector se sustenta en la composición de las masas de los panes en cuestión comercializados por la reclamante, de modo que al incorporar ingredientes adicionales a los cuatro ingredientes admitidos para el "pan común", entiende que debe calificarse como "pan especial" y, por tanto, tributar al tipo impositivo reducido y no al tipo superreducido del 4%

No resulta cuestión controvertida en la presente resolución, por tanto, que en la composición de los productos se incorporan determinados ingredientes especificados por la Inspección en su acuerdo, que tienen su origen en los datos facilitados por la propia entidad, en concreto, las fichas técnicas de cada producto que fueron aportadas durante las actuaciones inspectoras. La cuestión a resolver por este Tribunal será si para cada uno de los productos en cuestión, la incorporación de tales ingredientes, supone la calificación como "pan común" o "pan especial".

Para que el pan sea calificado como "pan común" debe ser elaborado con harina de trigo y cumplir los requisitos establecidos en el artículo 14 del referido Reglamento, pudiéndosele añadir exclusivamente los coadyuvantes tecnológicos y aditivos autorizados para este tipo de pan, es decir:

- Es el pan definido en el artículo 2 (harina de trigo, agua potable, sal comestible y levadura), elaborado con harina de trigo.

- Debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 14 del Real Decreto. (Reglamentación Técnico Sanitaria)

- Admite que se le añadan exclusivamente los coadyuvantes tecnológicos y aditivos autorizados para este tipo de pan.

Los productos que son objeto de la presente controversia, según consta en las respectivas fichas técnicas (aportadas por la propia entidad y que figuran en los folios 2.1.1 a 2.1.72 del expediente electrónico, anexadas a la diligencia de 30 de junio de 2015), además de los cuatro ingredientes admitidos para el "pan común", incorporan otros adicionales como gluten de trigo, harina de malta, centeno, cebada, semillas de girasol, semillas de sésamo, levadura de centeno, avena o salvado de soja.

Como se ha señalado anteriormente, el artículo 15 del referido Reglamento determina que en la elaboración de los panes especiales se permitirá la incorporación a la masa panaria de gluten de trigo seco o húmedo, por lo que, si el gluten de trigo es un coadyuvante en la panificación del pan especial, en aquellos casos en que la ficha

técnica de un producto acredite que, junto a los cuatro ingredientes admitidos para el "pan común", también se ha incorporado, como ingrediente adicional, el gluten de trigo, no estaremos en presencia de "pan común".

Del mismo modo, la presencia en la masa de estos panes de otros ingredientes (tales como centeno, cebada, semillas de girasol, semillas de sésamo, levadura de centeno, avena o salvado de soja) por sí mismos (y sin perjuicio de lo ya dicho para el caso del gluten de trigo), también impedirían calificarlos como "pan común", independientemente de que las cantidades incorporadas fuesen mínimas, como alega la reclamante. Ha de concluirse, pues, a la luz de la normativa aplicable en los años a los que se refiere la controversia, y sin perjuicio de su evolución posterior, que los productos a los que la misma se contrajo carecen de la condición de pan común y están excluidos, por tanto, de la aplicación del tipo impositivo del 4%, como así hizo la reclamante.

Por último, la alegación de la reclamante relativa a la vulneración del principio de neutralidad y el principio de libre competencia debe igualmente desestimarse puesto que el referido principio se opone a que bienes o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de modo que deben ser gravados con el mismo tipo impositivo, respetando de este modo la uniformidad del IVA y la eliminación de las distorsiones de la competencia, por lo que se parte de la premisa de que tales productos son similares y en el presente supuesto, conforme a todo lo expuesto, debe concluirse que no lo son.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en numerosas contestaciones a consultas relativas a la cuestión ahora planteada, pudiendo citarse las contestaciones de las consultas V0109-12, de 23 de enero de 2012 y V2236-12, de 20 de noviembre de 2012, entre otras

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal desestima las alegaciones vertidas por la entidad respecto a la calificación como "pan común" de los productos objeto de controversia, por lo que resulta de aplicación el tipo reducido del 10% y no el superreducido del 4%, debiendo confirmarse la regularización practicada por la Inspección respecto de los periodos no prescritos.

Quinto.

Respecto a la solicitud del recurrente de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) establece:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

- a) sobre la interpretación de los Tratados;
- b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad".

Es relevante señalar que, conforme a la interpretación que hacía el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto "órgano jurisdiccional", (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145 apartado 39), a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció la doctrina de que el Tribunal Económico- Administrativo Central, es un "órgano jurisdiccional" al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho.

A este respecto, el TJUE ha adoptado una posición más matizada en su reciente sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, S. A., C-274/14, interpretando que los Tribunales económico- administrativos no son

"órganos jurisdiccionales" a efectos del artículo 267 TFUE. No obstante lo anterior, este hecho no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, apartados 30 a 33; de 14 de octubre de 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, apartados 61 y 63, y de 4 de diciembre de 2018, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, apartados 36 y 38).

