



Roj: **STS 609/2021 - ECLI:ES:TS:2021:609**

Id Cendoj: **28079130022021100062**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/02/2021**

Nº de Recurso: **7889/2019**

Nº de Resolución: **223/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CANT 620/2019,**  
**ATS 2788/2020,**  
**STS 609/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 223/2021**

Fecha de sentencia: 18/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7889/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/02/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7889/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 223/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **7889/2019**, interpuesto por el procurador don Eduardo Moya Gómez, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE SANTANDER**, contra la sentencia nº 258/2019, de 13 de agosto, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Cantabria en el recurso nº 303/2018. Han comparecido como recurridos la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación del Abogado del Estado y la entidad **SEMARK AC GROUP, S.A.**, representada y defendida por la Procuradora doña Belén de la Lastra Olano.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la impugnación de la citada sentencia de 29 de enero de 2019, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SEMARK AC GROUP S.A. , 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 14 supermercados 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 €. Finalmente se condena en costas a la parte demandada que ha visto rechazadas totalmente sus pretensiones [...]"*

### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la Procuradora doña María González-Pinto Coterillo, en nombre y representación del Ayuntamiento de Santander, presentó escrito de 16 de octubre de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia dictada, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas los epígrafes 647.3, 647.4, y, especialmente, 644.2 de las Tarifas del IAE y la Regla 4. 2<sup>a</sup> de la Instrucción del IAE, Anexos I y II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de octubre de 2019, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Ayuntamiento de Santander, recurrente, ha comparecido el 19 de diciembre de 2019 y la Administración General del Estado y Semark AC Group, S.A, ambas recurridas, lo han hecho el 23 de diciembre de 2019 y el 19 de diciembre de 2020 respectivamente.

### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 21 de mayo de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos términos:

*"[...] Determinar si, la actividad de calentamiento o la cocción final, mediante horneado, en los puntos de venta de los productos de panadería, precocidos y congelados es fabricación de pan a los efectos de su encuadramiento en el Epígrafes 644.2 de las Tarifas del IAE o, en su caso, constituye una actividad de comercio al por menor de productos del ramo de la alimentación, encuadrable en otros epígrafes [...]"*

2. El Ayuntamiento de Santander interpuso recurso de casación en escrito de 15 de julio de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las citadas más arriba, solicitando: *"[...] en su día dicte Sentencia por la que, casando y anulado la Sentencia impugnada, de conformidad con lo expuesto en los Fundamentos de*



*Derecho del presente escrito de interposición, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados [...]".*

#### **CUARTO.- Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, recurrido en el recurso de casación, se abstiene de efectuar alegaciones en su escrito de 11 de septiembre de 2020.

La mercantil Semark AC Group, S.A -Semark, en adelante- formuló oposición el 10 de septiembre de 2020, en escrito que solicita se desestime el recurso de casación, con imposición de costas a la Administración recurrente.

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 9 de febrero de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en verificar si la interpretación que efectúa la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria es conforme o no a derecho en la interpretación que sostiene, negando que la actividad de calentamiento o la cocción final, mediante horneado, en los puntos de venta de los productos de panadería, precocidos y congelados, sea *fabricación de pan* a los efectos de su encuadramiento en el epígrafes 644.2 de las Tarifas del IAE o, en su caso, constituye una actividad de comercio al por menor de productos del ramo de la alimentación, encuadrable en otros epígrafes.

#### **SEGUNDO.- El fundamento de la sentencia impugnada.**

La sentencia impugnada aquí impugnada anula la resolución del TEAR de Cantabria y las liquidaciones del IAE, razonando en favor de la estimación del recurso jurisdiccional lo siguiente, que se reproduce literalmente:

*"[...] 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 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 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 Tarifas). Además, debemos tener en cuenta que, de conformidad con la regla 4.2, se definen qué 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 precocido, 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 el que están encuadrados los Supermercados Lupa objeto la inspección y liquidación impugnada que por tanto se anula [...]” (el subrayado es nuestro).

Es verdad que la STJUE citada, sobre la que volveremos, no es directamente aplicable al caso debatido, puesto que cuando diferencia la actividad de mero horneado de la fabricación de pan, lo hace a efectos de la libre circulación de mercancías, en relación con la legislación griega que impone las mismas medidas sanitarias a la actividad de "bake off" -la de calentamiento o cocinado de pan ya fabricado y congelado, en tanto colisionen, como el TJUE declara, con la libertad de circulación, al exigir para la secundaria las mismas rigurosas sanitarias que se requieren para las industrias o establecimientos que fabrican pan, lo que obliga en la sentencia referida a diferenciar ambas actividades.