A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Económico-administrativo debe corregir su doctrina, en el sentido de que los Tribunales económico-administrativos no son "órganos jurisdiccionales" a efectos del artículo 267 TFUE.

Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a los Tribunales Económico-administrativos la posibilidad de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por lo que la pretensión de la reclamante no puede prosperar.

Debe añadirse a lo anterior que es del entendimiento de este Tribunal que la norma controvertida, que es el artículo 91.Dos.1.1º.a) de la Ley del IVA, en cuanto se limita a mantener la aplicación del tipo súperreducido del 4% para bienes a los que, con anterioridad al 1 de enero de 1991 ya se venía aplicando un tipo inferior al 5%, es compatible con la norma comunitaria, en particular, con el artículo 110 de la Directiva 2006/112/CE, norma de referencia en la armonización del IVA en la Unión Europea. La citada disposición debe considerarse igualmente compatible con el principio de neutralidad, como ya antes se dijo, al delimitar de forma objetiva los productos para los que admite la aplicación del beneficio fiscal, excluyendo con ello cualquier tipo de distorsión en la competencia entre productos que compitan entre sí y que pudiera ser contraria al principio de neutralidad, como, de forma específica en el ámbito de la aplicación de los tipos impositivos reducidos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado en sentencias de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, asuntos acumulados C-454/12 y C-455/12, o de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, asunto C-573/15. No concurre el vicio de incompatibilidad con el Derecho de la Unión que, de otro modo, pudiera justificar una inaplicación del derecho nacional en beneficio de aquél.

Sexto.

Por lo que respecta a la resolución del procedimiento sancionador, la entidad reclamante se muestra, asimismo, disconforme alegando tanto la inexistencia de infracción (elemento objetivo) como de responsabilidad en la conducta de la entidad (elemento subjetivo), quien actuó bajo una interpretación razonable de la norma.

La infracción cometida y sancionada por la Inspección es la prevista en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, que así señala:

"Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley."

Respecto a la aplicación del tipo superreducido del pan de forma incorrecta, como se recoge en el fundamento cuarto previo, sólo cabe rechazar esta primera alegación relativa a la ausencia del elemento objetivo, pues se ha confirmado el ajuste realizado en este sentido en el acuerdo de liquidación.

En relación con la existencia de culpabilidad en la conducta de la entidad, de acuerdo con el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas como tales en esta u otra ley".

Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y, por consiguiente, también de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo. Por tanto, no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la

intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia, considerándose la simple negligencia como un comportamiento susceptible de ser sancionado.

En este sentido, la esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución española. Asimismo, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunal de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

En el supuesto objeto de la presente reclamación, la Administración actuante incorpora al expediente sancionador todo el material probatorio obtenido en el ejercicio de sus funciones a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos, material que permite determinar como hechos probados los descritos anteriormente y que fundamentan la regularización practicada. En el acuerdo sancionador se reconoce que la imposición de sanciones tributarias exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta que se sanciona y, tras analizar a estos efectos los hechos probados y la normativa tributaria aplicable a los mismos en el ajuste que ha originado la regularización, se aprecia que la conducta de los sujetos infractores ha sido negligente, así como la no concurrencia de las causas de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma alegada, el anteriormente transcrito artículo 179 de la Ley General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

A juicio de este Tribunal, cabe apreciar en la conducta de la ahora reclamante la existencia de culpabilidad, sin que quepa discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, según ha quedado expuesto en el acuerdo dictado. De su análisis resulta que ha quedado demostrado la conducta de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, derivada de la aplicación del tipo superreducido del pan de forma incorrecta.

En el presente supuesto, la motivación contenida en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador es la siguiente:

"El análisis de este elemento subjetivo exige de la matización previa siguiente: en la medida en que la conducta constitutiva del tipo infractor que acabamos de señalar (conducta mediata) fue consecuencia directa de las conductas (inmediatas) regularizadas por la Inspección, es en éstas, en cuanto que causa directa de la realización de tal tipo, en las que habrá que residenciar dicho análisis.

Deberemos, por tanto, analizar y motivar lo que al respecto resolvamos, si esas conductas regularizadas (conductas inmediatas), que fueron la causa de que la entidad incurriera en el tipo infractor que acabamos de referir (conducta mediata), fueron o no unas conductas culpables. Es decir, si junto con los tipos o elementos objetivos, concurrió también el elemento subjetivo que determina que una concreta conducta constituya infracción tributaria.

(...)

Por ello, lo que debemos analizar y resolver es si resulta acreditada esa culpabilidad; o si, por el contrario, concurren circunstancias o hechos que pudieran hacer disculpables (carentes de culpabilidad) esas tres conductas inmediatas regularizadas por la Inspección, a consecuencia del acta de disconformidad que nos ocupa.

De las que, como hemos visto, el instructor únicamente ha considerado sancionable una: la del subapartado <I.3º.3>, relativa a las <Entregas de bienes de pan no común, con indebida repercusión del IVA al tipo superreducido del 4%>.

Mientras que, con respecto a las otras dos (que ni siquiera menciona en su propuesta), ya se pronunció acerca de su "NO" sancionabilidad en el acta;

(...)

No nos cabe la menor duda que V.I. fue plenamente consciente y conocedora ¿en todo momento- de la concreta composición de todos y cada uno de los productos que fabricaba y comercializaba.

Prueba de ello, sin ir más lejos, es que la regularización practicada, en última instancia, trajo causa de las fichas técnicas de los respectivos productos (que la Inspección requirió de la entidad, que ésta le aportó y que figuraban en los folios 2.1.1 a 2.1.72 del expediente electrónico), que -como expresamente reflejó el acto de liquidación- delataban la presencia de diversos ingredientes (no sólo uno, sino varios) que impedían calificarlos como pan común.

Es decir, que la entidad -que, como es lógico, disponía de tales fichas técnicas, ya que fue la que las aportó a la Inspección- era plenamente conocedora de que la composición de sus productos revelaba la presencia de esos ingredientes que excluían su calificación como pan común. Pese a lo cual, a efectos del IVA, actuó como si de verdadero pan común se tratase; repercutiendo -de modo improcedente, por tanto- el tipo superreducido del impuesto.

Se trata, en definitiva, de una pura cuestión de prueba. Prueba, cuya carga, recaía en la entidad. Prueba que ésta aportó a requerimiento de la Inspección. Y prueba que evidenció que estaba aplicando el tipo superreducido del impuesto de forma improcedente.

Así las cosas, el que V.I. hubiese actuado, interesadamente, con el fin de competir de forma ilegal en el mercado, no nos consta. No tenemos pruebas de ello y, por tanto, no vamos a seguir por este camino.

Pero de lo que no nos cabe la menor duda es que, cuando menos, la entidad actuó de un modo negligente -y por tanto, punible-, al aplicar el tipo superreducido del impuesto a unos productos, cuyas fichas técnicas (ésas de las que la propia V.I. disponía), ya evidenciaban una composición inadecuada, al incorporar diversos ingredientes que impedirían calificarlos de pan común.

A nuestro juicio, la entidad disponía de la "documentación" necesaria para conocer, "objetivamente", si estaba produciendo y comercializando "pan común" (hecho sólo con: harina de trigo, agua potable, sal comestible en su caso y microorganismos propios de la fermentación panaria), o no.

Y si actuó al margen de lo que "objetivamente" reflejaba el contenido de esas fichas técnicas, su conducta debe ser considerada -cuando menos- como negligente.

O dicho de otro modo, que de no haber actuado de un modo claramente negligente, nunca hubiera repercutido el tipo superreducido del impuesto a los productos en cuestión, visto el contenido de las respectivas fichas técnicas.

(...)

A nuestro juicio, si una entidad que fabrica y comercializa diversos tipos de pan, constata (porque las fichas técnicas de los productos así lo evidencian) que entre sus ingredientes figuran algunos que impiden calificarlos como pan común, lo único razonable es que llegue a la conclusión de que NO fabrica y comercializa pan común; no lo contrario.

Por consiguiente, si bajo tales condiciones, la entidad entiende que sí fabrica y comercializa pan común, su conducta no nos puede parecer -en modo alguno- razonable, sino todo lo contrario. Podremos considerarla dolosa -que no es el caso-, si apreciamos intencionalidad en la conducta; o meramente negligente -que sí es el caso- de no mediar intención. Pero razonable, nunca.

(...)

En resumen, que V.I. contaba con todos los antecedentes necesarios para conocer ¿y más, dada su dilatada experiencia y prestigio en el sector- qué tipo de producto estaba fabricando y comercializando en cada momento; y, por tanto, para discriminar si cada una de las unidades de pan que producía era de "pan común" (hecho sólo con: harina de trigo, agua potable, sal comestible en su caso y microorganismos propios de la fermentación panaria), o no.

Y como, de hecho, también sabía perfectamente que el tipo del 4 por 100 se aplicaba a las entregas de "pan común", y de masa de "pan común" congelada y de "pan común" congelado destinados exclusivamente a la elaboración del "pan común"; y sólo a éstas (porque si se trata de pan que no es común, se aplica el tipo reducido); es por lo que, a nuestro juicio, la propuesta sancionadora del instructor resulta ajustada a Derecho."

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal considera que en el acuerdo de imposición de sanción está suficientemente motivada la existencia del ilícito tributario y la concurrencia de culpabilidad del obligado tributario, por lo que deben desestimarse las alegaciones formuladas y confirmarse el acto impugnado.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones, en los términos expuestos en el fundamento tercero in fine de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.