### **TERCERO.- Algunas consideraciones jurídicas pertinentes.**

1) En el asunto que nos ocupa, se trata de las liquidaciones practicadas a SEMARK, como titular de los Supermercados LUPA, por el IAE, epígrafe 644.2 -con carácter añadido a aquél por el que según cada establecimiento y a tenor de su superficie ya tributa por su actividad habitual de venta de productos de alimentación, limpieza, higiene, etc.- por la actividad de fabricación de pan.

En este caso, el supermercado, en lugares *ad hoc* dentro de los locales, separados en el establecimiento, pero no cedidos a terceros, y con un horario distinto en parte o algunos días del que tiene el supermercado, se limita a la fase final de un proceso industrial, ya que solo cuece u hornea el pan precocido o congelado que adquiere a sus proveedores y lo vende a sus clientes.

Es preciso aclarar que, si bien la intitulación del propio epígrafe 644.2 es algo confusa, al referirse a "despachos pan, pan especial, y bollería" actividad que, en lo que se refiere a los antedichos productos, es difícil de distinguir, al menos terminológica con la prevista en el epígrafe 644.1, "comercio al por menor de pan, pasteles, confitería, lácteos", la nota correspondiente al primero de ellos, en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, aclara el significado jurídico, que se aparta ligeramente del determinado por el sentido gramatical del término "despacho", al señalar que:

"Nota: Este epígrafe faculta para:

- El comercio al por menor de pan, panes especiales y bollería, incluyendo la bollería industrial, así como para la venta al por menor de leche y demás productos lácteos.
- La fabricación de pan de todas clases y productos de bollería en el propio establecimiento, siempre que su comercialización se realice en las propias dependencias de venta".

2) Esta fabricación por la que el Ayuntamiento santanderino hace tributar a Semark, con carácter añadido a las cuotas satisfechas por su actividad en general, referida al pan, como proceso industrial o artesanal -en el caso examinado, el primero- no supone la totalidad del proceso que, a partir de la mezcla y amasado de las materias primas o ingredientes, concluye con el pan elaborado y listo para la venta. A lo sumo podría admitirse que esa fase de cocción o calentamiento del pan congelado concluye o remata un proceso productivo, pero no lo totaliza, en absoluto.

3) La resolución del TEAR de Cantabria, que despliega un gran esfuerzo argumental para respaldar la tesis municipal, nos resulta, expresado con el máximo respeto, de escasa consistencia, como lo prueba la actitud procesal del Abogado del Estado en su escrito de oposición, casi de allanamiento, en tanto nada razona en favor de su propia resolución estatal, al señalar que "dentro del plazo concedido y previa autorización, manifiesta que se abstiene de formular oposición".

Por lo demás, la tesis del TEAR se desenvuelve bajo el argumento, de un lado gramatical, de que cocción y calentado son nociones distintas, cuando la actividad que aquí desarrolla el contribuyente es única, no bifásica:



se cuece el producto preparado para ello mediante horneado; el otro argumento, que no es susceptible de ser compartido, es que la reiterada doctrina plasmada por la Dirección General de Tributos en respuestas a consultas vinculantes, hasta tres, no vincula al órgano de resolución, lo que no es un argumento de autoridad y, sobre todo, favorece la dispersión de criterios y, por ende, la inseguridad jurídica, máxime cuando tal criterio sólo es jurídico a partir de la definición de una realidad extrajurídica, la de si la actividad de venta de pan que se termina de preparar para su venta, la contemplada en el recurso, es distinta de alguna de aquéllas por las que ya se satisface el IAE, en virtud de epígrafes más generales.

**4)** No es ocioso recordar lo que señala la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de la Unión Europea (STJUE) de 14 de septiembre de 2006, dictada en los asuntos acumulados C-158/04 y C-159/04, *Alfa Vita Vassilopoulos y Carrefour-Marinopoulos*:

*"[...] 19. Consta que la característica principal de los productos "bake-off" es ser entregados, en los puntos de venta, después de que las etapas importantes de preparación de los referidos productos hayan finalizado. En dichos puntos de venta, únicamente se realiza la breve descongelación del pan así como su calentamiento o su cocción final. En estas circunstancias, exigir que los vendedores de productos "bake-off" se atengan a la totalidad de las prescripciones aplicables a una panadería tradicional, entre ellas, en particular, la exigencia de disponer de un almacén de harina, de una sala de amasamiento o de un almacén de combustible sólido, no tiene en cuenta la especificidad de estos productos y genera costes suplementarios que hacen así más difícil la comercialización de los referidos productos. Esta normativa constituye, por tanto, un obstáculo a la importación que no puede considerarse que establezca una modalidad de venta en el sentido de la sentencia Keck y Mithouard, antes citada (apartados 15 y 16).*

*27. Ahora bien, aunque la normativa nacional controvertida en el litigio principal incluye disposiciones destinadas a asegurar que los productos de panadería se fabriquen y comercialicen en condiciones sanitarias adecuadas, no es menos cierto que contiene igualmente varias exigencias que, en la medida en que están ligadas al proceso de fabricación de productos tradicionales de panadería, son inadecuadas y van más allá de lo necesario para proteger la salud pública cuando se aplican a productos del tipo "bake-off", que están precocidos y sólo son objeto, en sus puntos de venta, de una descongelación, de un calentamiento o de una última cocción. Como han reconocido las autoridades griegas en sus observaciones, tal es el caso en particular de las que tienen que ver con la presencia de un almacén de harina o de una sala de amasamiento.*

*28. Habida cuenta de lo anterior, procede, por tanto, responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 28 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que somete la venta de productos "bake-off" a las mismas exigencias aplicables al procedimiento completo de fabricación y comercialización del pan y de los productos de panadería tradicionales [...]."*

Lejos de lo que al respecto propugna el Ayuntamiento recurrente en casación, en su escrito de interposición, la Sala de Cantabria correspondiente a este orden jurisdiccional acierta al fundamentar en esta sentencia del TJUE la base de su razonamiento. Es cierto, y no necesita explicación, que la materia jurídica en que discurre el argumento no es de naturaleza fiscal -no podría serlo, salvo excepciones fundadas en las libertades fundamentales, en la mera interpretación de una tarifa municipal del IAE- pero sí que lo es la definición del innovador concepto comercial del *bake off* o cocción o calentado final de un pan ya elaborado a falta de esa preparación final para el consumo, que no cabe equiparar, en absoluto, con la noción de fabricación como proceso productivo completo, como muy correctamente explica la sentencia recurrida en casación.

**5)** Ello determinaría ciertas paradojas irresolubles: a) de una parte, que habría, a los efectos del IAE, dos o más títulos o actividades de fabricación: la de quien mezcla los ingredientes, realiza la masa, le da peso y forma, la congela, la envasa y la vende; y la de quien, como el recurrido aquí, ultima el proceso previo mediante la cocción del producto precocido en hornos adecuados a ello; b) la segunda, que *fabricación*, desde un punto de vista de la acepción literal o gramatical, la del sentido propio de las palabras, primera de las reglas de interpretación de las normas, ex, art. 3.1 C. Civil (vid. Diccionario de la RAE -DRAE-), es la *acción y efecto de fabricar*; y esta actividad es, en su primera acepción, la de *"producir objetos en serie, generalmente por medios mecánicos"*, acción en la que no encaja la de cocinar u hornear un pan objeto ya de producción, por medios mecánicos y casi ultimada; siendo así que, en su cuarta acepción, *fabricar* se equipara a *elaborar* y ésta es: *"[T]ransformar una cosa u obtener un producto por medio de un trabajo adecuado"*, que también brilla por su ausencia en la mera acción de hornear el pan que ya se adquiere elaborado y precocido y no se *transforma* en sentido estricto; c) finalmente, hay una última paradoja, basada en la constatación de la realidad social: es frecuente que el pan, en el mismo estado en que se adquiere de sus proveedores por SEMARK, puede ser vendido directamente al consumidor, sea particular o un establecimiento de hostelería, pues el horneado final no es un trabajo que requiera ni de grandes conocimientos especializados, ni de complejos procesos, ni de medios o aparatos inaccesibles para los consumidores. En tal caso, la venta solo queda mediada por el



horneado si el adquirente así lo requiere, por lo que sería inadecuado reputar la venta como integrante de una actividad distinta de la ya objeto de integración previa.

**CUARTO.-Doctrina que, por su interés casacional, se establece.**

Atendida la anterior argumentación, podemos alcanzar la conclusión de que la actividad de calentamiento o la cocción final mediante horneado de pan precocido y congelado, en los puntos de venta en establecimientos que ya tributan, dada su actividad, en los epígrafes 647.3 o 647.4 -comercio al por menor de productos alimenticios, en función de la superficie del local- no es fabricación de pan a los efectos de su encuadramiento en el epígrafe 644.2 de las Tarifas del IAE, dado que forma parte de la más amplia actividad de comercio al por menor de productos del ramo de la alimentación, encuadrable en otros epígrafes, en la que efectivamente está incluida la sociedad.

**QUINTO.- Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.**

Lo anteriormente declarado, por su interés casacional, como doctrina, nos encamina a la necesidad de desestimar el recurso de casación, dado el acierto de la sentencia impugnada, por lo que hemos de confirmar la sentencia recurrida y, por tanto, la adecuación a Derecho de la decisión contenido en su fallo en orden a la declaración de nulidad de los actos administrativos de revisión y liquidación impugnados en el proceso a que aquélla pone fin.

**SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Procurador Eduardo Moya Gómez, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE SANTANDER**, contra la sentencia nº 258/2019, de 13 de agosto, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Cantabria en el recurso nº 303/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.